XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

DEMETRIUS NICHELE MACEI

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA; Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-324-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comercio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, consequentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se "A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária", escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

"A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil" de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thamir Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado "Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária", cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em "Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos" de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo "Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário", defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

"Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL", formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: "É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?". Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado "ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal", cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em "Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal", os autores Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, "O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário", analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: "O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico" de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

"O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos", texto de Francelise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

"Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola" de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o "Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal", cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecê-los pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e consequentemente para a Justiça Social.

Por fim, parabenizo novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

REFLEXOS DO CPC/2015 NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

POSSIBLE CONSEQUENCES OF CPC/2015 IN THE PROCESS TAX ADMINISTRATION

Ricardo Pinha Alonso [1]
Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho [2]

Resumo

O presente trabalho analisou os reflexos do Novo Código de Processo Civil no processo administrativo fiscal. A principal discussão do artigo se assenta sobre a importância e a utilização do CPC/2015 no processo administrativo tributário. A justificativa do trabalho está na expectativa dos impactos trazidos pelo novo CPC à esfera dos processos administrativos fiscais. A problematização se viabiliza por meio dos questionamentos: poderá o novo CPC alcançar o âmbito do processo administrativo tributário? A sistematização de precedentes se aplica as decisões dos Tribunais Administrativos? A pesquisa se realizou pelo método hipotético-dedutivo, com abordagem de revisão bibliográfica e objetivos exploratórios.

Palavras-chave: Cpc/2015, Processo administrativo tributário, Precedentes, Segurança jurídica, Isonomia

Abstract/Resumen/Résumé

This study examined the consequences of the new Civil Procedure Code on tax administrative process. The main argument of the article is based on the importance and use of CPC / 2015 on tax administrative process. The justification of the work is in anticipation of the impacts brought by the new CPC to the sphere of tax administrative proceedings. The questioning is: the new CPC achieve the scope of the tax administrative process? The systematization of previous applies the decisions of the Administrative Courts ? The research was conducted by the hypothetical -deductive method, literature review approach and exploratory objectives.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Cpc / 2015, Tax administrative process, Precedent, Legal certainty, Equality

---

[1] Doutor em Direito do Estado pela PUC-SP. Mestre em Direito pela Universidade de Marília/SP. Professor da graduação e do Mestrado em Direito no UNIVEM-Marília/SP. Procurador do Estado de São Paulo.

[2] Mestranda em Direito na área de concentração “Teoria do Direito e do Estado” no UNIVEM/Marília -SP. Bolsista CAPES/PROSUP.

INTRODUÇÃO

Com objetivo de examinar os reflexos do instituto do Novo Código de Processo Civil Brasileiro, a pesquisa ora realizada promoveu um estudo sumário do processo administrativo tributário envolvendo-o com as novas expectativas do CPC/2015 em relação ao seu uso subsidiário, absorvendo a ideia da suposta sistemática de "precedentes" instaurados com o advento do mesmo.

É sabido que o processo tributário não dispõe de normas específicas, sendo gerenciado pelas normas do código de processo civil de forma subsidiária e supletiva. Assim com o advento do CPC/2015 muitas promessas e dúvidas surgiram, haja vista estar repleto de mudanças e aperfeiçoamentos dos dispositivos, com propósitos de atender os anseios dos cidadãos e dificuldades enfrentadas pelo judiciário.

Foi neste contexto que o trabalho se atentou, primeiramente em trazer os aspectos gerais do processo administrativo fiscal, instalando um suporte teórico para melhor compreensão da temática, além de desenvolver um raciocínio reflexivo de possibilidades práticas.

Em segundo plano instigou-se argumentos sobre a aplicabilidade de Código de Processo Civil no direito tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos. Ademais, se fundou toda a discussão na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

Nesta seara, sob os seguintes questionamentos criaram as hipóteses: poderá o novo CPC alcançar o âmbito do processo administrativo tributário? A sistematização de precedentes se aplica as decisões de todos os Tribunais Administrativos?

No último tópico se estruturou a pretensão de adoção dos precedentes judiciais para materializar o princípio da isonomia e da segurança jurídica, da qual é uma perspectiva com a implantação do CPC/2015. Ressaltou-se que os precedentes, ora mencionados não se equipara aos precedentes do sistema jurídico inglês do *commom law*.

Sem objetivos de instaurar uma conclusão e esgotamento do tema, a pesquisa alçou pelo propósito de analisar os possíveis reflexos do novo CPC no processo tributário adiministrativo, concebendo valiosas reflexões sobre a temática. O trabalho se desenvolveu pelo método hipotético-dedutivo, com abordagem de revisão bibliográfica e objetivos exploratórios em todos eles.

1 ASPECTOS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A cobrança de tributos é uma atividade do Estado necessária para a manutenção da economia. Muito além do simples pensamento de recolher dinheiro para os cofres públicos, o pagamento de tributos atinge uma função social, uma vez que para alcançar os objetivos fundamentais inseridos no artigo 3º da Constituição Federal[1], necessário se faz o levantamento de recursos para tanto. (SABBAG, 2011, p. 37)

Verifica-se, no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que os tributos têm caráter compulsório e não constituem sanção de ato ilícito. As partes da relação jurídica se formam pelo ente público estatal, de um lado, e o contribuinte, de outro, onde o objeto é a obrigação em si, ou seja, é uma obrigação de "dar", de "fazer" ou de "não fazer".

A lembrar quem é o contribuinte, para o Código Nacional Tributário, artigo 121, trata-se daqueles que tenham "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador", ou seja, é a pessoa que participa diretamente da relação jurídica. Desta relação jurídica da obrigação tributária, o contribuinte é o sujeito que suporta a obrigação e, se assim não o faz poderá sofrer penalidades nos conformes da lei.

Desta forma, com o propósito de limitar o poder de tributar, desde a Constituição Imperial de 1924, estão presentes no ordenamento jurídico brasileiro os princípios da legalidade e da anualidade na tributação (BALEEIRO, 2015, p. 92). A atual Constituição traz diversos outros princípios que elegem direitos e garantias aos contribuintes, de modo que os entes estatais irão exercer seu poder de tributar obedecendo as normas constitucionais.

Os princípios que regem o direito tributário se especificam como principais o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade tributária, princípio da isonomia tributária, princípio da irretroatividade tributária, princípio da noventena e o princípio da vedação ao confisco. (ALEXANDRINO; PAULO, 2006, 18-47)

Estabelecidos os conceitos básicos que justificam a relação jurídica existente entre o ente público, cidadão e pessoa jurídica, desenvolve-se adiante o tema proposto.

O processo judicial e processo administrativo, assim como o contraditório e a ampla defesa têm previsão no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que dispõe ser assegurados aos litigantes e aos acusados em geral, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

O Decreto Federal nº. 70.235/72 disciplina os processos fiscais no âmbito administrativo. Constam em seu artigo 7º os atos que iniciam o procedimento fiscal, sendo eles: a) o primeiro ato é de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o

[1] Tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e promoção do bem estar social.

sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; b) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; c) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

O início exato do PAF está quando o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo. O lançamento consiste em um procedimento administrativo fiscal demandando como propósito "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (artigo 142, Lei nº. 5.172/66 – Código Tributário Nacional).

Existem três modalidades de lançamentos, sendo a primeira intitulada de lançamento por ofício, onde de ofício a autoridade administrativa efetua o lançamento (artigo 149, CTN); a segunda será realizada pelo próprio contribuinte, sendo denominado como lançamento por declaração (artigo 147, CTN) e a terceira designada de lançamento por homologação, assim chamado, pois, apesar do cálculo e pagamento ser realizado pelo contribuinte, faz-se necessária a homologação do ato pela autoridade administrativa para que se efetue o lançamento (artigo 150, CTN).

O artigo 149 do Código Tributário Nacional estabelece que além do lançamento, é possível a revisão deste de ofício pela autoridade administrativa. Segundo Alexandrino e Paulo (2006, p. 240), a revisão "pressupõe existência de um lançamento anterior, sob qualquer modalidade, e deve ser realizada dentro do prazo de decadência do direito de constituir o crédito".

As funções do lançamento traduzem-se em, primeiro identificar o sujeito passivo, depois verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, declarando a existência da obrigação; determinar a matéria tributável (a base de cálculo); calcular o montante do tributo devido, tornando líquida a obrigação preexistente; aplicar a penalidade se for o caso (multa). (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 236)

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, ocorre o lançamento, após deverá o contribuinte cumprir a obrigação de pagar o tributo (exceto quando tratar de lançamento por homologação, modalidade em que ocorre o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa), não cumprida a obrigação tributária e não impugnada pelo sujeito passivo, a administração pública competente poderá promover uma execução fiscal dentro do prazo prescricional.

Observa-se que, o processo administrativo fiscal nasce após o lançamento, com a impugnação do sujeito passivo ao crédito constituído ou quando lavrado auto de infração por ilegalidades constatada pelo fiscal tributário. Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, os

“agentes administrativos dão início à verificação dos livros e demais documentos fiscais do contribuinte para averiguar se ele está agindo nos moldes determinados pela legislação pertinente”, encontradas ilegalidades lavra-se o Auto de Infração Fiscal. (BETHONICO, 2010, p.2)

Carvalho Brito (2003) interpreta que o processo administrativo tributário inicia-se:

> sempre que houver uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, que espontaneamente não tenha sido satisfeita pelo contribuinte, ou por aquelas pessoas a quem a lei transfere ou incumbe essas obrigações, pode ser exigido pelo Fisco o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária decorrente, mediante o seu lançamento, o que poderá dar ensejo a um conflito e nascimento do processo administrativo.

O auto de infração é o documento no qual o agente da autoridade administrativa fiscal descreve qual a infração registrada, ofensas a legislação tributária e períodos da infração. Nestes termos, o contribuinte “pode impugnar, no prazo de 30 dias, o auto de infração ou o lançamento notificado. Instaura-se, assim, o processo administrativo tributário, de rito contencioso, durante o qual se realizarão as perícias e provas necessárias à ampla defesa”. (TORRES, 1999, p. 347)

Esclarece Torres (1999, p. 347) que o contribuinte quando notificado poderá impugnar o lançamento em busca da verdade material e da integral obediência à lei tributária e, depois de instaurado o processo administrativo compete à administração judicante anular o lançamento se verificar a sua ilegalidade ou rejeitar a impugnação do contribuinte, caso esteja regular a exigência fiscal.

Poderá, em alguns casos, o processo administrativo fiscal correr perante o órgão da administração ativa, ou seja, pelas repartições e autoridades responsáveis por arrecadar e fiscalizar os tributos. (TORRES, 1999, p. 348)

No processo administrativo fiscal estadual, lavrado o auto de infração pela Secretaria da Fazenda, o contribuinte será intimado para pagar o tributo e/ou a multa. O contribuinte poderá quitar a dívida, extinguindo o crédito tributário, ou não pagar e realizar a impugnação do auto por meio do Recurso Ordinário. Sendo a impugnação improcedente, poderá o contribuinte recorrer ao Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), utilizando-se do Recurso Especial ou Pedido de Reforma.

Do mesmo modo se procede na esfera federal. A Receita Federal do Brasil realiza a intimação do contribuinte do auto de infração, não efetuando o pagamento poderá este

contestar por meio da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade dentro da 1ª instância. Julgado improcedente a manifestação, o contribuinte poderá recorrer, por meio do Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Nesta instância, sendo a decisão omissa, obscura, contraditória ou contendo erro material são cabíveis os embargos de declaração nos moldes do Código de Processo Civil. Com a improcedência nesta instância, caberá Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância que também cabe Embargos Declaratórios.

2 APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Oportuno lembrar que, o processo tributário não foi integrado no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Constam no CTN alguns dispositivos referentes ao procedimento do lançamento tributário, extinção das relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, que se supõem substituir os artigos referentes ao processo tributário (FARO; MOREIRA, 2016, p. 281). O direito material tributário teve excelente progresso após a sua codificação, porém o processo administrativo não o acompanhou a contento (PAULO BONILHA, 1997, p. 37). Além de que, o processo civil é aplicado às resoluções das lides tributárias.

O Decreto 70.235 de 06 de março de 1975, cria uma normatização federal para o processo administrativo fiscal, e a Lei nº 9.784/99, cria normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, no entanto, evidencia Faro e Moreira (2016, p. 283) que, ainda há carência de uma sistematização ampla, visando um funcionamento mais articulado das fases procedimentais.

A Lei nº 9.784/99 dispõe sobre processo administrativo, mas sua aplicabilidade é subsidiária quando os processos for matéria específica: “art. 69 - Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Neste contexto, por muitas vezes o processo administrativo fiscal recorre ao Código de Processo Civil de forma supletiva e subsidiária, por assim ser permitido e, atualmente expresso no novo Código: “Art. 15 - Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

A aplicação supletiva referida no Novo Código significa aplicar a CPC quando, apesar de existir uma legislação específica, esta não é completa. Nesta situação, o Código de Processo Civil será aplicado de forma complementar, aperfeiçoando e propiciando maior efetividade e justiça ao processo administrativo (SCHIAVI, 2016, p. 1). A utilização

subsidiária significa aplicar o CPC quando não há lei disciplinando determinado instituto processual. (SCHIAVI, 2016, p. 2)

Igualmente, sobre a aplicação subsidiária, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto - lei nº 4.657/42), dispõe sobre os preenchimentos de lacunas no ordenamento jurídico ao disciplinar no artigo 4º, que "quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito".

Sob as perspectivas destas conjunturas, nota-se que a aplicação subsidiária e supletiva das legislações supera as eventuais lacunas e as antinomias existentes entre as normas, de maneira que haja uma integração da legislação subsidiária com a legislação principal. (FARO; MOREIRA, 2016, p.284)

Faro e Moreira (2016, p. 285) aduz que "por seu turno, a aplicação supletiva tem por desiderato complementar as normas processuais, isto é, mesmo não havendo omissão na matéria da lei regente do PAF, deverá ser aplicada a lei processual civil, caso haja necessidade de complementação", ou seja, ao necessitar-se de instruções processuais, seguir-se-á a norma vigente, Código de Processo Civil, pois não há outra lei processual vigorando.

Constata-se o uso subsidiário do Código de Processo Civil por meio da jurisprudência do Conselho administrativo de Recursos Fiscais (CARF), *ipsis litteris*:

> IRRF – ÔNUS DA PROVA – CPC ARTIGO 333 – APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. A regra contida no artigo 333 do CPC é de aplicação subsidiária ao PAF. Cabe ao contribuinte a prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco. Não comprovada a retenção pela fonte pagadora, tampouco o recolhimento por parte do beneficiário dos rendimentos, incabível o aproveitamento do respectivo valor na Declaração de Ajuste Anual. (Processo no 11030.001431/2008-18, Relator Rodrigo Santos Masset Lacombe, Acórdão no 2201-001.980, Sessão de 23 de janeiro de 2013).

> FALHA NA INTIMAÇÃO – COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO AO PROCESSO. O comparecimento espontâneo do interessado ao processo, do qual obteve cópia integral, supre qualquer eventual falha na intimação da decisão de primeira instância. Considera-se ocorrida a ciência na data do recebimento das cópias, contando a partir daí o prazo para interposição de recurso voluntário. Aplicação subsidiária do art. 214, § 1º, do CPC e do art. 26, § 5º, da Lei nº 9.784/1999. (Processo no 10930.005369/2003-12, Relator Waldir Veiga Rocha, Acórdão no 105-17274, Sessão de 16 de outubro de 2013).

Nesta seara, verifica-se que o uso do Código de Processo Civil de forma supletiva e subsidiária já é utilizado antes do Novo Código Civil no processo administrativo fiscal, houve apenas a codificação de tal ato.

3 A PERSPECTIVA DA OBSERVÂNCIA DOS PRECEDENTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Um dos maiores problemas enfrentados no ordenamento jurídico brasileiro é a instabilidade nas decisões dos tribunais, seja ele do Poder Judiciário ou Administrativo. Isso, consequentemente, gera insegurança jurídica e afasta a isonomia nas decisões. A recepção dos julgados dos Tribunais pelas instâncias administrativas é uma discussão antiga devido à dificuldade dos litigantes de entenderem as diferentes decisões em casos semelhantes. (FARO; MOREIRA, 2016, p. 297)

Sobre a segurança jurídica, Humberto Ávila (2014, p. 181) adverte que a mesma é de extrema importância para os litigantes, pois ao cidadão deve existir a possibilidade de prever quais as conseqüências atribuídas a um ato ou a um fato, ou seja, o cidadão deve poder imaginar as conseqüências que serão imputadas as ações praticadas, fato que, muitas vezes não se aplica ao ordenamento jurídico brasileiro.

Uniformizar procedimentos e decisões com o entendimento do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça é uma forma de preservar o princípio da isonomia e da segurança jurídica. Sobre a temática, Torres (1999, p. 167) interpreta que “a solução depende da análise de cada caso, para que a administração, em nome da moralidade, recepcione o julgado quando entender que há expressiva convicção de que a jurisprudência já se tornou mansa e pacífica”.

Não se trata de um engessamento da jurisprudência, mas de uma uniformidade de interpretações das leis, sem deduções discricionárias de quem detém o Poder Público ou jurídico. Luiz Flávio Borges d’Urso (2008) ao se referir à segurança jurídica no Brasil, falou justamente acerca das jurisprudências instáveis:

> Quando os princípios constitucionais sofrem abalos, quando se institui norma interpretativa que colide com a jurisprudência que vem sendo praticada ou um Poder usurpa as atribuições de outro, temos as condições ideais para construir um cenário de insegurança jurídica no País.

Neste diapasão, começou-se a defender a utilização dos precedentes judiciais como uma forma de orientação dos magistrados em casos idênticos para as suas decisões. Contudo,

só se tem um precedente quando a decisão judicial adota certas características que servirão de base para a orientação dos julgadores.

Os precedentes não são legitimados no judiciário brasileiro, embora se adote o termo para nos referirmos às determinadas decisões dos tribunais. De acordo com Marinoni (2013, 213-215), precedente significa decisões vinculantes de Cortes Superiores da mesma jurisdição, sendo necessariamente matéria de direito, onde estão presentes as partes que deram origem à formação da tese jurídica.

O direito brasileiro sustenta como um instrumento para garantir à segurança jurídica as súmulas, as súmulas vinculantes, a coisa julgada, o direito adquirido e ato jurídico perfeito. As súmulas não têm o condão de um precedente, pois se trata de um enunciado que não traz a razão de decidir e as partes do processo. (MARINONI, 2013, p.214-215)

Neste contexto, intentamos para observar as mudanças inseridas no ordenamento jurídico brasileiro quanto à segurança jurídica com a implantação do Novo Código de Processo Civil.

É de grande relevância a contrariedade de pronunciamentos sobre um mesmo tema em questão pelo judiciário. Franzé (2015, p.61) ressalta os paradoxos gerados por essas contrariedades dos pronunciamentos, e enumera três principais problemas da inexistência de precedentes no Brasil:

1. Viola o tratamento isonômico das partes, já que uma ganha e a outra perde diante de situações parecidas.
2. Gera insegurança jurídica.
3. Sobrecarrega desnecessariamente o judiciário. Haja vista, se houvesse uniformização de jurisprudência, pessoas que se encontram na mesma situação de caso semelhante já julgado improcedente, seriam persuadidas a não ingressarem no judiciário.

Possivelmente, por estas razões, o Novo Código de Processo Civil de 2015, se pronunciou a respeito da uniformização da jurisprudência e seus conseqüentes efeitos (segurança jurídica, igualdade e coerência) (FRANZÉ, 2015, p.61): Art. 926 - Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, integra e coerente.

Destaca Franzé (2015, p.61) que em busca de maior uniformização, para promover a segurança jurídica e a igualdade, o Novo Código de Processo Civil se manifestou sobre quatro frentes principais: pronunciamento judicial, uniformização da jurisprudência, vinculação e a restrição da mudança de freqüente da jurisprudência.

Sobre o pronunciamento judicial, destaca-se uma tentativa de aprimoramento por meio da obrigatoriedade de fundamentação da decisão, conforme destaca o artigo 489,§§ 1º e 2º, do CPC/2015:

> Art. 489. São elementos essenciais da sentença:
> [...]
> § 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;II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.
> § 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

O novo CPC exige que se faça a exposição dos fundamentos determinantes na invocação de precedentes ou enunciados de súmula, requerendo que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos (COELHO, sd, p. 1). “No mesmo sentido, o inciso VI do mesmo artigo requer a observância das súmulas, jurisprudência ou precedentes invocados pela parte e a justificação nos casos de sua não aplicação”. (COELHO, sd, p.1)

A segunda frente busca pela uniformização da jurisprudência, como já fora citado com a transcrição do artigo 926 do CPC/2015. Sobre a temática, observa Coelho (sd, p.1), que “o novo CPC inovou com a exigência de estabilidade, integridade e coerência na formação da jurisprudência brasileira (art. 926), prevendo a enunciação de súmulas pelos tribunais, correspondentes à sua jurisprudência dominante”.

A terceira frente discutida por Franzé (2015, p.63) trata-se da obediência à jurisprudência e se firma pelo artigo 927 do Novo Código e seus incisos, sendo sua aplicabilidade vertical ou horizontal (CPC/2015, art. 927, incisos I a IV).

A forma vertical é aquela que “obriga o tribunal inferior a seguir as súmulas do STJ e STF; acórdãos do STF proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade; orientações proferidas em recursos repetitivos” (FRANZÉ, 2015, p.63). A forma horizontal de

uniformização da jurisprudência se materializa pela obrigação do tribunal em seguir as orientações por seu órgão especial (CPC/2015, art. 927, inciso V) [2].

A quarta frente "se refere à estabilização da jurisprudência, mas admitindo – excepcionalmente -, pela superação do precedente (CPC/2015, art. 927, §§ 2º ao 4º). Este procedimento guarda certa semelhança com o "*overruling*"[3] do *common law"*(FRANZÉ, 2015, p.63).

Entrementes, importa essas preocupações, sobretudo, por dar cumprimento ao princípio da isonomia, devido à pretensão de oferecer tratamento igual aos contribuintes que se encontrem em idêntica situação, independente de litigarem perante o poder judiciário ou na esfera administrativa. (FARO; MOREIRA, 2016, p. 297-298)

Neste contexto, conforme o estudado neste tópico verifica-se que o Novo Código de Processo Civil avançou significativamente a procura de fundar no direito brasileiro a segurança jurídica de forma materializada, subtraindo sua forma abstrata para promoção da segurança jurídica efetiva. Isto se fez pela insistente busca pela uniformização da jurisprudência e seu uso de forma vertical e horizontal implementado pelo CPC/2015.

4 OS REFLEXOS DO CPC/2015 NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O CPC/2015 passa a justificar no artigo 15 o seu uso no âmbito administrativo, de forma que a Administração Tributária não poderá resistir ao acompanhamento dos precedentes das Cortes Superiores.

Segundo Faro e Moreira (2016, p. 299) a própria Administração Fazendária já reconhece que o desrespeito às decisões do STF e do STJ afeta o princípio da isonomia e se sobressai na incoerência das decisões. Assim alegam, pois a Portaria nº 586 de 2010 do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 256/2009, alterou o regimento interno do CARF, para inserir a obrigação de os relatores reproduzirem em seus votos a jurisprudência do STF e do STJ, *in verbis*:

> 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 janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

[2] CPC/2015, art. 927: "os juízes e os tribunais observarão: [...] V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados".

[3] É uma mudança de regra que ocorre quando um tribunal, ao julgar determinado caso concreto, percebe que sua jurisprudência precisa ser revisitada.

Interpreta-se que, de acordo com o dispositivo supracitado, as decisões de mérito prolatadas em sede de repercussão geral e dos recursos repetitivos deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nos julgamentos do CARF, ou seja, deverá haver harmonia, cooperação, igualdade e coerência entre as decisões dos Tribunais. (FARO; MOREIRA, 2016, p. 299)

O texto dos artigos 543-B e 543-C, citados no dispositivo 62-A da Portaria nº 586 sofreram alterações. Atualmente se coadunam com o artigo 1.036 do CPC/2015 que assim dispõe:

> 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.
> § 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.
> [...]
> § 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.

Neste contexto, "a uniformização se faz necessária e urgente para prestigiar o processo tributário administrativo, que não pode ser visto como uma mera instância a ser percorrida, mas como um instrumento de pacificação social e redução da complexidade". (FARO; MOREIRA, 2016, p.300)

Se a normatização do novo Código de Processo Civil for aplicada de fato aos processos administrativos tributário resultará na celeridade processual e na igualdade diante da decisão de casos iguais. Pode-se dizer que se trata de uma exigência do Estado Democrático de Direito que a Administração Pública atue em favor da igualdade em relação aos cidadãos.

O princípio constitucional da isonomia, "que prescreve a igualdade de tratamento, só pode ser concebido com uma interpretação uniforme dos comandos legais, atividade realizadas pelos órgãos jurisdicionais, e, em decorrência, pelas instâncias administrativas". (FARO; MOREIRA, 2016, p. 300)

Desde 2010 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se rendeu a força persuasiva e diferenciada dos precedentes judiciais. A PGFN chegou a conclusão de que não mais fazia sentido contestar ou interpor recursos de temáticas fundadas em julgados proferidos na forma dos artigos 543-B e 543-C do CPC/73, pois havia a reprodução das decisões das Cortes Superiores a seu desfavor. Em seu parecer nº492, na ementa assim sintetizou a PGFN:

> [...] O precedente judicial, oriundo do STF/STJ, formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC ostenta uma força persuasiva especial e diferenciada, de modo que os recursos interpostos contra as decisões judiciais que os aplicarem possuem chances reduzidas de êxito. Assim, critérios de política institucional apontam no sentido de que a postura de não mais apresentar qualquer tipo de recurso (ordinários/extraordinários), nessas hipóteses, é a que se afigura como a mais vantajosa, do ponto de vista prático, para a PGFN, para a Fazenda Nacional e para a sociedade. Nessa mesma linha, também não há interesse prático em continuar contestando pedidos fundados em precedentes judiciais formados sob a nova sistemática [...].

O fato da PGFN se amoldar ao sistema de precedentes constante nas disposições do Código de Processo Civil indica que a aplicabilidade do novo código no processo administrativo fiscal é verídico e oportuno para alcançar a redução dos litígios, trazer a celeridade processual e respeito ao contribuinte.

Igualmente, exclui-se a necessidade de recursos por parte de contribuinte quando proferida decisões monocráticas destoante da jurisprudência pacífica, ou seja, não haverá resistência por parte da Fazenda Nacional em cooperar com entregar da tutela jurisdicional pleiteada pelo contribuinte nesses casos e, conseqüentemente, não se dará sequência ao processo.

A pretensão é a uniformização da própria jurisprudência administrativa e a vinculação das decisões da esfera judicial às decisões dos Tribunais Administrativos, seja ela do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

Discutia-se ainda a necessidade de uma lei que regulamentasse o assunto e que obrigasse a vinculação das fiscalizações às decisões proferidas pelo STF e STJ por meio da repercussão geral e recursos repetitivos, justamente para dar mais segurança aos auditores ficais (FARO; MOREIRA, 2016, p. 302).

Com essa preocupação editou-se a Lei nº 12.844/13 prevendo a vinculação da Receita Federal do Brasil às decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em

recursos extraordinários com repercussão geral ou em recursos repetitivos, após expressa manifestação da PGFN[4]. Assim, a Fazenda Nacional ficou autorizada a deixar de interpor recursos em caso de decisões que não mudará sua parte dispositiva em razão dos precedentes judiciais.

Ademais, imperioso seria se a Administração Tributária dos estados e municípios também atendessem a esse novo paradigma dos precedentes, pois apenas a Fazenda Nacional tem demonstrado aderência ao sistema de "precedentes brasileiros" a fim de consolidar a igualdade e a estabilidade por meio de decisões integra e coerentes.

Considera-se que o processo administrativo fiscal recebe do novo Código de Processo Civil uma atualização do artigo 543-B e 543-C, CPC/73, passando a interpretar o uso do artigo 1.036 do CPC/2015 em suas demandas. Reforça a aplicabilidade de precedentes tanto na esfera judicial e administrativa, ensejando uma maior previsibilidade ao contribuinte e garantindo uniformidade das regras tributárias, com o fim da manutenção do princípio da igualdade e da segurança jurídica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o condão de analisar os reflexos do Novo Código de Processo Civil no processo administrativo tributário. Realizou-se um estudo dos procedimentos e julgamentos dos Tribunais Administrativos e a aplicação subsidiária do CPC no processo fiscal.

O PAF se inicia quando o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo. O lançamento, como se considerou, consiste em um procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Na aplicação supletiva do Novo Código, este deverá ser utilizado quando não existir uma legislação específica ou que não seja completa. Nesta situação, o Código de Processo

[4] Art. 21. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: [...] IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. [...] § 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

Civil será aplicado de forma complementar. Já na utilização subsidiária será aplicado o CPC quando não há lei disciplinando determinado instituto processual.

Quanto à observância dos precedentes na esfera administrativa, essa acepção se destacou devido o forte indício do CPC/2015 instaurar uma uniformização jurisprudencial no sistema processual brasileiro. Longe de se adequar ao sistema de precedentes inglês, alguns dispositivos do código de processo civil estimulam a formação de precedentes à moda brasileira, ou seja, não se tem a pretensão de criar um sistema de precedentes como na *commom law*, tem-se uma concepção de tornar as decisões estáveis em busca de inviabilizar a insegurança jurídica.

Sobre os reflexos do novo CPC na amplitude administrativa interpreta-se que poderá haver uma maior valorização da aplicação de jurisprudência do STF e do STJ dentro dos tribunais administrativos tributários, diante da codificação do uso subsidiário do CPC por estes.

Insta repetir que o princípio constitucional da isonomia, "que prescreve a igualdade de tratamento, só pode ser concebido com uma interpretação uniforme dos comandos legais, atividade realizadas pelos órgãos jurisdicionais, e, em decorrência, pelas instâncias administrativas". (FARO; MOREIRA, 2016, p. 300)

Quanto aos questionamentos iniciais pode-se concluir que o novo CPC alcança o âmbito do processo administrativo tributário, assim como já acontecia com o CPC/73, porém a sistematização de precedentes vem sendo aplicado apenas nos processos administrativos fiscais federais, que dispõem de portarias e pareceres favoráveis a tal prática.

Portanto, conclui-se que o objetivo de uniformização das jurisprudências entre tribunais administrativos e judiciais tem o fim de resguardar pelos princípios constitucionais da isonomia e da segurança jurídica, privando por decisões estáveis, integras e coerentes, conforme dispõe o artigo 926 do CPC/2015.

Referências Bibliográficas

ALEXANDRINO, Marcelo. VICENTE, Paulo. **Manual de direito tributário**. – 3ªed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3ª Ed. São Paulo, 2014.

BALEEIRO, Aleomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 13. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. **Portaria 586**, de 21 de dezembro de 2010. Altera o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=28814>. Acesso em: 24 de agosto.

_____. **Parecer nº 492**, de 23 de março de 2010. Dispõe sobre a interposição de recursos em casos de precedentes desfavoráveis `PGFN. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/blog/PGFN%20PARECER%20No%20492-2010.pdf> . Acesso em: 25 de agosto de 2010.

BETHONICO, Cátia Cristina de Oliveira. **O processo administrativo tributário: fases e dinâmica**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <http://www.ambito- juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7320>. Acesso em ago 2016.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário.** 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1997.

BRITO, Maria do Socorro Carvalho. **O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia**.Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp? id=4112>. Acesso em 09 dez. 2009.

D'URSO, Luiz Flávio Borges. **Insegurança jurídica traz prejuízos ao Brasil**. Disponível em: < http://www.oabsp.org.br/sobre-oabsp/palavra-do-presidente/2008/112>>>>. Acesso em: 14 de junho de 2016.

FARO, Maurício Pereira. MOREIRA, Bernardo Motta. **Novo CPC e o processo tributário**. 1ªed. - Foco Fiscal. São Paulo, 2016.

FRANZÉ, Luiz Henrique Barbante. **Teoria geral dos recursos revisitada**. 2ª edição, Ed. Juruá, Curitiba, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NOVO Código de Processo Civil Anotado/OAB – Porto Alegre: OAB RS, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. – 3º. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHIAVI, Mauro. **Novo código de processo civil: a aplicação supletiva e subsidiária ao processo do trabalho**. Disponível em: <http://www.trt7.jus.br/escolajudicial/arquivos/files/busca/2015/NOVO_CODIGO_DE_PROCESSO_CIVIL-_APLICACAO_SUPLETIVA_E_SUBSIDIARIA.pdf>. Acesso em: 24 de agosto de 2016.