

ano 19 - n. 113 | setembro/outubro - 2021
Belo Horizonte | p. 1-248 | ISSN 1678-8656
R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT



**Revista Fórum de
DIREITO TRIBUTÁRIO**
RFDT

FÓRUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RFDT

Diretor Fundador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Coordenação Científica

Carlos Mário da Silva Velloso

Everardo Maciel

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

Marco Aurélio Greco

Misabel Abreu Machado Derzi

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Ricardo Lobo Torres (*in memoriam*)

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Conselho Editorial

Adilson Rodrigues Pires

Agostinho do Nascimento Netto

Alejandro Cláudio Altamirano

André Martins de Andrade

André Mendes Moreira

Andrei Pitten Velloso

Ângela Maria da Motta Pacheco

Antônio de Moura Borges

Antônio Guimarães Sepulveda

Bernardo Ribeiro de Moraes

Betina Treiger Gruppenmacher

Carlos Valder do Nascimento

Celso de Barros Correia Neto

Cid Heráclito de Queiroz

Clélio Chiesa

Clotilde Celorico Palma

Denise Lucena Cavalcante

Diva Malerbi

Douglas Yamashita

Eduardo Maneira

Edvaldo Brito

Estevão Horvath

Eurico Marcos Diniz de Santi

Fábio Martins de Andrade

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Gabriel Lacerda Troianelli

Gilmar Ferreira Mendes

Giovanni Moschetti

Hamilton Dias de Souza

Helenilson Cunha Pontes

Heleno Taveira Tôres

Hugo de Brito Machado Segundo

Humberto Ávila

Igor Mauler Santiago

João Dácio Rolim

João Francisco Bianco

José Augusto Delgado

José Carlos Moreira Alves

José Casalta Nabais

José Eduardo Soares de Melo

José Luís Ribeiro Brazuna

José Paulo Sepúlveda Pertence

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Lionel Pimentel Nobre

Luciano da Silva Amaro

Luís Carlos Martins Alves Junior

Luís Eduardo Schoueri

Marco Aurélio Mendes de Farias Mello

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Maria Eduarda Azevedo

María Esther Sánchez López

María Jesús García-Torres Fernández

Maria Margarida Mesquita Palha

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

Miguel Ángel Martínez Lago

Milton Bandeira Neto

Natanael Martins

Octávio Campos Fischer

Paula Rosado Pereira

Paulo Adyr Dias do Amaral

Paulo de Barros Carvalho

Ramon Tomazela Santos

Raphael Silva Rodrigues

Ricardo Lodi Ribeiro

Ricardo Mariz de Oliveira

Roberto Quiroga Mosqueira

Rogério V. Gandra da Silva Martins

Roque Antônio Carrazza

Rui Guerra da Fonseca

Schubert de Farias Machado

Sérgio Vasques

Vasco Branco Guimarães

Vittorio Cassone

Wagner Balera

Yoshiaki Ichihara

Pareceristas

Sistema RFDT Double Blind Peer Review

Agostinho do Nascimento Netto (RJ); Antônio de Moura Borges (DF); Antônio Guimarães Sepulveda (RJ); Celso de Barros Correia Neto (DF); Igor De Lazari (RJ); Júlio Edstron S. Santos (DF); Luís Carlos Martins Alves Junior (DF); Luis Dias Martins Filho (CE); Marcos Aurélio Pereira Valadão (DF); Maurício Dalri Timm do Valle (PR); Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira (ES); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (DF); Ramon Tomazela Santos (SP); Raphael Silva Rodrigues (MG).

© 2021 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15ª andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

R454 Revista Fórum de Direito Tributário : RFDT. – ano 1, n.1,
(jan./fev. 2003)- . – Belo Horizonte: Fórum, 2003-

Bimestral
ISSN 1678-8656

1. Direito Tributário. 2. Tributação. 3. Tributo –
Jurisprudência. 4. Sistema Tributário. I. Fórum.

CDD: 341.39
CDU: 336.2

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Aline Sobreira de Oliveira

Pesquisa jurídica: Ézio Lacerda Júnior – OAB/GO 37.488

Ana Paula de Almeida Queiroz

Darlan Amorim de Abreu – OAB/GO 47.432

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

Sumário

DOCTRINA

ARTIGOS

O Direito Económico-Fiscal

José Casalta Nabais	9
1 Alusão às relações entre a economia e a tributação	10
1.1 O Estado fiscal	12
1.2 A evolução para o Estado fiscal social	14
2 O quadro do Direito Económico-Fiscal	16
2.1 A constituição económica, financeira e fiscal.....	16
2.2 A caracterização do direito económico fiscal.....	20
3 Os domínios do Direito Económico-Fiscal.....	23
3.1 Os impostos extrafiscais	23
3.2 Os benefícios fiscais	27
Referências	32

Fundação educacional. Contribuições. Imunidade tributária

Carlos Mário da Silva Velloso	35
I Introdução: o objeto deste estudo	35
II As fundações e sua natureza jurídica.....	35
III Imunidade tributária	38
IV As entidades beneficentes e a imunidade quanto às contribuições para a seguridade social	44
V As convenções coletivas de trabalho.....	51
VI O caso ora examinado.....	54
VII Síntese conclusiva	57
Referências	58

A tributação pelo IR das sociedades civis de profissionais liberais

Kiyoshi Harada	61
1 A extinção da isenção outorgada pela Lei Complementar nº 123/2006	61
2 A tributação dos dividendos distribuídos pelas sociedades civis de profissionais liberais.....	62

Repercussões da declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Kandir sobre o ICMS-importação

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Alan Flores Viana, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto	67
1 Introdução	67
2 Conceito de importação indireta	68
3 Inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular – transferência do domínio como requisito para a incidência tributária.....	71

4	Tema 520: destinatário da mercadoria é quem realiza o negócio jurídico internacional...	72
5	Inconstitucionalidade parcial da cobrança do ICMS-importação ao estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria.....	74
6	Operações de importação realizadas por estabelecimento filial localizado em outro estado da Federação.....	75
7	Conclusões	77
	Referências	78

A necessidade de suspensão dos procedimentos administrativos tributários em razão da afetação de recurso aos recursos repetitivos ou à repercussão geral

Gabriella Alencar Ribeiro	81
Introdução	81
1 Procedimento administrativo	82
1.1 O procedimento administrativo e o exercício da jurisdição	82
1.2 Aplicabilidade do Código de Processo Civil ao procedimento administrativo tributário....	86
2 Recursos repetitivos e repercussão geral	88
2.1 Distinção entre recursos repetitivos e recursos submetidos à repercussão geral.....	88
2.2 Técnica de julgamento	90
2.3 Objetivo do legislador	93
3 Necessidade de suspensão do procedimento administrativo	95
3.1 Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	95
3.2 Existência de lacuna legislativa em relação à suspensão dos procedimentos administrativos	100
3.3 Aplicação das previsões do Código de Processo Civil relacionadas aos recursos representativos de controvérsias ao procedimento administrativo tributário	105
4 Conclusão	109
Referências	110

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na jurisprudência tributária do STF

Maria das Graças Patrocínio Oliveira	113
1 Considerações acerca dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade	113
2 A jurisprudência tributária do STF	116
3 Penalidades tributárias pendentes de julgamento no STF	123
3.1 Multa cobrada pelo estado de Rondônia pelo descumprimento de obrigação tributária acessória	123
3.2 Multa isolada decorrente de compensação não homologada	125
3.3 Multa moratória	127
3.4 Multa de ofício qualificada	128
4 Conclusão	129
Referências	130

Importação de suportes fonográficos e imunidade sobre fonogramas, videogramas e obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.

Da enunciação à incidência da norma jurídica imunizante

Rafael Quevedo Rosas de Ávila	133
Introdução	133
1 Dos enunciados manifestos no suporte físico. Da enunciação enunciada e do enunciado.....	136
2 Da exposição de motivos da EC nº 75/2013 enquanto enunciação enunciada. Do incentivo à cultura nacional.....	137

3	Do enunciado enunciado à norma abstrata e geral de imunidade	139
4	Do descritor da norma jurídica imunizante e seus respectivos critérios identificadores	140
4.1	Primeira hipótese de imunidade tributária	142
4.2	Segunda hipótese de imunidade tributária.....	144
5	Da fenomenologia de incidência da norma jurídica imunizante: uma visão semiótica...145	
5.1	Análise sintática da incidência da norma imunizante. Subsunção e implicação.....	145
5.2	Análise semântica da incidência da norma imunizante. Denotação (concretização) dos conteúdos normativos	146
5.3	Análise pragmática da incidência da norma imunizante. interpretação e construção da linguagem competente.....	147
6	Do Recurso Extraordinário Com Agravo nº 1244302. Da repercussão geral – Tema nº 1.083 da delimitação da controvérsia.....	148
7	Conclusão	150
	Referências	151

Do deslize de sentido na aplicação de precedentes tributários a partir da
enunciação euforizante da Súmula nº 112 do STJ

Renata Flório de Oliveira Ducci	153	
1	Introdução	153
2	Direito como texto	155
3	Precedente judicial	156
3.1	Sistema Civil Law e Common Law.....	156
3.2	Precedente no sistema jurídico brasileiro	157
3.2.1	Conceito	157
3.2.2	Eficácia jurídica do precedente.....	158
3.2.3	<i>Ratio decidendi</i> e <i>obiter dictum</i>	159
4	Súmula	161
4.1	Enunciado da Súmula 112 do STJ	162
4.1.1	Breve contextualização acerca do tempo da sua edição	162
4.1.2	Enunciado da Súmula nº 112 do STJ.....	163
4.1.3	Análise da <i>ratio decidendi</i> dos recursos.....	164
4.1.4	<i>Distinguishing</i> e <i>overruling</i>	168
5	Conclusão	169
	Referências	171

Análise Econômica do Direito: contextualizando e refletindo sobre sua
importância

Leydilene Batista Veloso	173	
	Introdução	173
1	Elementos conceituais e históricos.....	175
2	Pensadores da Análise Econômica do Direito	178
3	Perspectivas futuras da AED	184
4	Considerações finais.....	189
	Referências	190

A “mão invisível do legislador” e a transação tributária

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça	193	
1	Introdução	193
2	Fontes do Direito: atividade produtora de enunciados prescritivos.....	195
2.1	A “mão invisível do legislador” e a atividade enunciativa	196

2.2	A “mão invisível do legislador”: uma atividade silenciosa	197
3	A “mão invisível do legislador” e a transação tributária	199
3.1	A relevância da “mão invisível do legislador” na transação tributária	201
3.2	Do nascimento de uma norma geral e abstrata.....	202
4	Conclusão	204
	Referências	206

JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA

ACÓRDÃOS NA ÍNTEGRA

Supremo Tribunal Federal

Ação Direta de Inconstitucionalidade – Direito Tributário – Taxa – Segurança pública – Inconstitucionalidade. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.411/MG	209
--	-----

Supremo Tribunal Federal

Ação Declaratória de Constitucionalidade – Direito Tributário – ICMS – Deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro da mesma titularidade – Inexistência de fato gerador – Necessidade de operação jurídica com tramitação de posse e propriedade de bens. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49/RN	219
--	-----

EMENTÁRIO	227
-----------------	-----

TENDÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	243
-----------------------------------	-----

INSTRUÇÕES PARA OS AUTORES.....	247
---------------------------------	-----

A necessidade de suspensão dos procedimentos administrativos tributários em razão da afetação de recurso aos recursos repetitivos ou à repercussão geral

Gabriella Alencar Ribeiro

Advogada. Graduada em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Especialista em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Sócia do escritório MJ Alves e Burle Advogados.

Sumário: Introdução – **1** Procedimento administrativo – **2** Recursos repetitivos e repercussão geral – **3** Necessidade de suspensão do procedimento administrativo – **4** Conclusão – Referências

Introdução

O procedimento administrativo visa ao controle de legalidade dos atos administrativos, tendo em vista que, em atenção ao princípio do contraditório e ampla defesa, pode ser requerido o pronunciamento administrativo sobre a legalidade de atos administrativos, como o lançamento, ensejando a insurgência do administrado. O administrado pode, pois, impugnar o lançamento, dando origem ao procedimento administrativo.

A conceituação em procedimento administrativo ou processo administrativo depende de entendimentos doutrinários diversos sobre o exercício da jurisdição pelos tribunais administrativos, ou seja, sobre a composição de litígios por meio de processo. Neste artigo, adota-se a nomenclatura de procedimento administrativo, na linha doutrinária de Paulo de Barros. Contudo, independentemente do entendimento sobre a exclusividade ou não da tarefa do Judiciário, em que se verifica se compete ou não à administração tributária exercer a jurisdição, é fato que o CPC/15 é aplicável ao procedimento administrativo em algumas hipóteses.

Pois, mesmo havendo diferenças entre o procedimento administrativo tributário e o processo judicial tributário, as normas de Direito Processual devem ser aplicadas quando há lacuna legislativa e quando assumem feição de operatividade e praticidade.

Assim, diante da necessidade de aplicação ao procedimento administrativo tributário, é necessário verificar se as hipóteses indicadas justificam a suspensão do procedimento administrativo, em atenção ao art. 1.037, II, do CPC/15, que determina a suspensão de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre questão afetada aos recursos repetitivos ou repercussão geral e tramitem no território nacional, como também a aplicação, pelos tribunais administrativos, da tese julgada sob essa sistemática.

Os recursos repetitivos e os recursos submetidos à repercussão geral são uma técnica de julgamento empregada quando há múltiplos recursos envolvendo a mesma controvérsia, de forma que afetam o tema para análise das cortes superiores, o STJ e o STF, respectivamente, e, em atenção ao princípio da economia processual e da segurança jurídica, é determinada a suspensão de todos os processos em território nacional enquanto a questão não é definida.

Com o julgamento do tema, fixa-se uma tese a ser aplicada pelos tribunais, e, tendo em vista a força dos precedentes, é necessário verificar se essas disposições do CPC/15 são aplicadas subsidiariamente ao procedimento administrativo.

A fim de restringir o objeto deste artigo, considerando a necessidade da análise das normas de cada tribunal, o foco desta pesquisa será o Regimento Interno do CARF, um dos mais importantes tribunais administrativos do país, sendo a conclusão aplicável também aos demais tribunais.

Complementarmente, analisar-se-ão os precedentes do CARF sobre o tema, julgando sua correção de acordo com o pressuposto teórico defendido neste artigo, que busca apreciar o entendimento jurisprudencial das cortes superiores, a lei e a doutrina.

1 Procedimento administrativo

1.1 O procedimento administrativo e o exercício da jurisdição

Paulo de Barros Carvalho¹ define o procedimento administrativo como um “complexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidades e a notificação”. Ou seja, o procedimento administrativo visa ao controle de legalidade dos atos administrativos.

Apesar do lançamento tributário ser impregnado da presunção de legitimidade e de exigibilidade quando lavrado pela autoridade competente, em atenção ao contraditório e ampla defesa, o sujeito pode impugnar o ato, requerendo

¹ CARVALHO, 2011, p. 24-25.

o pronunciamento do órgão controlador de sua legalidade, abrindo ensejo para a manifestação de insurgência do administrado, o que acarreta procedimento administrativo.²

Inicia-se então o procedimento administrativo com a impugnação ao lançamento, em que, conforme lições de Cais, o contribuinte pode recorrer da existência da obrigação (negar que o fato gerador ocorreu ou que não está tipificado na lei), impugnar as características da obrigação (alegando que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo Fisco) e questionar o montante da obrigação (impugnando o valor exigido), como se observa no trecho destacado a seguir:

Essa discussão do contribuinte inconformado com o lançamento pode versar sobre: (a) a existência da obrigação (o contribuinte pode negar a própria obrigação sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que, se ocorrido, não tem identificação com o fato tipificado pela lei; (b) as características da obrigação (o contribuinte, sem negar a existência da obrigação, entende que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo Fisco, por força de que a obrigação não tem as características que lhe foram atribuídas pelo lançamento); e (c) o montante da obrigação (quando entende que o montante deva ser menos do que o exigido).³

Ato contínuo, o órgão controlador da legalidade daquele ato analisará o pleito, após o que caberão recursos aos órgãos superiores da administração, nos termos das leis reguladoras da matéria.

Portanto, por se tratar de uma sucessão de atos, “é a conjugação de atos e termos, organizados harmonicamente, para obtenção de resultado que consiste num ato expressivo e final da vontade do Estado, enquanto poder público, no desempenho de suas funções administrativas”, conforme lições de Paulo de Barros.⁴

Definido o conceito de procedimento administrativo, é necessário considerar se os tribunais administrativos exercem jurisdição (segundo definição de Paulo de Barros,⁵ jurisdição é o “complexo de atos e termos voltados à aplicação do direito positivo a uma situação controvertida. Nele realiza o Estado, de forma plena, sua função jurisdicional, aplicando a lei a tornando efetivos os ideais de Justiça”) ao julgar o procedimento administrativo ou não.

Há quem entenda que, porque o Brasil adota o sistema de jurisdição única, compete ao Judiciário dizer o Direito, conforme previsto no art. 5º, XXXV, da CF,

² CARVALHO, 2009, p. 938.

³ CAIS, 2013, p. 227.

⁴ BARROS, 2009, p. 900-901.

⁵ BARROS, 2009, p. 896.

o qual prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito”, como o doutrinador Paulo de Barros.

Assim, entende-se que os tribunais administrativos não exercem jurisdição, pois enquanto o Judiciário, imbuído da jurisdição visa compor litígios e elevar os padrões de Justiça, a esfera administrativa visa apenas ao controle de legalidade dos atos administrativos.⁶

Conforme definições de Paulo de Barros,⁷ o processo unguído da jurisdição “pressupõe a existência de órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva”. Assim, é evidente que a jurisdição exige um julgador imparcial, neutro e independente, qualidades que não podem ser plenamente reunidas pela administração.⁸

Não se pode afirmar que a administração é completamente imparcial, pois é marcada pelo informalismo, o qual “muitas vezes conduz à arbitrariedade, pela ausência de fórmulas determinadas, que se afiguram como autênticas garantias da segurança das relações procedimentais”.⁹ É evidente o interesse do Estado no âmbito do Direito Administrativo no desfecho da questão, pois, se julgada improcedente a defesa do contribuinte, será considerada válida a cobrança do tributo, que, ainda assim, será devido ao Estado.

Além disso, a jurisdição exige autoridades com formação jurídica especializada, o que não é requisito na esfera administrativa em um contexto geral,¹⁰ com exceção dos profissionais responsáveis pela apuração e inscrição da dívida ativa. Portanto, o entendimento de Paulo de Barros é de que não é possível afirmar que os tribunais administrativos exercem jurisdição.

Chama-se de procedimento administrativo, pois o processo opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, e o procedimento está relacionado à discussão na esfera administrativa.¹¹

Contudo, esse entendimento não é unânime, e há quem entenda que esse dever não é predominantemente exercido pelo Poder Judiciário – como Paulo Cesar Conrado,¹² que aduz que, “conquanto lhe seja típica, a atividade jurisdicional não é privativa do Poder Judiciário, servindo de exemplo para tal afirmação a atividade que é desenvolvida nos ambientes processuais de que vimos tratando nos itens anteriores” –, que são os processos administrativos tributários. Ou seja, para o autor, os tribunais administrativos exercem jurisdição.

⁶ CARVALHO, 2011, p. 24 e 25.

⁷ BARROS, 2009, p. 897.

⁸ CARVALHO, 2009, p. 897.

⁹ CARVALHO, 2011, p. 16.

¹⁰ CARVALHO, 2009, p. 904.

¹¹ CARVALHO, 2009, p. 897-898.

¹² CONRADO, 2012, p. 103.

O fato gerador do procedimento administrativo é o mesmo do processo judicial: o conflito; razão pela qual “fixada a noção de conflito como fato gerador do processo administrativo, inviável catalogar, como manifestação de processualidade, as hipóteses de ‘processo não contencioso’ (‘procedimentos administrativos’)”.¹³

Verifica-se, portanto, a existência de duas vertentes, uma que entende que os tribunais administrativos não exercem a jurisdição, fazendo um controle de legalidade dos seus atos, por meio do procedimento administrativo, e outra que entende que os tribunais administrativos exercem jurisdição, em que o procedimento administrativo deve ser considerado um processo, pois, assim como no processo judicial, tem como fato gerador o conflito.

Essa definição é importante para verificar a aplicabilidade do CPC/15 ao procedimento administrativo, tendo em vista tratar-se de regra imposta à apreciação jurisdicional. Contudo, é necessário ressaltar que mesmo aqueles que entendem que os tribunais administrativos não exercem jurisdição, diferenciando o procedimento administrativo tributário do processo judicial tributário, a possibilidade de aplicação do Direito Processual no âmbito do procedimento administrativo em algumas situações específicas não é afastada, como explica Paulo de Barros:

O procedimento administrativo tributário não se confunde, já vimos, com o processo judicial tributário. Assente esta premissa, não nos parece recomendável a adoção de institutos e formas inerentes ao campo da relação processual, vale dizer, tudo aquilo que diga respeito ao processo, enquanto processo. Não queremos afastar a possibilidade de enriquecer o procedimento administrativo tributário com figuras hauridas no Direito Processual. Todavia, estamos em crer que o legislador deva polarizar suas atenções nas *entidades técnicas* que asseguram a marcha do procedimento judicial, para trasladá-las ao segmento da discussão que se desdobra perante as vias do Poder Executivo. A diferença surge de certa forma sutil. De nada serve para animar o procedimento administrativo tributário, por exemplo, chamar a decisão de primeiro grau de sentença, utilizando, com isso, terminologia do *Processo Judicial*. A sentença é uma instituição processual que revela a prestação jurisdicional do Estado, na sua primeira manifestação. Por outro lado, fórmulas técnicas como a preclusão, a contagem dos prazos, assumem feição de operatividade e praticidade, quando transportadas para o plano do procedimento administrativo tributário. Este o primeiro ponto.¹⁴

Portanto, mesmo havendo diferenças entre o procedimento administrativo tributário e o processo judicial tributário, as normas de Direito Processual devem

¹³ CONRADO, 2012, p. 109-110.

¹⁴ CARVALHO, 2011, p. 31.

ser aplicadas quando houver uma lacuna legislativa e quando se assume feição de operatividade e praticidade.

1.2 Aplicabilidade do Código de Processo Civil ao procedimento administrativo tributário

Afastada a necessidade de definição sobre o exercício de jurisdição dos tribunais administrativos para que seja aplicável o CPC/15 ao procedimento administrativo tributário, ou processo tributário, independentemente da nomenclatura empregada, é necessário entender os limites da aplicação do CPC/15.

A administração tributária deve seguir a lei, assim como o procedimento administrativo tributário, que também deve reger segundo o que é prescrito em lei. Ressaltem-se novamente as lições de Paulo de Barros,¹⁵ que entende que “a lei deve estabelecer os métodos para determinar o fato impositivo, as formas de atuação, a iniciativa do processo e os efeitos jurídicos subsequentes”.

Apesar de o CPC/15 envolver processo civil, não procedimento administrativo tributário, isso não implica incoerência da lei que regulamenta o procedimento administrativo tributário com o CPC/15, o qual deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente no procedimento administrativo, nos termos do art. 15 do CPC/15:

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

Portanto, conforme lições de Gasperin (2017), a previsão legal impõe o respeito e aplicação das sistemáticas, princípios e objetivos do CPC/15 “aos casos em que a regra processual administrativa, em que pese tratar de forma específica de determinado tema, silencia quanto à observância daquelas balizas processuais ou vai de encontro a elas”.

Logo, o CPC/15 pode ser empregado em caso de lacuna e de complemento à legislação, de acordo com princípios gerais, pois sua aplicação é supletiva e subsidiária. A distinção entre os termos é clara; Rocha¹⁶ define que, “no primeiro caso, cuida-se da falta de uma regra sobre a matéria, enquanto no segundo da presença de uma regra e sua complementação pelo dispositivo do Código de Processo Civil”.

Como o procedimento administrativo tributário é diferente, não há que se chamar a decisão de primeiro grau de sentença, por exemplo, porém isso não

¹⁵ BARROS, 2009, p. 920-921.

¹⁶ ROCHA, 2018, p. 340.

significa afastar a possibilidade de enriquecer o processo administrativo tributário com o processo civil diante da ausência de normas sobre determinado assunto ou do tratamento de fórmulas técnicas, como perempção, preclusão etc.¹⁷

Ao tratar sobre a coerência com o CPC/15, cumpre ressaltar a importância do Codex não só “na hipótese de típica lacuna legislativa, mas também nos casos de potencializar os valores jurídicos que permeiam a legislação objeto da integração”, conforme lições de Ribeiro.¹⁸ Em outros termos, o CPC/15 é aplicável ao procedimento administrativo tributário em caso de lacuna legislativa e como reforço aos princípios constitucionais do processo.¹⁹

Da mesma forma, os enunciados das súmulas vinculantes devem ser observados pela Administração Pública, pois nos termos do art. 7º da Lei nº 11.417/2006 “da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação”.

O mesmo raciocínio se aplica aos demais enunciados das súmulas do STF, em matéria constitucional, e do STJ, em matéria infraconstitucional, pois o julgador, no âmbito judicial e administrativo, deve se atentar para o que foi pacificado pelos tribunais superiores, tendo em vista que a jurisprudência é fonte do Direito.

Por fim, os acórdãos em incidente de resolução de demandas repetitivas também são aplicáveis ao procedimento administrativo tributário, uma vez que, conforme lições de Leonardo Ogassawara, citadas por Diego Diniz Ribeiro, não há nenhuma previsão no Decreto nº 70.325/1972 e Lei nº 9.784/99 sobre os efeitos do julgamento com caráter transindividual no processo administrativo, razão pela qual o CPC/15 deve ser aplicado subsidiariamente, conforme trecho destacado a seguir:

(...) ao se analisar as disposições legais que tratam do processo administrativo tributário (Decreto n. 70.235 e lei n. 9.784/99), é impossível encontrar qualquer disposição normativa que trate do problema aqui enfrentado, qual seja, o que fazer com processo administrativo que apresente recurso com causa de pedir autônoma e cujo teor está pendente de julgamento no âmbito judicial, em sede de processo com caráter transindividual. Não havendo disposições legais nas leis que tratam o processo administrativo tributário, deve ser aplicado de forma subsidiária o CPC.²⁰

¹⁷ CARVALHO, 2011, p. 31.

¹⁸ RIBEIRO, 2017, p. 224.

¹⁹ RIBEIRO, 2017, p. 224.

²⁰ RIBEIRO, 2017, p. 236.

Assim, considerando o caráter supletivo do CPC/15, diante da lacuna de legislação que regula o procedimento tributário sobre acórdãos em incidente de resolução de demandas repetitivas, esses devem ser seguidos no âmbito administrativo.

Não só devido à lacuna legislativa, mas também porque, fixada uma tese em recursos especial e extraordinário, a relação material de fundo será alterada. Se o procedimento administrativo adota o entendimento considerado como paradigma, evita-se que a demanda seja judicializada, dando uma decisão mais célere e preservando o interesse público.

2 Recursos repetitivos e repercussão geral

Antes de demonstrar os motivos pelos quais os recursos repetitivos e submetidos à repercussão geral devem ser aplicados ao procedimento administrativo, é necessário definir o que são, tendo em vista tratarem de recursos representativos de controvérsias, tal qual o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), supramencionado.

Contudo, o foco deste artigo se restringir-se-á a análise dos recursos especiais e extraordinários, embora o mesmo entendimento possa ser aplicado ao Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas.

2.1 Distinção entre recursos repetitivos e recursos submetidos à repercussão geral

Conforme lições de Câmara,²¹ “o recurso extraordinário e o recurso especial são, por excelência, recursos excepcionais, isto é, recursos em que apenas questões de direito podem ser suscitadas”, já que não se admite discussão sobre matéria fática, em razão da Súmula nº 7 do STJ e da Súmula nº 279 do STF.

Recursos repetitivos são recursos especiais apreciados pelo STJ, que interpreta a legislação federal. Já os recursos submetidos à repercussão geral são recursos extraordinários apreciados pelo STF, que uniformiza a interpretação dada à Constituição Federal.

Essa distinção entre competências é prevista no próprio CPC/15, que dispõe sobre a remessa dos recursos quando há questão constitucional ou ofensa reflexa à Constituição:

Art. 1.032. Se o relator, no Superior Tribunal de Justiça, entender que o recurso especial versa sobre questão constitucional, deverá

²¹ CÂMARA, 2017, p. 464.

conceder prazo de 15 (quinze) dias para que o recorrente demonstre a existência de repercussão geral e se manifeste sobre a questão constitucional.

Parágrafo único. Cumprida a diligência de que trata o caput, o relator remeterá o recurso ao Supremo Tribunal Federal, que, em juízo de admissibilidade, poderá devolvê-lo ao Superior Tribunal de Justiça.

Art. 1.033. Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por supor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial.

Sendo assim, se a questão envolve interpretação de lei federal ou de tratado, ela é remetida ao STJ e, se envolve questão constitucional, é remetida ao STF.

A técnica de julgamento de ambas é a mesma, a distinção reside, além da competência, nos requisitos, para o recurso se tornar um paradigma.

No caso do recurso especial, nos termos do art. 257-A, §1º, do Regimento Interno do STJ, os ministros deverão observar se o processo veicula matéria de competência do STJ; se preenche os pressupostos recursais genéricos e específicos; se não possui vício grave que impeça o seu conhecimento e, no caso da afetação do recurso à sistemática dos repetitivos, se possui multiplicidade de processos com idêntica questão de Direito ou potencial de multiplicidade.

Já em relação ao recurso extraordinário, conforme lições de Câmara,²² só é admitido se a questão constitucional nele discutida tiver “transcendência do ponto de vista subjetivo, interessando sua solução não só às partes do processo em que a matéria tenha sido suscitada, mas sendo capaz de alcançar a sociedade como um todo (ou parcela relevante e significativa dela)”.

Pois, nos termos do art. 322, parágrafo único, do Regimento Interno do STF, “para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões que, relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, ultrapassem os interesses subjetivos das partes”.

Logo, o STF exige que a discussão seja constitucional, não relacionada apenas aos interesses das partes, visto que essa questão deve produzir efeito no âmbito da sociedade, conforme exigência do art. 102, §3º, da Constituição Federal, que dispõe: “No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei.”

Portanto, no caso do recurso extraordinário, é necessário demonstrar a transcendência do ponto de vista subjetivo, a competência do STF, a classificação em pressupostos recursais genéricos e específicos, a existência ou não de vício

²² CÂMARA, 2017, p. 465.

grave que impeça o seu conhecimento e, no caso da afetação do recurso à repercussão geral, a existência de múltiplos processos com idêntica questão de Direito ou potencial de multiplicidade.

Considerando essa distinção entre ambos os recursos, não é necessário diferenciar a técnica de julgamento, que é a mesma em ambos os casos, visto que o julgamento dos recursos extraordinário e especial repetitivos é tratado na mesma seção no CPC/15.

2.2 Técnica de julgamento

Segundo Juliana Furtado Costa Araújo, os recursos repetitivos e os recursos submetidos à repercussão geral são uma técnica de julgamento empregada quando há multiplicidade de recursos envolvendo a mesma controvérsia, e quando o tema é afetado pelo STJ ou pelo STF, respectivamente, ficando suspensos todos os processos em todo o território nacional; em caso de a questão controversa definida em julgamento, a tese jurídica deve ser aplicada, conforme trecho destacado a seguir:

Em um breve resumo, a técnica de julgamento de recursos repetitivos será aplicada quando houver uma multiplicidade de recursos envolvendo a mesma questão de direito que se apresenta controversa. Diante disto, caberá ao presidente ou vice-presidente de Tribunal de Justiça ou Tribunal Regional Federal encaminhar ao STF ou STJ dois ou mais recursos extraordinários ou especiais para fins de afetação e julgamento. Em sendo acatada a afetação, os demais processos pendentes ficam suspensos em todo o território nacional, aguardando o julgamento e a definição da questão jurídica controversa. Após o julgamento, caberá a aplicação da tese jurídica definida aos demais processos pendentes de solução.²³

Assim, quando uma questão é muito controvertida entre os tribunais, havendo decisões conflitantes, o presidente ou vice-presidente do Tribunal de Justiça ou Tribunal Regional Federal pode encaminhar os temas aos tribunais superiores para que afetem a matéria, o que também pode ser feito pelo relator em tribunal superior, nos termos do art. 1.036 do CPC/15:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

²³ ARAUJO, 2016, p. 118-119.

§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, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça 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.

§2º O interessado pode requerer, ao presidente ou ao vice-presidente, que exclua da decisão de sobrestamento e inadmita o recurso especial ou o recurso extraordinário que tenha sido interposto intempestivamente, tendo o recorrente o prazo de 5 (cinco) dias para manifestar-se sobre esse requerimento.

§3º Da decisão que indeferir o requerimento referido no §2º caberá apenas agravo interno.

§4º A escolha feita pelo presidente ou vice-presidente do tribunal de justiça ou do tribunal regional federal não vinculará o relator no tribunal superior, que poderá selecionar outros recursos representativos da controvérsia.

§5º O relator em tribunal superior também poderá selecionar 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia para julgamento da questão de direito independentemente da iniciativa do presidente ou do vice-presidente do tribunal de origem.

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

Segundo lições de Marinoni, Arenhart e Mitidiero, o procedimento tem cinco estágios: a seleção de recursos fundada em idêntica controvérsia em Direito, a afetação da questão como repetitiva, a instrução da controvérsia, a decisão da questão repetida e a irradiação dos efeitos da decisão para os casos repetidos:

2. Cinco Estágios. O procedimento que visa à solução dos recursos repetitivos obedece a cinco estágios distintos: i) seleção de recursos fundados em idêntica controvérsia de direito (art. 1.036, CPC); ii) afetação da questão como repetitiva (art. 1.037, CPC); iii) instrução da controvérsia (art. 1.038, CPC); iv) decisão da questão repetida (art. 1.038, §3.º, CPC); e v) irradiação dos efeitos da decisão para os casos repetidos (arts. 1.039 a 1.041, CPC).²⁴

A seleção de recursos fundada em idêntica controvérsia em Direito foi explicada anteriormente, pois os presidentes ou vice-presidentes dos tribunais locais, ou o relator das cortes superiores, selecionam os recursos representativos de controvérsia, sendo que os primeiros enviam os temas aos tribunais superiores.

²⁴ Art. 1.036 (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2018, s.p.).

Em seguida, procede-se à afetação, em que selecionados os recursos a serem afetados; o relator do STJ, se for um recurso repetitivo, ou o relator do STF, se for repercussão geral, verifica se os recursos devem ser submetidos à sistemática e envia a proposta de afetação aos demais ministros.

Se os ministros entenderem que não foram preenchidos os requisitos previstos e identificados no capítulo anterior, a questão não será afetada. Se, porém, consideram-nos preenchidos, o relator profere decisão de afetação identificando qual tema deve ser submetido a julgamento, se admitida a controvérsia, bem como, nos termos do art. 1.037, II, do CPC/15, “determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional”.

A suspensão do processo não equivale à suspensão dos efeitos jurídicos, mas, conforme lições de Didier Jr.,²⁵ “é, apenas, a suspensão do curso do procedimento, a paralisação da marcha processual, com o veto a que se pratiquem atos processuais”.

Ato contínuo, consoante lições de Marinoni, Arenhart e Mitidiero,²⁶ “a fim de instruir a controvérsia, poderá o relator requisitar informações aos tribunais locais”, bem como solicitar ou admitir a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia, podendo fixar data para audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e conhecimento na matéria, com a finalidade de instruir o procedimento e intimar o Ministério Público para manifestar-se, nos termos do art. 1.038 do CPC/15.

Superada a fase de instrução, publica-se o acórdão paradigma, a fase da decisão da questão repetida, em que a tese, devidamente fundamentada, será julgada pelo órgão colegiado, nos termos do art. 93, IX, da CF, e 489, §1º, IV, do CPC/15.

Com a decisão, devem ser irradiados os efeitos para os casos repetidos, em que, nos termos do art. 1.039 do CPC/15, “decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada”. Sendo assim, o entendimento afetado e julgado aplica-se a todos os processos que discutem a mesma matéria, a fim de que a questão não seja definida de forma diferente.

Conforme lições de Marinoni, Arenhart e Mitidiero, interpretando o art. 1.040 do CPC/15, publicado o acórdão, o seguimento aos recursos que coincidirem com a orientação da corte superior deve ser negado, o órgão que proferiu o acórdão recorrido deve reexaminar a causa se contrariar o precedente, e os processos

²⁵ DIDIER JR., 2017, p. 829.

²⁶ Art. 1.038 (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2018, s.p.).

suspensos em primeiro e segundo grau devem retornar o seu trâmite com a aplicação do precedente firmado:

1. Publicação. Publicado o acórdão oriundo do julgamento dos recursos repetitivos: I – o presidente ou vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; II – o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará a causa de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, na hipótese de o acórdão recorrido contrariar o precedente constitucional ou federal; III – os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o seu curso para julgamento e aplicação do precedente firmado (art. 1.040, CPC).²⁷

Em outros termos, a tese julgada será vinculante, e tanto os órgãos como a sociedade deverão respeitá-la.

2.3 Objetivo do legislador

Essa técnica de julgamento foi criada devido à frequência de decisões conflitantes entre os tribunais, o que fragmenta o sistema, visto que, conforme exposto na Exposição de Motivos do Código de Processo Civil, “a dispersão excessiva da jurisprudência produz intranquilidade social e descrédito do Poder Judiciário”.²⁸

Quando relacionadas a processos de massa, ofendem o princípio da isonomia mais gravemente, de modo que a violação dos princípios da legalidade, da isonomia, da segurança jurídica e da previsibilidade das decisões acarretou a criação desses institutos. Pois, de acordo com Arruda Alvim, a valorização da jurisprudência acelera o procedimento e promove celeridade em relação ao Judiciário e progressiva diminuição da carga de trabalho:

A preocupação com as decisões conflitantes dos tribunais superiores e, por conseguinte, dos demais órgãos do Judiciário, extrapolou a academia e se tornou preocupante para o operador do direito por três razões: (i) o fenômeno passou a ser excessivamente frequente, somado a muitas bruscas mudanças de “opinião” dos Tribunais; (ii) muitas dessas decisões conflitantes são proferidas para resolver controvérsias que envolvem questões de massa. Neste caso, a ofensa à isonomia é mais gritante e, portanto, intolerável; (iii) passou a ser escancaradamente visível o fato de que os princípios da legalidade, da isonomia, ficam inteiramente comprometidos e a necessidade de

²⁷ Art. 1.040 (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2018, s.p.).

²⁸ SENADO FEDERAL, 2015, p. 29.

que haja segurança jurídica e certa dose saudável de previsibilidade tornam-se irrealizáveis no plano empírico, nesse contexto.

A valorização da jurisprudência, no sentido lato, gera: (i) a possibilidade de se criarem institutos que levam à aceleração do procedimento; (ii) mais credibilidade em relação ao Poder Judiciário; (iii) progressiva diminuição da carga de trabalho do Judiciário, já que a desuniformidade da jurisprudência e a possibilidade, que existe sempre, de que haja uma “virada” estimula não só o ato de recorrer, como também a própria propositura de novas ações.²⁹

Esses três fatores relacionados à razoável duração do processo levam a um julgamento mais rápido, se considerado o trâmite do procedimento administrativo e do processo judicial, e reduzem o número de ações ou recursos a serem apreciados pelo tribunal em virtude da jurisprudência mais uniforme e estável.³⁰

Portanto, os recursos repetitivos e submetidos à repercussão geral são formas de uniformização da jurisprudência, pois evitam sua dispersão excessiva, mantendo-a íntegra e coerente, conferindo maior segurança jurídica aos cidadãos. Uma vez que, ao atribuir força vinculante aos precedentes, proporciona-se segurança às relações, visto que o jurisdicionado tem um mínimo de previsibilidade e se comporta confiando na ordem jurídica em vigor, não submetido ao acaso.

Ademais, com essa técnica, mitigam-se os riscos de decisões contraditórias em processos que discutem a mesma matéria, em atenção ao princípio da isonomia e da legalidade, visto que, ao garantir maior peso às decisões judiciais, dificultando que cada tribunal interprete a lei de um modo diferente, mantêm-se os princípios da legalidade e da isonomia. Pois, se a lei é a mesma para todos, não é possível admitir entendimentos conflitantes.

Portanto, a afetação de temas aos recursos repetitivos e à repercussão geral é uma forma de concretizar o princípio da unicidade.

3 Necessidade de suspensão do procedimento administrativo

Considerando a aplicação do CPC/15 ao procedimento administrativo tributário em casos de lacuna legislativa e de assunção de feição de operatividade e praticidade, é preciso ressaltar que as previsões do CPC/15 relacionadas aos recursos representativos de controvérsias também devem ser aplicáveis ao procedimento administrativo tributário, justamente porque o Direito é um só, e, a

²⁹ ALVIM, 2019, s.p.

³⁰ SENADO FEDERAL, 2015, p. 29.

não ser em casos de expressa disposição legal ou incompatibilidade, devem ser aplicadas as mesmas regras ao Poder Judiciário e à administração pública.

Contudo, antes de demonstrar esse posicionamento, é necessário verificar o entendimento dos tribunais administrativos, se há lacuna legislativa e quais princípios devem ser aplicados a fim de justificar essa possibilidade.

3.1 Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Como seria muito extenso analisar a jurisprudência e a legislação de cada um dos entes tributantes, bem como as normas que regulam os órgãos de deliberação interna, que competem às delegacias da Receita Federal nos casos de “tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal em primeira instância”,³¹ o foco deste artigo será a análise do entendimento e do Regimento Interno de um dos mais importantes tribunais administrativos do país, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O CARF, “órgão colegiado e paritário, integra a estrutura do Ministério da Fazenda e tem a atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários interpostos de decisão de primeira instância, como os recursos de natureza especial”, conforme explica Cais.³²

Da análise dos precedentes do CARF, verifica-se que não há posicionamento único, pois, de um lado, encontram-se precedentes para indeferir a suspensão do julgamento, e de outro, também considera-se determinar o sobrestamento até a fixação da tese.

Na linha de indeferir a suspensão do julgamento, entende-se que o procedimento administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, razão pela qual, como não há lei que autorize o sobrestamento do julgamento devido reconhecimento de repercussão geral ou recurso repetitivo, não é possível deferir a suspensão do feito, conforme precedente ementado abaixo:

REPERCUSSÃO GERAL. RECONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade. Não há lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão do reconhecimento, pelo STF, de repercussão geral de matéria ainda pendente da decisão judicial. Suspensão do julgamento indeferida.

³¹ CAIS, 2013, p. 219.

³² CAIS, 2013, p. 220.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. CONTRIBUIÇÃO DAS AGROINDÚSTRIAS. MATÉRIA SOB EXAME JUDICIAL. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE. ATIVIDADE VINCULADA.

Não compete ao Carf afastar a norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2). As agroindústrias estão sujeitas à contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. ICMS.

A contribuição para a seguridade social das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada pelo ICMS. Não há norma jurídica a afastar a aplicação do conceito legal.

MULTA DE MORA. LIMITE DE VINTE POR CENTO, LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

O limite de 20% pleiteado cinge-se às hipóteses de recolhimento em atraso, de caráter espontâneo, do tributo devido, inaplicável, portanto, às hipóteses de lançamento de ofício.³³

Também se ressalta que não há uma lacuna a ser preenchida, de modo que, enquanto a decisão não transita em julgado, o procedimento administrativo deve ser julgado normalmente em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis:

REPERCUSSÃO GERAL. ART. 15 DO CPC/2015. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. NÃO CABIMENTO.

Só há uma lacuna de ordem processual a ser colmatada pelo julgador no subsistema especial do processo administrativo fiscal com a aplicação por analogia de instituto do CPC, nos termos do seu art. 15, quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória no referido subsistema.

Não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto do CPC para o processo administrativo fiscal.

A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente às decisões definitivas de mérito referidas no art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, de forma que, enquanto ela não sobrevenha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. RECURSO REPETITIVO. STJ. TRÂNSITO EM JULGADO. CARF. REGIMENTO INTERNO.

³³ BRASIL, 2020a.

Em 13.03.2017 transitou em julgado o Recurso Especial nº 1144469/PR, proferido pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do CPC/73, que firmou a seguinte tese: “O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”, a qual deve ser reproduzida nos julgamentos do CARF a teor do seu Regimento Interno.

Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter decidido em sentido contrário no Recurso Extraordinário nº 574.706 com repercussão geral, publicado no DJE em 02.10.2017, como ainda não se trata da decisão definitiva a que se refere o art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, não é o caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto.

Recurso Voluntário negado.³⁴

Contudo, também há casos em que se deferiu a suspensão do julgamento, como no processo nº 10600.720049/201642, em que a 3ª Câmara resolveu sobrestar o julgamento do recurso “até que sejam julgados os Recursos Extraordinários nº 949.297 e 955.227 no Supremo Tribunal Federal”.

No caso em questão, foi aplicado o entendimento de que o diploma normativo não veda a adoção da medida, e o Regimento Interno do CARF silenciou-se a respeito da aplicação subsidiária do CPC/15, de modo pelo princípio da razoabilidade deve ser determinado o sobrestamento para evitar uma perda considerável ao erário público, conforme trecho destacado abaixo:

(...) De fato, ainda que, repitase, inexistia no regimento atual previsão explícita para sobrestar feitos cuja temática seja, também, objeto de processos judiciais sujeitos à sistemática de recursos repetitivos/ com repercussão geral reconhecida, é inegável que esta diploma normativo não veda a adoção desta medida. Aliás, o RICARF, digase, silenciase a respeito e, consentaneamente, não impede a aplicação, subsidiária, das disposições do NCPC, particularmente, as preconizadas pelo citado art. 1.030, III à espécie.

De outro turno, o princípio da razoabilidade impõe esta medida, haja vista a existência de riscos consideráveis tanto para a Fazenda Nacional, quanto para o contribuinte, caso se proceda ao julgamento da lide administrativa antes da resolução da querela pelo Supremo. Em linhas gerais, caso não se promova o sobrestamento do feito e se julgue a tese favoravelmente ao contribuinte, como brilhantemente sustentado pelo Conselheiro Marcos Nepomuceno Feitosa no PA mencionado linhas acima, na eventualidade de uma decisão da Corte Suprema favoravelmente ao fisco, verificar-se-á uma perda considerável para o erário público.

³⁴ BRASIL, 2019b.

E a recíproca também é verdadeira, já que, julgado este feito contra os interesses do contribuinte e sedimentado, pelo Judiciário, entendimento que convalide os efeitos da coisa julgada em relação à Lei 7.869/88 mesmo após a decisão proferida na ADI 1502, a empresa se verá compelida a pagamento de exação em valores substanciais o que, mesmo que novamente levado ao crivo do Judiciário, lhe trará imensuráveis prejuízos tanto processuais como materiais.”³⁵

No mesmo sentido foi a decisão no Acórdão nº 1302-000.463, a seguir:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em SOBRESTAR o julgamento do processo para aguardar o julgamento definitivo dos Recursos Extraordinários nºs 949.297 e 955.277 em sede de repercussão geral no STF. Vencido o Conselheiro Relator que dava provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.³⁶

Da mesma forma, em relação à aplicação das teses fixadas em sede de repercussão geral e recursos repetitivos, há diversos posicionamentos. Exemplo de acórdãos em que foram aplicadas as teses fixadas em repercussão geral e em recursos repetitivos foram os Acórdãos nº 3301-006.496 e 3201-003.383, respectivamente:

PERDA DA IMUNIDADE. ART. 55 DA LEI 8.212/91. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. ART. 14 DO CTN

Em sede do RE 636.941/RS, cuja repercussão geral foi reconhecida, o que torna a decisão de adoção obrigatória pelas turmas do CARF, o STF declarou inconstitucional o art. 55 da Lei nº 8.212/91, consignando que o art. 14 do CTN é o dispositivo à luz do qual deve ser verificada a possibilidade de fruição da imunidade tributária.

Tendo em vista que a entidade descumpriu o disposto no §1º do art. 14 do CTN, correta a suspensão da imunidade e a cobrança do PIS e da COFINS sobre o faturamento.³⁷

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS

*A parcela do faturamento relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) compõe a base de cálculo do PIS/ Cofins, conforme julgamento do STJ no Resp 114.469/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos que permanece vigente e eficaz.*³⁸

³⁵ BRASIL, 2017a.

³⁶ BRASIL, 2017b.

³⁷ BRASIL, 2019b.

³⁸ BRASIL, 2018.

Ainda diante da égide do CPC/73, o CARF também entendia que devem ser aplicadas as decisões definitivas de mérito proferidas em sede de recursos representativos de controvérsias, conforme precedente destacado a seguir:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INTERPRETAÇÃO STJ. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

Nos casos em que o contribuinte recolhe o tributo, em atraso, mas antes de qualquer procedimento de ofício ou mesmo de apresentar/retificar a DCTF, a Corte Superior entende que pode se beneficiar do instituto da denúncia espontânea com o fim de eximir-se da exigência da multa moratória.

DECISÕES DEFINITIVAS DO STF/STJ. RECURSOS REPETITIVOS. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO AO CARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.³⁹

Contudo, há casos em que não se aplica a tese fixada no STF, por exemplo, visto que a decisão ainda não transitou em julgado, segundo entendimento do CARF no Acórdão nº 9303-009.713:

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO “FICTO” DO IPI. IMPOSSIBILIDADE, SALVO POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL.

Salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento “ficto” (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, §3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

Ainda não é possível a aplicação da decisão do STF na apreciação do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral, pois referida decisão ainda não transitou em julgado.⁴⁰

Diante da controvérsia no CARF, é necessário verificar a aplicabilidade ou não dos arts. 1.037 e 1.040 do CPC/15 ao procedimento administrativo tributário.

³⁹ BRASIL, 2016.

⁴⁰ BRASIL, 2019c.

3.2 Existência de lacuna legislativa em relação à suspensão dos procedimentos administrativos

Da análise do Decreto nº 70.325/1972, que trata do processo administrativo fiscal, e da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, não há disposição específica sobre a aplicação dos arts. 1.037 e 1.040 do CPC/15 ao procedimento administrativo tributário, sendo, portanto, caso de nítida lacuna legislativa.

No entanto, restringindo a análise ao âmbito federal, para fins de simplificação, e pacificando que em caso de lacuna legislativa deve ser aplicado o CPC/15, é necessário observar se há realmente lacuna legislativa.

O Regimento Interno do CARF foi aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que prevê em seu art. 62, §2º, nos termos da redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, que as decisões definitivas de mérito proferidas na sistemática da repercussão geral e dos recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos, conforme destacado a seguir:

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 inconstitucionalidade.

§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. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Logo, em relação à aplicação das teses fixadas não há lacuna legislativa, então o CARF deve aplicar os paradigmas fixados em sede de repercussão geral e dos recursos repetitivos, garantindo a força vinculante dos precedentes.

A discussão reside em estabelecer se é necessário esperar o trânsito em julgado da decisão ou não; porém, certo é que ou se determina a suspensão do feito ou se aplica a tese dos tribunais superiores, pois adotar uma posição contrária seria inconsistente. As decisões proferidas pelas cortes superiores são de observância imediata, o correto é que, após a publicação do acórdão os paradigmas sejam imediatamente aplicados, sendo a suspensão apenas uma hipótese, caso o CARF entenda que a decisão definitiva de mérito é aquela que já transitou em julgado ou entenda pela necessidade de aguardar a apreciação dos embargos de declaração com efeitos infringentes que produzirão reflexos no julgamento anterior.

Todavia, nos termos do art. 1.040 do CPC/15, basta a publicação do paradigma para que ele seja aplicado a todos os processos, incluindo os procedimentos administrativos.

Como já pacificado pelo STF, o fato de o *leading case* ainda não haver transitado em julgado não impede a aplicação da diretriz consagrada naquele julgamento, conforme a série de precedentes destacados a seguir:

Embargos de declaração nos embargos de declaração no agravo regimental no recurso extraordinário. Embargos com o objetivo de sobrestamento do feito. Aposentadoria especial. Conversão de tempo comum em especial. Repercussão geral. Ausência. Análise concluída. Trânsito em julgado. Desnecessidade. Precedentes. 1. *A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.* 2. Inexistência dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil. 3. Segundos embargos de declaração rejeitados, com aplicação de multa de 2% sobre o valor atualizado da causa (art. 1.026, §2º, do CPC).⁴¹

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA. ADI 2.669/DF. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE FIRMADO PELO PLENÁRIO DO STF. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE CAUSAS SOBRE A MESMA MATÉRIA PELOS RELATORES OU PELAS TURMAS. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I - O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI 2.669/DF, Relator para o Acórdão Min. Marco Aurélio, firmou entendimento no sentido da constitucionalidade da incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros. II – *A existência de precedente firmado pelo Pleno do STF autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do leading case.* Precedentes. III – Agravo regimental a que se nega provimento.⁴²

No mesmo sentido, são os precedentes do STJ, destacados a seguir, que consideram suficiente a publicação do acórdão para que se produzam efeitos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE OFENSA A DISPOSITIVO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. DESNECESSIDADE DE TRÂNSITO

⁴¹ BRASIL, 2017c.

⁴² BRASIL, 2014.

EM JULGADO DO RECURSO REPETITIVO PARA APLICAÇÃO DA TESE FIRMADA. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS DE CAPATAZIA. INCLUSÃO. LEGALIDADE DO ART. 4º, §3º, DA IN SRF 327/2003. ENTENDIMENTO ADOTADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO, RESP 1.799.306/RS, NA ASSENTADA DE 11.3.2020. TEMA 1.014.

1. Impossibilidade de análise de ofensa a dispositivos da Constituição Federal em sede de recurso especial, nem mesmo para fins de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal no âmbito do recurso extraordinário.

2. *Desnecessidade de trânsito em julgado do recurso repetitivo para fins de aplicação da tese firmada, sobretudo quando já publicado o acórdão paradigma. Nesse sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal na Reclamação nº 30.996/SP, Rel. Ministro Celso DE Mello, julg. em 09/08/2018, pub. no DJe de 14/08/2018.*

3. A Primeira Seção desta Corte, na assentada de 11.3.2020, concluiu, por maioria, o julgamento dos REspS nºs 1.799.306/RS, 1.799.308/SC e 1.799.309/PR, na sistemática dos recursos especiais repetitivos, tema 1.014, DJe de 18.5.2020, dando provimento ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL no sentido de entender pela inclusão das despesas relativas à capatazia no valor aduaneiro, base de cálculo do Imposto de Importação, reconhecendo a legalidade da IN SRF n. 327/2003, que não teria extrapolado o Decreto 6.759/2009 e demais legislação de regência.

4. Agravo interno não provido.⁴³

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RESSARCIMENTO AO SUS. TEMA ANALISADO PELO SUPREMO TRIBUNAL. REPERCUSSÃO GERAL. SOBRESTAMENTO DO RECURSO. DESNECESSIDADE. EXCLUSÃO DE VALORES NÃO PREVISTOS NA COBERTURA CONTRATUAL. PLEITO DE AFASTAMENTO DA TABELA TUNEP. INSCRIÇÃO NO CADIN. ACÓRDÃO ANCORADO NO SUBSTRATO FÁTICO DOS AUTOS E NA INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. *Não se faz necessário o sobrestamento do recurso especial até o trânsito em julgado do RE 597.064/RJ, pois a jurisprudência desta Corte é firme no sentido de “ser desnecessário aguardar o trânsito em julgado para a aplicação do paradigma firmado em sede de Recurso Repetitivo ou de Repercussão Geral” (AgRg nos EDcl no AREsp 706.557/RN, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 6/10/2015, DJe 13/10/2015).*

2. A revisão do entendimento firmado pelo Tribunal a quo, a fim de reconhecer como indevida a cobrança de valores concernentes a procedimentos realizados pelo SUS em benefício de usuário de plano de saúde, assim como a inadequação da aplicação da tabela Tunep e a necessidade de suspensão da inscrição no CADIN, requer novo exame

⁴³ BRASIL, 2020c.

do acervo fático-probatório e a interpretação de cláusulas contratuais, providências que esbarram nas Súmulas 5 e 7, ambas do STJ.

3. Agravo interno não provido.⁴⁴

Portanto, não merece prosperar o entendimento do CARF de aguardar o trânsito em julgado para aplicar o paradigma, pois o STF e o STJ já pacificaram que as decisões proferidas em sede de repercussão geral e recursos repetitivos têm eficácia imediata, bastando a publicação do acórdão para a aplicação do *leading case*, não sendo necessário aguardar o trânsito em julgado.

Superada essa análise, cabe demonstrar a necessidade de aplicação do art. 1.037, II, do CPC/15, com a suspensão dos procedimentos administrativos enquanto a matéria está afetada.

Conforme lições de Paiva, em 2012 havia previsão, no Regimento Interno, do sobrestamento dos processos até que fosse proferida decisão pelo STF ou STJ, o que acarretou discordância, uma vez que uma parte entendia que havia esvaziamento do contencioso administrativo, visto que o CARF estava impedido de formar a sua própria jurisprudência, além de implicar um volume enorme de processos parados, enquanto a outra parte concordava que o sobrestamento era necessário para evitar o acúmulo de processos e os custos envolvidos na movimentação da máquina judiciária. Contudo, de acordo com o trecho destacado a seguir, tamanha foi a discordância que a previsão foi revogada, e, desde então, não existe norma que estabeleça a suspensão:

No âmbito federal, vale destacar que o Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) sofreu várias alterações ao longo dos anos.

Inclusive, no passado, já houve similar mecanismo de suspensão de processos administrativos. Em 2012, o Ministério da Fazenda editou a Portaria 586 para alterar a redação do antigo art. 62-A do Regimento do CARF, determinando o sobrestamento dos processos até que fosse proferida decisão pelo STF ou STJ na sistemática da repercussão ou recurso repetitivo. O sobrestamento poderia ser determinado de ofício ou a pedido das partes.

Foi grande a discordância na época a respeito do sobrestamento, não havendo consenso: muitos advogados e até Conselheiros entendiam que a suspensão levaria a um esvaziamento do contencioso administrativo, já que o CARF estaria impedido de formar a sua própria jurisprudência, além de implicar um volume enorme de processos parados já que o STF e STJ em regra levam anos para julgar os *leading cases*. Enquanto isso, outros concordavam que o sobrestamento era

⁴⁴ BRASIL, 2020b.

imprescindível para evitar acúmulo de processos no Judiciário e os custos envolvidos na movimentação da máquina judiciária.

Tamanha foi a discordância que em 2013 o Ministério da Fazenda voltou atrás e editou a Portaria 545, que revogou a previsão de sobrestamento contida no art. 62-A. Desde então, inexistente norma que estabeleça a suspensão/sobrestamento de processos administrativos.

Apesar de não mais haver previsão quanto à suspensão, ao menos em tese, o CARF tem se curvado ao resultado dos julgamentos definitivos dos *leading cases* pelo STF e pelo STJ. A atual redação do art. 62 do Ricarf prevê que o Conselho deverá respeitar, em suma: (i) declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do STF; (ii) Súmula Vinculante do STF; (iii) decisão definitiva do STF proferida em sede de repercussão geral; e (iv) decisão definitiva do STJ proferida em sede de recurso repetitivo.⁴⁵

Sendo assim, apesar de o Regimento Interno tratar sobre a observância aos paradigmas fixados em sede de repercussão geral e dos recursos repetitivos, há uma lacuna legislativa em relação à aplicabilidade do art. 1.037, II, do CPC/15, o que impõe a aplicação da previsão legal em atenção aos princípios gerais de Direito Tributário.

Portanto, os tribunais administrativos devem sobrestar os processos que tratem da mesma questão de matérias afetadas à sistemática dos recursos representativos de controvérsias.

3.3 Aplicação das previsões do Código de Processo Civil relacionadas aos recursos representativos de controvérsias ao procedimento administrativo tributário

Superada a necessidade de aplicação do paradigma após sua publicação, nos termos do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, evidencia-se que o art. 1.040 do CPC/15 é aplicável ao procedimento administrativo, restando a dúvida em relação ao art. 1.037, II, do CPC/15.

Diante da lacuna legislativa, compreende-se que, ainda assim, deve ser determinada a suspensão dos procedimentos administrativos quando a questão

⁴⁵ PAIVA, 2017, p. 329.

está afetada ao julgamento dos recursos repetitivos ou da repercussão geral, tendo em vista o entendimento do STF, a análise do CPC/15 e a necessidade de que a administração obedeça aos princípios constitucionais, aplicáveis na hipótese em análise.

Quanto ao primeiro ponto, apesar do entendimento do CARF ser divergente, o STF já se manifestou no sentido de que cabe ao CARF determinar a suspensão de procedimentos administrativos, tendo em vista que, no RE nº 566.622, determinou-se a expedição de ofício para o CARF para que suspendesse os processos em trâmite e que tratassem de matéria idêntica a tema afetado à repercussão geral, no caso, o Tema nº 32, conforme trecho destacado a seguir:

1. O Gabinete prestou as seguintes informações:

A Fundação Armando Alvares Penteado, admitida no processo como interessada, requer a comunicação, mediante ofício, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF acerca da suspensão dos processos que versem a mesma matéria do extraordinário.

Narra ter alcançado, na decisão de deferimento da intervenção, medida acauteladora voltada ao sobrestamento dos processos relacionados ao Tema nº 32, atinente à reserva de lei complementar para instituir requisitos para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

2. Oficiem, na forma requerida, encaminhando-se a íntegra da decisão interlocutória formalizada.⁴⁶

Ou seja, a Corte Suprema entende que os tribunais administrativos devem suspender o julgamento dos procedimentos administrativos enquanto se julga a tese que será fixada como *leading case*.

Quanto à análise do CPC/15, o qual é aplicado supletiva e subsidiariamente, é evidente que o art. 1.037, II, do CPC/15, determina “a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional”. Portanto, a suspensão é de todos os processos pendentes, não apenas dos judiciais cíveis.

Logo, além do entendimento da Corte Suprema, o CPC/15 não só prevê sua aplicação supletiva e subsidiária, como também dispõe expressamente sobre a suspensão do processamento de todos os processos, não fazendo nenhuma especificação.

Ademais, a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, prevê expressamente em seu art. 2º que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade,

⁴⁶ BRASIL, 2017d.

finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Portanto, os princípios gerais de direito público seriam violados se os tribunais administrativos assumissem entendimento contrário ao paradigma formado em sede de recursos repetitivos ou repercussão geral, ou julgassem tese afetada e que será julgada, fixando uma nova tese. Assim, é razoável a dúvida de Paiva (2017): “de que adianta o CARF decidir de uma forma se o STF, STJ ou Tribunal podem eventualmente decidir de outra? Especialmente se tratando de teses tributárias, qual a lógica de não vincular o CARF à jurisprudência judicial?”

Pois, conforme lições de Rocha,⁴⁷ o princípio da isonomia “corresponde à necessidade de as autoridades administrativas tratarem de forma equânime os administrados”. Nesse sentido, é completamente anti-isonômico que um contribuinte tenha sua tese julgada favorável na esfera administrativa desfavorável pelo STJ ou STF, ou que um contribuinte que já tinha em curso processo judicial suspenso seja obrigado a pagar o tributo.

Isso é justamente o que se pretende evitar com o CPC/2015, como demonstrado na Exposição de Motivos, na qual se ressaltou que “posicionamentos diferentes e incompatíveis, nos Tribunais, a respeito da mesma norma jurídica, leva a que jurisdicionados que estejam em situações idênticas tenham de submeter-se a regras de condutas diferentes”,⁴⁸ o que fragmenta o sistema e causa perplexidade na sociedade.

Da mesma forma, viola-se o princípio da segurança jurídica, que “mede-se pelo grau de generalidade e previsibilidade na interpretação e aplicação das normas que disciplinam a atividade dos agentes públicos quando no desempenho da função administrativa”.⁴⁹ Se o objetivo da lei é garantir a segurança jurídica, poupando surpresas ao cidadão, admitir uma forma de interpretação para o procedimento administrativo, ainda que seja da competência dos tribunais superiores dizer a forma correta, viola o princípio da segurança jurídica, pois o tribunal administrativo pode decidir de forma conflitante, sem previsibilidade de aplicação das normas.

Contudo, o CPC/15 prestigia o princípio da segurança jurídica, pois conforme também demonstrado na Exposição de Motivos, todas as normas jurídicas devem “tender a dar efetividade às garantias constitucionais, tornando ‘segura’ a vida dos jurisdicionados, de modo a que estes sejam poupados de ‘surpresas’, podendo sempre prever, em alto grau, as consequências jurídicas de sua conduta”.⁵⁰

⁴⁷ ROCHA, 2018, p. 93.

⁴⁸ SENADO FEDERAL, 2015, p. 27.

⁴⁹ ROCHA, 2018, p. 46.

⁵⁰ SENADO FEDERAL, 2015, p. 29.

Além disso, a suspensão do procedimento administrativo também é medida que se impõe, em atenção à economia processual e à eficiência, que devem ser aplicadas, visto “que a atuação voltada para a eficiência deveria ser da natureza da ação da Administração Pública”, conforme lições de Rocha.⁵¹

O procedimento administrativo deve ser célere, considerando o tempo do trâmite do procedimento administrativo e do processo judicial, pois, na própria Exposição de Motivos do Código de Processo Civil fica claro que se levou em conta o princípio da razoável duração do processo, pois “a ausência de celeridade, sob certo ângulo, é ausência de justiça”.⁵²

Portanto, é completamente ineficiente não suspender o julgamento do procedimento administrativo, já que, ao fim, deverá aplicar-se, senão, acarretará discussão judicial, aumentando a morosidade do Judiciário.

Logo, esperar a fixação da tese poupa discussão posterior enquanto se aguarda o julgamento do paradigma, bem como a reforma de eventual decisão, evitando o indevido uso da máquina judiciária, pois é manifesto que, se uma decisão proferida administrativamente for contrária à tese firmada em sede de recursos repetitivos e da repercussão geral, há grandes chances do contribuinte ajuizar uma ação judicial para discutir seu direito, e, se a decisão administrativa for conflitante, serão mínimas suas chances de prevalecer, pois, ainda que o tribunal deixe de aplicar o paradigma ao julgar a ação, pode ser ajuizada reclamação exigindo sua aplicação, nos termos do art. 988, §5º, II, do CPC/15.

Conforme lições de Paiva (2017), essa suspensão certamente traria “(i) economia de recursos públicos, já que o CARF não precisaria julgar uma série de processos que ficariam suspensos; e (ii) maior eficiência, já que o CARF teria mais tempo e dedicação para examinar casos complexos” em termos de fatos, provas e matérias mais específicas. Ou seja, a suspensão dos processos administrativos seria eficiente para os tribunais administrativos, que não julgariam processos com as teses que deveriam ser sobrestadas, e teriam tempo para julgar processos mais importantes.

Ademais, é necessário ressaltar que, além de trazer benefícios ao contribuinte, preservando o princípio do interesse público, direito indisponível, já que não sofrerá constrição patrimonial com a prática de atos executivos, não há prejuízo para a Fazenda Pública, pois suspenso o procedimento administrativo, o prazo prescricional para cobrança continua preservado, segundo trecho destacado a seguir da doutrina de Paiva:

⁵¹ ROCHA, 2018, p. 110.

⁵² SENADO FEDERAL, 2015, p. 27.

Além disso, a suspensão na esfera administrativa evitaria que novos processos chegassem à esfera judicial, e que a máquina judiciária fosse movimentada indevidamente, já que, de qualquer forma, as matérias seriam decididas oportunamente pelos Tribunais. Beneficiária o contribuinte – uma vez suspenso o processo administrativo, em conjunto com o art. 151, III, do CTN (LGL\1966\26), estaria automaticamente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não sofrendo o contribuinte qualquer tipo de constrição patrimonial de tributos que, em última instância, terão a sua cobrança definida pela jurisprudência dos Tribunais⁹ – e não haveria qualquer prejuízo à Fazenda Pública, pois, uma vez suspenso o processo administrativo, o prazo prescricional para cobrança judicial restaria igualmente preservado.⁵³

Suspenso o procedimento administrativo não decorre prazo prescricional, pois sequer há inércia do poder público, não podendo ser punido com a perda do direito da propositura da ação executiva, de forma que não há prejuízo para Fazenda Pública. O art. 174 do CTN só admite a contagem do prazo prescricional quando houver a constituição definitiva do crédito tributário, o que não ocorre com a suspensão do procedimento administrativo, sendo sua finalização necessária para o início da contagem do prazo prescricional, já que é com a decisão final do procedimento administrativo que se dá o lançamento definitivo.

Sendo assim, além de respeitar o princípio da isonomia, da segurança jurídica, do interesse público, da economia processual e da eficiência, ao aplicar a previsão do CPC/15 ao procedimento administrativo, também há vantagens para os tribunais administrativos, que têm mais tempo para se dedicar a casos complexos; aos contribuintes, que não sofrem atos de constrição patrimonial; e à Fazenda Pública, pois o prazo prescricional continua preservado.

Além disso, a aplicação da previsão do CPC/15 está de acordo com o CTN, que dispõe no seu art. 108, incisos II e III, que na ausência de disposição expressa a autoridade competente aplicará os princípios gerais de Direito Tributário e os princípios gerais de Direito Público, nessa respectiva ordem.

Portanto, a suspensão de todos os processos que tratam da mesma matéria afetada, quer na via administrativa, quer na via judicial civil ou penal, é medida que se impõe por força do princípio da unicidade do Direito, já que a determinação de suspensão das discussões que tratem do tema afetado faz parte do juízo de cautela que busca a preservação da segurança jurídica, previsibilidade do Direito e paz social, todos corolários tanto da CF quanto do CPC/15.

⁵³ PAIVA, 2017.

Conclusão

O CPC/15 é aplicável ao procedimento administrativo em casos de lacuna legislativa e quando se assume uma feição de operatividade e praticidade, razão pela qual devem ser aplicadas as disposições legais relacionadas aos recursos repetitivos e extraordinários.

Pois, em atenção aos princípios da economia e da eficiência processual, os tribunais administrativos devem aplicar as teses fixadas pelos tribunais superiores e, suspender o julgamento dos procedimentos quando há tese afetada aos recursos repetitivos e extraordinário.

No caso do CARF, que foi analisado neste artigo, não há lacuna legislativa em relação à necessidade de aplicar as teses, de modo que a valorização dos precedentes é evidente. A única discussão reside na necessidade ou não de aguardar o trânsito em julgado para aplicar o paradigma; porém, nos termos da pacificada jurisprudência do STF e do art. 1.040 do CPC/15, basta a publicação para que a decisão comece a surtir efeitos. Contudo, ainda que houvesse omissão no Regimento Interno quanto à aplicação dos paradigmas, o entendimento no caso da suspensão dos processos quando há tese afetada também é aplicado por analogia.

Assim, deve ser determinada a suspensão do procedimento administrativo quando há matéria afetada aos recursos repetitivos e há repercussão geral, pois o CPC/15 é aplicado supletiva e subsidiariamente ao processo tributário, e prevê a suspensão de todos os processos, não apenas dos judiciais cíveis.

Visto que o entendimento contrário viola o princípio da isonomia, da segurança jurídica, da economia processual e da eficiência, pois permite que o tribunal administrativo decida de forma conflitante, contrária às partes submetidas a litígios judiciais, acarretando aumento da morosidade do Judiciário.

Soma-se a esse fato que além de ser eficiente para os tribunais administrativos julgar casos mais importantes e evitar a discussão sobre teses já fixadas pelas cortes superiores, a suspensão do procedimento administrativo traz vantagens para o contribuinte, que não sofrerá constrição patrimonial, não havendo igualmente qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, já que o prazo para cobrança do crédito continua preservado.

Portanto, a suspensão de todos os processos que tratem da mesma matéria afetada é medida que se impõe por força do princípio da unicidade do Direito, uma vez que a determinação de suspensão das discussões que tratem do tema afetado faz parte do juízo de cautela que busca a preservação da segurança jurídica, previsibilidade do direito e paz social, todos corolários tanto da CF quanto do CPC/15.

Referências

ALVIM, Teresa Arruda. DANTAS, Bruno. *Recurso Especial, Recurso Extraordinário e a Nova Função dos Tribunais superiores*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019. *E-book*.

BRASIL. *Código de processo civil e normas correlatas*. 7. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2015a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10410.720731/2013-20*. Acórdão 2301-007.011. Relatora: Sheila Aires Cartaxo Gomes, Sessão do dia 04 de fevereiro de 2020a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10980.940183/2011-26*. Acórdão 3402-006.283. Relator: Waldir Navarro Bezerra, 26 de fevereiro de 2019a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10600.720049/201642*. Acórdão 1302000.529. Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca, 20 de julho de 2017a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10805.721782/2014-16*. Acórdão 1302-000.463. Relator: Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, 14 de fevereiro de 2017b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 15983.000146/2011-77*. Acórdão 3301-006.496. Relator: Marcelo Costa Marques D Oliveira, 23 de julho de 2019b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10880.674250/2011-37*. Acórdão 3201-003.383. Relator: Winderley Moraes Pereira, 01 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10730.003838/2005-87*. Acórdão 1302-002.005. Relatora: Ana de Barros Fernandes Wipprich, 04 de outubro de 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário 10480.723970/201065*. Acórdão 9303-009.713. Relator: Demes Brito, 17 de outubro de 2019c.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 2015b. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:h21LC85VgOoJ:idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>.

BRASIL. *Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Editora Saraiva, 2015c.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça*. Brasília: STJ, 2021a. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/porta/p/Leis-e-normas/Regimento-Interno>.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (1. Turma). AgInt no AREsp 1026324/RJ. Relator: Min. Sérgio Kukina, 02 de agosto de 2020, *DJe*: Brasília, DF, 31 ago. 2020b.

- BRASIL. Superior Tribunal Federal (2. Turma). AgInt no AgInt no REsp 1753132/RJ. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 24 de agosto de 2020, *DJe*: Brasília, DF, 02 set. 2020c.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal (2. Turma). RE 1006958 AgR-ED-ED. Relator: Dias Toffoli, 21 de agosto de 2017. *DJe*: Brasília, DF, 18 set. 2017c.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal (2. Turma). RE 631091 AgR. Relator: Min Ricardo Lewandowski, 18 de março de 2014. *DJe*: Brasília, DF, 01 abr. 2014.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal (Plenário). RE 566.622 Relator: Min. Marco Aurélio. *DJe*: Brasília, DF, 01 mar. 2017d.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal*. Brasília: STF, 2021b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. *O Novo processo civil brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Editoria Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro (org.). *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Thomson Reuters, 2016.
- DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: introdução ao Direito Processual Civil, parte geral e processo de conhecimento*. 19. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.
- GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Os “recursos repetitivos administrativos” no âmbito do CARF e o CPC/2015. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 7, p. 169-183, jul./ago. 2017.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. *E-book*.
- PAIVA, Mariana Monte Alegre de Paiva. A aplicação do NCPC aos processos administrativos federais fiscais: a necessidade de suspensão até julgamento dos *leading cases*. *Revista dos Tribunais*, v. 977, p. 329-342, mar. 2017.
- RIBEIRO, Diego Diniz. *O CPC e seus reflexos no processo administrativo tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.
- ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

RIBEIRO, Gabriella Alencar. A necessidade de suspensão dos procedimentos administrativos tributários em razão da afetação de recurso aos recursos repetitivos ou à repercussão geral. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 19, n. 113, p. 81-111, set./out. 2021.
