

POSSÍVEIS CONTRIBUIÇÕES DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

POSSIBLE CONTRIBUTIONS OF THE CIVIL PROCEDURE CODE TO THE TAX ADMINISTRATION PROCESS

RICARDO GARAVELLI NASSAR

Mestrando em Direito Político e Econômico na Universidade Presbiteriana Mackenzie. cursando Especialização em Tributação e Negócios na Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado e Professor.
rigaravelli@gmail.com

Resumo: O presente estudo tem por objetivo analisar os possíveis benefícios decorrentes da aplicação do Código de Processo Civil (CPC) no âmbito do Processo Administrativo Tributário na atualidade, ou seja, mais de seis anos após a entrada em vigor do novo Codex. Tal estudo ainda se mostra necessário, no mínimo, uma vez que referido tema não gerou até o presente momento grandes reflexões, que podem contribuir consideravelmente para os litígios administrativos, bem como diante da existência de certa resistência das cortes administrativas do país, que, até hoje, por vezes, não adotam o CPC como norma processual, mesmo que de forma subsidiária ou supletiva. Diante deste contexto, estudam-se nesta oportunidade os fundamentos que implicam na necessária observância dos dispositivos do CPC, quando o caso, pelos Tribunais Administrativos brasileiros, bem como os reflexos decorrentes da aplicação de referido código na seara administrativa.

Palavras-chaves: direito tributário; Código de Processo Civil; processo administrativo tributário.

Abstract: This study aims to analyze the possible benefits arising from the application of the Code of Civil Procedure (CPC) in the context of the Administrative Tax Procedure today, that is, more than six years after the entry into force of the new Codex. Such a study is still necessary, at the very least, since this topic has not generated, so far, great reflections, which can considerably contribute to administrative disputes, as well as in view of the existence of certain resistance from the administrative courts of the country, which, until today, sometimes, they do not adopt the CPC as a procedural norm, even if in a subsidiary or supplementary form. In view of this context, the fundamentals that imply the necessary observance of the provisions of the CPC, when applicable, by the Brazilian Administrative Courts, as well as the consequences arising from the application of said code in the administrative area, are studied in this opportunity.

Keywords: tax law; Code of Civil Procedure; administrative tax process.

Sumário: 1. Introdução - 2. Possibilidade jurídica de se aplicar o Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário - 3. Possíveis aplicações do Código De Processo Civil ao processo administrativo tributário: 3.1. Aplicação de precedentes judiciais em âmbito administrativo; 3.2. Sobrestamento e suspensão em âmbito administrativo; 3.3. Causa madura - 4. Conclusões - 5. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Após anos de debates acerca do projeto do “Novo” Código de Processo Civil, este foi finalmente publicado no ano de 2015, trazendo em seu conteúdo diversos mecanismos a serem implementados em busca de uma prestação jurisdicional mais efetiva.

A despeito de estar em vigor há anos, é certo que ainda não são conhecidos todos os desdobramentos da implementação do CPC, que trouxe diversas e consideráveis inovações na seara processual.

É justamente neste contexto que se busca com o presente artigo apontar as possíveis contribuições do *Codex* ao Processo Administrativo Tributário, de modo que a atividade dos Tribunais Administrativos esteja integrada com lógica jurisdicional brasileira.

Tal estudo se revela importante na medida em que o Código preza em diversas oportunidades por uma tutela jurisdicional satisfatória, justa, cooperativa e que assegure aos litigantes suas garantias constitucionais, como o contraditório, a celeridade processual, a segurança jurídica, enfim, o devido processo legal como um todo.

Noutro sentido, importante destacar que além das benesses que a aplicação do *Codex* pode proporcionar ao Processo Administrativo Tributário, este se encontraria em descompasso com a realidade jurídica caso se opte por ignorar tal diploma normativo.

Isso pois, conforme será explorado adiante, caso os Tribunais Administrativos deixem de aplicar os comandos do Código, é provável que, ao menos em parte, suas decisões se tornem ineficazes e acabem por ser rotineiramente “reformadas” em âmbito judicial, em face de violações aos direitos dos contribuintes.

Portanto, seja para que se tragam ao Processo Administrativo Tributário as garantias e direitos previstos no CPC, seja para que os Tribunais Administrativos atuem em conformidade com a nova realidade normativa do país, necessária se faz a extensão do *Codex* à esfera administrativa.

Não obstante, como é notório, certas Cortes Administrativas têm apresentado resistência e deixado aplicar o código em questão nos processos administrativos, mesmo anos após sua entrada em vigor, o que, além de ser injustificável em boa parte dos casos, acaba por prejudicar a própria atividade jurisdicional.

Neste contexto, o presente artigo busca, como adiantado, explorar a aplicabilidade do CPC no Processo Administrativo Tributário, abrangendo, inicialmente, os fundamentos que embasam a aplicação do *Codex* na seara administrativa, passando-se, em um segundo momento, para as possíveis contribuições do CPC para o litígio administrativo.

2. POSSIBILIDADE JURÍDICA DE SE APLICAR O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, como visto, cabe destacar que mesmo após anos da entrada em vigor do CPC/15, ainda existe certa resistência em reconhecer sua aplicação na seara do Processo Administrativo Tributário, em boa parte por conta da falta de estudos acerca do tema.

Nesse sentido, em primeiro lugar, cumpre repisar os fundamentos que levam à aplicação do *Codex* processual no âmbito administrativo, analisando-se, para tanto, a legislação, a doutrina, e até mesmo o posicionamento favorável de determinadas Cortes Administrativas.

Mostra-se válido iniciar a análise pretendida com o estudo dos dispositivos legais e constitucionais que amparam a realização do *Codex* ao Processo Administrativo. Nesse sentido, observe-se abaixo transcrição do Artigo 15 do Código de Processo Civil:

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

Da mera leitura do artigo supratranscrito fica evidente que o legislador, intencionalmente, estende a aplicabilidade das normas contidas no CPC/15 aos Processos Administrativos (e por consequência, aos administrativos tributários).

Tal fato, por si só, já demonstra que é possível, ou melhor, necessária, a extensão do *Codex* ao Processo Administrativo Tributário, quando a legislação acerca que regulamenta tal processo for omissa ou incompleta.

Não bastasse, mostra-se também fundamental, em leitura sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, a aplicação do novo *Codex* quando este for meio de se assegurar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa às partes, ainda que estas estejam em litígio administrativo. Observe nesse sentido o Artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal:

CF/88: 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:

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;

Como se vê, a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa abrangem o litígio administrativo, e assim, de uma análise sistemática, necessária se faz a aplicação do novo *Codex* quando este tratar, justamente, de questões atinentes a tais garantias, a fim de as maximizar

E mais: em determinadas hipóteses, pode-se falar até em aplicação do CPC/15 a fim de afastar norma infralegal que seja contrária a tal diploma, especialmente em casos de patente violação ao devido processo legal e em que referidas normas não encontrem lugar na sistematização do direito. Em tal sentido, são sábias as lições de Diego Diniz Ribeiro (2017, p. 219-240):

O segundo motivo é ainda mais gritante: norma processual é matéria de competência exclusiva de lei federal, exatamente como prevê o Art. 22, inciso I da Constituição Federal. Assim, ainda que o Regimento Interno de um Tribunal Administrativo expressamente vedasse o sobrestamento aqui discutido, essa hipotética disposição regimental seria inconstitucional, uma vez que a matéria por ela tratada é afeta a lei federal.

Interessante notar, ainda, que a discussão acerca da aplicabilidade do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Tributário já existia antes mesmo da entrada em vigor do CPC hoje vigente.

O próprio CPC/73, predecessor do atual CPC/15, já era aplicado pelos Tribunais Administrativos em diversos de seus julgados, fato este que apenas reforça que se faz plenamente possível a aplicação do atual CPC, especialmente considerando que este possui expressa determinação no sentido de que deve ele ser aplicado aos processos administrativos.

Isso porque, em comparação com o CPC/73, o CPC/15 inova ao trazer expressamente em seu texto a previsão de sua aplicação de forma subsidiária ao processo administrativo, o que reforça ainda mais sua extensão ao processo administrativo tributário, especialmente considerando-se que, como visto, o CPC/73, ainda que sem determinada previsão, já era amplamente aplicado em âmbito administrativo.

Sobre o tema, a doutrina se pacificou no sentido de que é realizável a extensão do CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário. Nesse sentido, observe as palavras de Paulo Cesar Conrado e Rodrigo Dalla Pria (2016, p. 256):

Possível dizer – e assim parece ficou muito claro com o Código de Processo Civil de 2015 – que, a despeito da pluralidade de órgãos exercentes de jurisdição (algo típico dos regimes em que voga a noção de interpenetrabilidade das funções estatais), não é dado distinguir, ontologicamente, a função por cada qual exercida. Não é menos jurisdicional a atividade do CARF, por exemplo, só porque sua posição orgânica não nos leva ao Poder Judiciário; por isso é que, no exercício de sua “jurisdição”, deve esse órgão servir-se, e assim todos os outros, das regras processuais apostas no Código de Processo Civil de 2015, fazendo-o supletivamente ou subsidiariamente.

Como se observa, o CPC/15 é aplicável ao Processo Administrativo Tributário, notadamente quando os Tribunais Administrativos estiverem exercendo sua “função jurisdicional” (que não é “menos jurisdicional” que a função do próprio Poder

Judiciário) e quando referida aplicação busca assegurar os princípios e as garantias atinentes ao processo civil.

Ainda que a legislação e a doutrina favoreçam a aplicação do CPC na seara administrativa, é fato que, em termos práticos, o entendimento das Cortes Administrativas acerca do tema acaba por ser o de maior importância, uma vez que este refletirá a efetividade da aplicação do *Codex* ao Processo Administrativo Tributário.

Nesse sentido, esclarece-se que, em alguns julgados, as próprias Cortes Administrativas têm reconhecido expressamente a aplicação do CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário. Vejam-se, abaixo, alguns exemplos:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA. Tendo o despacho decisório eletrônico adequada fundamentação, motivação e demonstrativo quanto às questões decididas, não restou configurado o alegado cerceamento do direito de defesa. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. NÃO APRESENTAÇÃO DE INFORME DE RENDIMENTOS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA REJEITADO. Nos autos do processo de compensação tributária, o contribuinte é autor do pedido de compensação tributária. O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito creditório pleiteado, *consoante Código de Processo Civil (Lei Nº 13.105, de 2015, Art. 373, I) de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário federal*, e com observância do Decreto Nº 70.235/72 (Arts. 15 e 16). (...)

(CARF - Acórdão Nº 1301-002.908 - Recurso Voluntário - Processo Nº 10880.997365/2009-82 - Data da publicação 14.05.2018).

NULIDADE DA DECISÃO MONOCRÁTICA. ARGUMENTOS GENÉRICOS. DECISÃO MONOCRÁTICA MANTIDA. II. *DEVER DE APLICAÇÃO DAS NORMAS DO CPC. APLICA-SE SUBSIDIARIAMENTE NA PRESENÇA DE NORMA REGULANDO O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*. III. INCONSTITUCIONALIDADE DOS JUROS SUPERIORES À TAXA SELIC E MULTA COM EFEITO DE CONFISCO. INCOMPETÊNCIA DESTE TRIBUNAL PARA AFASTAR APLICAÇÃO DE LEI SOB ARGUMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE. IV. REGIME ESPECIAL. NÃO APRECIADO O PEDIDO DE REGIME ESPECIAL NO PRAZO DE 120 DIAS, O MESMO DEVERÁ SER CONSIDERADO NEGADO, EM CONFORMIDADE DO ARTIGO 33, DA LEI Nº 10.177/98. V. A APLICAÇÃO DO ARTIGO 579-A É RESTRITA AOS CASOS EM QUE NÃO HAJA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. DECISÃO RECORRIDA CONFIRMADA.

(TIT-SP - Recurso Ordinário - Processo Nº 4078649 - Data da publicação 17.07.2017).

Dos julgados acima colacionados denota-se que as Cortes Administrativas têm por vezes aplicado, em todas as esferas, o CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário, independentemente do conteúdo material dos casos.

Ora, se atendo aos casos acima, percebe-se que o CPC foi aplicado em processos que versavam acerca de CSLL, Imposto de Importação e ICMS, em hipóteses em que se discutia inversão do ônus da prova, inexistência de mandato, a desnecessidade de o julgador analisar todos os argumentos tecidos na exordial, dentre outras, o que ratifica a premissa supracitada.

Não obstante a existência de tal posicionamento em parte dos Tribunais Administrativos, destaca-se que a aplicação do CPC/15 na seara administrativa não se encontra totalmente pacificada, como já adiantado.

Na verdade, algumas Cortes Administrativas têm deixado de observar o *Codex*, ou o aplicado apenas em hipóteses extremamente restritas, o que diminui a eficácia da legislação processual em tela no âmbito do processo administrativo tributário.

Porém, por todos os fundamentos já vistos, o que se conclui é que tal posicionamento não merece prosperar, devendo ser aplicado o CPC ao Processo Administrativo Tributário quando possível, seja em decorrência da previsão legal expressa, seja como meio de se maximizar direitos e garantias, seja até como forma de se buscar a eficiência jurisdicional.

3. POSSÍVEIS APLICAÇÕES DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Fixadas as breves premissas abordadas nos tópicos anteriores, e estando tranquila a questão acerca da possibilidade de se aplicar o CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário, passa-se agora a tratar de algumas hipóteses concretas de sua aplicação, que podem tornar o litígio administrativo mais eficiente, justo e até mesmo célere.

Além de se sugerir a aplicação do CPC nas hipóteses que serão analisadas, velicar-se-á nos próximos tópicos, também, como alguns Tribunais Administrativos têm lidado com o tema caso a caso. Vejamos.

3.1. Aplicação de precedentes judiciais em âmbito administrativo

Como se sabe, o CPC/15 buscou ampliar a importância dos precedentes no Processo Civil brasileiro, prezando pela celeridade e pela segurança jurídica.

Nessa toada, afere-se do Artigo 1.011, inciso I, combinado com o Artigo 932, incisos IV e V, ambos do Código de Processo Civil, que o relator deverá, assim que recebido o recurso, nega-lo provimento caso este seja contrário a acórdão proferido em julgado repetitivo, súmulas do STJ, STF ou do próprio tribunal julgador, ou ainda a entendimento firmado em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, e, após

o contraditório, dar-lhe provimento, caso a decisão recorrida seja contrária justamente a entendimento firmado nas mencionadas hipóteses.

Ainda no contexto do CPC/15, interessante o disposto nos Artigos 926 e 927, que determinam, respectivamente, que (i) Os Tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável e (ii) que os juízes e os tribunais devem observar as decisões do STF, quando hipótese de controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmulas vinculantes, os acórdãos proferidos em julgamento de resolução de demandas repetitivas e recursos especial e extraordinário repetitivos, além dos enunciados das súmulas do STF e do STJ.

Dessa forma, nota-se que o CPC/15, como dito, deu grande ênfase à uniformização da jurisprudência, especialmente por meio de forte valorização dos precedentes. Nesse sentido, sábias as palavras de Marcus Vinicius Rios Gonçalves (2018, p. 35):

O CPC deu extraordinária importância à jurisprudência. Determinou que os tribunais a uniformizem e a mantenham estável, íntegra e coerente, editando enunciados de súmulas correspondentes a sua jurisprudência dominante, na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno. Ampliou, ainda, o rol de precedentes obrigatórios, ordenando que os juízes e tribunais observem: as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; os enunciados de súmulas vinculantes; os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Esclarecida a questão atinente a valorização dos precedentes no *Codex*, questiona-se: sabendo-se que o CPC/15 possui aplicação supletiva e subsidiária ao Processo Administrativo Tributário, em qual medida tal aplicabilidade envolve o sistema de precedentes proposto pelo Código?

De todas as premissas fixadas ao longo deste artigo, verifica-se ser imperiosa a observância do referido sistema de precedentes, ainda que em esfera administrativa.

Isso pois, mesmo em âmbito administrativo, a atividade dos órgãos e tribunais de julgamento é jurisdicional, e não propriamente administrativa, como bem coloca Paulo Cesar Conrado e Rodrigo Dalla Pria em sua obra *Aplicação do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Tributário* (2016).

Nessa toada, o legislador, ao dar considerável importância ao sistema de precedentes no Processo Civil brasileiro buscou, indubitavelmente, que referido sistema seja aplicado por todos os órgãos e tribunais que exercem atividade jurisdicional.

Novamente, sobre o tema, esclarecedoras as palavras de Paulo Cesar Conrado e Rodrigo Dalla Pria (2016, p. 259):

O momento em que este tipo de preocupação ganha máxima potência, parece-nos, é o que toma o “sistema” de julgamento por precedente.

(...)

Tomemos, para fins de corte, um específico exemplo, haurido do Artigo 927, eis seus termos: (...)

Não se deve duvidar da intenção do legislador de, por meio de tal prescrição, fazer real a noção de segurança, ademais, da de igualdade. Casos análogos, corporificados a partir de uma mesma matriz normativa, devem ser resolvidos, no ambiente jurisdicional, de modo igual.

Nada há, nada mesmo a existência de norma especial (pertinente ao processo administrativo), em sentido menos intenso (como as que, no âmbito federal, limitam a vinculação do julgador administrativo a uma lista de precedentes mais tímida) que justifique eventual discrepância entre jurisdição judicial e jurisdição administrativa, afinal de contas, ambas estão (ou deveriam estar) a serviço dos mesmos valores – no caso, segurança e igualdade.

Portanto, conclui-se plenamente possível (e até necessária) a extensão do sistema de precedentes instituído pelo CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário, vez que os órgãos administrativos de julgamento também exercem, como visto, atividade jurisdicional, e devem pautar-se pela segurança jurídica, pelo tratamento igualitário dos contribuintes, pela celeridade e economia processual.

E mais: Ainda que se desconsiderassem todos estes fatores, importante notar que caso os julgadores dos Tribunais Administrativos entendessem por bem desconsiderar os precedentes judiciais, estariam estes, na maioria das vezes, proferindo decisões fadadas a “reforma”, vez que, quando as lides administrativas se dessem por encerradas, e a matéria fosse conseqüentemente submetida ao crivo do Poder Judiciário, este, inevitavelmente, seguirá os referidos precedentes, tornando sem efeito a decisão administrativa.

Dessa forma, caso ignorado o sistema de precedentes instituído pelo CPC/15, corre-se o risco de se esvaziar a instância administrativa de importância e, até, de validade, tornando-a meramente um meio de se protelar o término da disputa Fisco-contribuinte.

Destaca-se, ainda, que no âmbito federal, antes mesmo da entrada em vigor do CPC/15, já havia regramento sobre o tema. Nesse sentido, a Portaria Nº 586/10 alterou o Regimento Interno do CARF para inserir a obrigação de os relatores de recursos que estejam em trâmite no órgão reproduzirem em seus votos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.¹ Observe atual julgado do CARF no qual consignou-se referida obrigação:

¹ RICARF: Art. 62-A. 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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2014 IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 614.406/RS (STF). REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. A decisão definitiva de mérito no RE Nº 614.406/RS, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Apura-se o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos acumulados percebidos no ano calendário de 2014, relativamente a diferenças de aposentadoria paga por entidade de previdência complementar, com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se refiram tais rendimentos tributáveis, calculado de forma mensal, e não pelo montante global pago extemporaneamente. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. JUROS MORATÓRIOS. AÇÃO DIFERENÇA DE APOSENTADORIA. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO DECORRENTES DE RESCISÃO OU PERDA DO EMPREGO. INCIDÊNCIA. Os juros de mora recebidos em ação trabalhista, incidentes sobre as verbas remuneratórias tributáveis, deverão ser oferecidos à tributação, quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho. (STJ Resp 1.227.133/RS repetitivo MULTA DE OFÍCIO. ERRO ESCUSÁVEL. SÚMULA CARF Nº 73. Não comporta multa de ofício o lançamento constituído com base em valores espontaneamente declarados pelo contribuinte que, induzido pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável no preenchimento da declaração de rendimentos. (CARF - Acórdão Nº 2401-005.617 — Recurso Voluntário - Processo Nº 10580.725253/2016-35 - Data da publicação 31.07.2018).

Ou seja: Antes mesmo do regramento da matéria pelo *Codex*, a aplicação dos mencionados precedentes já encontrava respaldo, no âmbito federal, em regramento específico. Tal fato apenas reforça que é plenamente possível a extensão da aplicabilidade do CPC/15, neste aspecto, ao Processo Administrativo Tributário, de modo a se suprir eventuais lacunas normativas sobre o tema, e até expandir a possibilidade de aplicação de precedentes judiciais em âmbito administrativo.

Nesse sentido, questiona-se: Por qual motivo deveria o julgador administrativo aplicar, ainda em seu âmbito, julgados repetitivos, e deixar de observar súmulas de caráter vinculante fixadas pelas Cortes máximas do país?

Obviamente, a aplicação dos julgados implica, logicamente, na aplicação de súmulas vinculantes, nos termos do estabelecido pelo CPC/15, ainda que a norma específica do processo administrativo seja silente sobre o tema.

Dessa forma, conclui-se que é plenamente possível se estender a aplicação do CPC/15 ao processo administrativo tributário no que tange a observância do sistema

precedentes, seja porque o *Codex* expressamente prevê tal sistema e sua aplicação no âmbito administrativo, seja porque se deve prezar pela celeridade e economia processual, pela igualdade e pela segurança jurídica.

3.2. Sobrestamento e suspensão em âmbito administrativo

Esclarecida a questão atinente à aplicação dos precedentes, o lógico é tratar na sequência da hipótese de suspensão/sobrestamento de processos, em âmbito administrativo, enquanto casos paradigmas sobre mesmo tema aguardam julgamento definitivo na esfera judicial.

Como é sabido, o CPC/15 determina, em diversas oportunidades, que se deve suspender o tramite de todos os processos em curso enquanto pendente o julgamento de caso repetitivo sobre a matéria (Artigo 1.035 e seguintes do *Codex*).

Tal medida visa, claramente, assegurar igualdade e segurança jurídica aos litigantes, além de promover a economia processual, e sua aplicação ao âmbito administrativo se mostra recomendável do ponto de vista da integração sistêmica e jurisdicional.

Afinal, reiterando tudo quanto afirmado, os órgãos administrativos de julgamento encontram-se inseridos em um complexo sistema jurisdicional, de modo que não parece razoável simplesmente se desconsiderar os acontecimentos que se dão no âmbito das mais altas cortes do país (*in casu*, a afetação de casos repetitivos).

Novamente, a fim de se promover a segurança jurídica, mostra-se necessário aguardar o julgamento dos casos repetitivos ainda em âmbito administrativo, sob pena de promover odiosa diferença entre os contribuintes que tiverem seus recursos julgados antes e após a definição de determinado tema nas Cortes Superiores.

Isso porque, caso o julgado repetitivo das Cortes Superiores do país seja contrário ao entendimento atual de determinada Corte Administrativa, o contribuinte que, por exemplo, teve seu recurso administrativo julgado improvido, terá de, eventualmente, sofrer com os ônus advindos da inscrição de seu débito em dívida ativa, como a impossibilidade de emitir Certidão de Regularidade Fiscal, a inscrição de seu nome em cadastros de inadimplentes, o protesto extrajudicial da respectiva certidão de dívida ativa, e demais medidas coercitivas implementadas a fim de se cobrar o crédito tributário supostamente devido.

No mesmo exemplo, o contribuinte que tiver seu recurso administrativo apreciado após a fixação do entendimento das Cortes Superiores por meio de recurso repetitivo contará com maior chance de êxito na esfera administrativa, ou, caso se aplique o precedente fixado em âmbito judicial diretamente ao Processo Administrativo Tributário, como sugerido no tópico anterior, terá a certeza de ter seu recurso provido, com a possível extinção do crédito tributário.

Não parece razoável, portanto, criar tamanha diferenciação dentre os litigantes administrativos.

E mais: a aplicação de referida suspensão ao âmbito administrativo maximiza os preceitos do CPC/15, de modo a potencializar os princípios do processo civil, dentre os quais se dá ênfase a integridade, unidade e coerência das decisões de caráter judicativo, a igualdade de tratamento a jurisdicionados em situações análogas e, por fim, novamente, a segurança jurídica.

A necessidade de se observar referida suspensão, ainda que em âmbito administrativo, foi confirmada, inclusive, pelo Ministro Marco Aurélio, ao ordenar sobrestamento de processos no CARF (sendo que o regimento interno de referido órgão nada dispõe a este respeito), no bojo do Recurso Extraordinário Nº 566.622. Nesse sentido, observe-se trecho da determinação do Ministro Marco Aurélio:

A Fundação Armando Álvares 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.

(...) Relata a ausência de implementação da medida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pelo exame dos recursos contra atos formalizados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Afirma que a recusa do Órgão decorre da falta de previsão regimental a respaldar a suspensão dos processos.

Ressalta a iminência de julgamento, no CARF, de processo administrativo relevante para a entidade. Noticia a expedição de ofício, pela Secretaria Judiciária, a todos os tribunais do território nacional, não tendo havido comunicação aos órgãos administrativos.

(...) Em se tratando de processo sob repercussão geral, surgem consequências danosas. Uma vez admitida, dá-se o fenômeno do sobrestamento de processos que, nos diversos Tribunais do País, versem a mesma matéria, sendo que hoje há previsão no sentido do implemento da providência requerida § 5º do Artigo 1.035 do Código de Processo Civil.

(...) A entrega da prestação jurisdicional deve ocorrer conciliando-se celeridade e conteúdo. Daí a necessidade de atentar-se para o estágio atual dos trabalhos do Plenário. Dificilmente consegue-se julgar, fora processos constantes em listas, mais de uma demanda, o que projeta no tempo, em demasia, o desfecho de inúmeros conflitos de interesse.

No caso, tem-se quatro votos proferidos no sentido da inconstitucionalidade do Artigo 55 da Lei Nº 8.212/1991. Enquanto isso, o Poder Público continua aplicando-o, gerando dificuldades de toda ordem para entidades beneficentes.

(...) Implemento a medida acauteladora, suspendendo, nos termos do Artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, o curso de processos que veiculem o tema, obstaculizando o acionamento, pela Administração Pública, do Artigo 55 da Lei Nº 8.212/1991

Interessante ressaltar que, no caso em comento, determinou-se a suspensão de todos os processos em trâmite sobre o tema justamente com respaldo no Artigo 1.035 do CPC/15, de modo que, o Ministro Marco Aurélio, ao oficial o CARF a

respeito de tal determinação, diretamente impôs a aplicação do *Codex* a tal Tribunal Administrativo, especificamente no que tange a suspensão de processos em virtude da existência de caso repetitivo.

Portanto, resta evidenciada a necessidade de se aplicar o CPC/15, no que tange a suspensão da tramitação de processos em hipótese de afetação de recursos, ao Processo Administrativo Tributário, a fim de se garantir tratamento igualitário aos contribuintes, e de se prezar pela segurança jurídica e pela unificação da jurisprudência.

3.3. Causa madura

O CPC/15 também inova na medida em que possibilita o julgamento, pelos tribunais, das causas classificadas como “maduras”, ou seja, nas hipóteses em que se independe de produção de provas novas.

Referida possibilidade encontra fulcro no disposto no Artigo 1.013, § 3º, do CPC/15:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

(...)

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no Art. 485;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

Sobre o tema, sábios os dizeres de Alexandre Freitas Câmara (2016, p. 1516):

O § 3.º do Art. 1.013 prevê (de forma bem mais ampla do que o fazia o Art. 515, § 3.º, do CPC de 1973) a apreciação, pelo tribunal de segundo grau, do mérito da causa em casos nos quais o juízo de primeiro grau tenha proferido sentença terminativa (que não contém a resolução do mérito) ou que a tenha proferido invalidamente.

Assim é que incumbe ao tribunal apreciar o mérito sempre que a causa esteja em condições de imediato julgamento (ou, como se costuma dizer no jargão tradicional do processo civil brasileiro, quando a causa está madura para julgamento) sempre que reformar sentença terminativa. Dito de outro modo, tendo sido proferida, pelo juízo de primeiro grau, sentença terminativa quando a causa já estivesse em condições de receber um julgamento de mérito, reformada a sentença em grau de apelação, deverá o tribunal adentrar a apreciação do mérito da causa.

Isso também deverá ocorrer em casos nos quais o juízo de primeiro grau tenha proferido sentença de mérito viciada (o que resulta dos incisos II a IV) do Art. 1.013. É o que se tem, por exemplo, no caso de o tribunal verificar

que a sentença de mérito é *extra petita* (inciso II). Trata-se do caso em que a sentença é nula por ser incongruente com os elementos da demanda (partes, causa de pedir e pedido), tendo o julgamento sido prolatado fora dos limites ali fixados. Perceba-se que no caso de sentença ultra petita (isto é, sentença que concede mais do que foi postulado) a invalidade alcança apenas o excesso, devendo o tribunal tão somente podar os excessos da decisão, aproveitando-se a parte da sentença que seja congruente com a demanda (se correta, evidentemente).

É evidente que com referido mecanismo busca-se prestigiar a celeridade processual e a duração razoável do processo.

Considerando-se que tanto a celeridade processual quanto a duração razoável do processo devem ser observadas também na esfera administrativa, a fim de se garantir uma prestação jurisdicional eficiente, imperiosa se faz a observância de referido mecanismo no Processo Administrativo Tributário.

A possibilidade de se utilizar do disposto no Artigo 1.013, § 3º, do *Codex* em Processos Administrativos já foi reconhecida, no âmbito da Cidade de São Paulo, pelo Conselho Municipal de Tributos:

IPTU. PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC/15. A DECRETAÇÃO DA NULIDADE NÃO IMPEDE O JULGAMENTO DO RECURSO PELO TRIBUNAL, QUANDO A CAUSA ESTIVER MADURA E EM CONDIÇÕES DE JULGAMENTO IMEDIATO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. REVISÃO DO LANÇAMENTO OCORREU DENTRO DO PRAZO DO ART. 149, PAR. ÚNICO DO CTN. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

(CMT-SP - Recurso Ordinário - Processo Nº 6017.2016/008694-1 - 2ª Câmara).

Observe-se o interessante trecho do mencionado julgado, abaixo colacionado, no qual se expõe o vício que permeia a decisão recorrida, que deu ensejo ao julgamento do mérito pelo Tribunal Administrativo, mesmo em se tratando de hipótese de anulação da decisão do juízo *a quo*:

1.2 A fundamentação é manifestamente insuficiente e passível de nulidade, na medida em que incorre na situação prevista no inc. I, do §1º do Art. 489 do CPC/15: Art. 489. (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

1.3 Assim sendo, vejo-me na contingência de reconhecer que se trata de caso de nulidade opor falta de fundamentação. 2. Nada obstante, aplicando-se subsidiariamente o CPC/15, vejo que o Recurso Ordinário interposto

limita-se a questionar a suposta decadência (equivocadamente chamada de “prescrição”) do crédito tributário, o que, tratando-se de matéria de ordem pública e exclusivamente de direito, encontra-se em condição suficiente para seu enfrentamento, nos termos do Art. 1.013, §3º, inc. V daquele código: Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada. (...) § 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando: (...) IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação. (...)

2.1 Consequentemente, em que pese a nulidade patente da decisão a quo por inequívoca falta de fundamentação, é imperioso que esta Câmara decida o mérito do recurso, tendo em vista que o processo se encontra em condições para imediato julgamento, já que há apenas a questão da decadência para ser enfrentada.

Como se observa, além de se anular a decisão recorrida, baseando-se justamente na ausência de elemento essencial da decisão, previsto no Artigo 489 do CPC/15 (justamente nos termos propostos no tópico anterior), julgou-se o mérito da lide, diretamente no Tribunal Administrativo, aplicando-se a teoria da causa madura, possibilidade esta prevista, também, no CPC/15, em seu Artigo 1.013, §3º.

Resta confirmado, portanto, ser plenamente cabível o julgamento de causa madura diretamente nos Tribunais Administrativos Fiscais, nos termos do previsto no Artigo 1.013, §3º, do CPC/15, desde que se esteja diante de hipótese prevista no referido artigo.

4. CONCLUSÃO

Conclui-se das premissas formuladas no presente artigo que a aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Tributário é legalmente possível e até mesmo necessária, seja diante das disposições normativas expressas, seja em vista de todo o entendimento doutrinário apresentado, motivo pelo qual os Tribunais Administrativos devem buscar aplicar, sempre que possível, mencionado Código.

Referida aplicação, além de possível, mostra-se razoável e adequada nas hipóteses em que se busca prezar por princípios e garantias atinentes ao Processo Civil, como a celeridade processual, a igualdade, a segurança jurídica, o contraditório e a ampla defesa, bem como o devido processo legal.

Disso decorre que, nas hipóteses propostas no decorrer deste artigo acerca da aplicação do CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário, nas quais busca-se efetivar mencionados princípios e garantias, deve-se considerar como adequada a extensão do disposto no CPC/15 à jurisdição administrativa tributária.

Imperioso registrar, por fim, que a despeito de o CPC já ter sido adotado na seara administrativa em determinadas hipóteses, sua aplicabilidade deve se expandir, potencializando a aplicação dos benefícios previstos no *Codex* nos litígios

administrativos, especialmente quando se buscar, por meio de sua aplicação, a afirmação dos princípios e garantias atinentes ao processo civil e, até mesmo, de ordem constitucional.

5. REFERÊNCIAS

BAHIA, Alexandre Melo Franco; NUNES, Dierle; PEDRON, Flávio Quinaud; THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Novo CPC – fundamentos e sistematização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acessado em 15.06.2021.

_____. *Lei N° 13.105, de 16 de março de 2015* (Código de Processo Civil). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acessado em 15.06.2021.

_____. *Portaria MF N° 343, de 09 de junho de 2015* (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF). Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>. Acessado em 15.06.2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário N° 566.622. *Comunicação, mediante ofício, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF acerca da suspensão dos processos que versem a mesma matéria do extraordinário*. Disponível em: Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2565291>. Acessado em 15.06.2021.

CÂMARA, Alexandre Freitas; In: Antônio do Passo Cabral, Ronaldo Cramer. (Orgs.) *Comentários ao Novo Código de Processo Civil*. 2. Ed., GEN, 2016.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo N° 10880.997365/2009-82. Assunto: *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*. Diário Oficial da União. Data da publicação 14.05.2018.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo N° 10580.725253/2016-35. Assunto: *Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*. Diário Oficial da União. Data da publicação 31.07.2018.

CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo Dalla. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: *CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. Revista dos Tribunais, 2016.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. *Novo curso de direito processual civil*, 14. ed. Saraivajus, 2017.

RIBEIRO, Diego Diniz. O CPC/2015 e seus reflexos no processo administrativo tributário. In: Paulo de Barros Carvalho, Priscila de Souza. (Orgs.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.

SÃO PAULO. Tribunal de Impostos e Taxas. Processo Nº 4078649. *Dever de aplicação das normas do CPC*. Data da publicação 17.07.2017.

_____. Conselho Municipal de Tributos. Processo Nº 6017.2016/008694-1. *IPTU*.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. Saberes do direito. In: *Hermenêutica jurídica*. Saraiva, 2013.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Volume I, 58. ed. Forense, 2017.
