

Unificação normativa na reforma do processo administrativo fiscal

O Senado e o Supremo Tribunal Federal veicularam a Portaria conjunta nº 01/2022, nomeando uma comissão de juristas que, sob a presidência da ministra do STJ e professora da PUC-SP, Regina Helena Costa, ficará encarregada de apresentar uma proposta legislativa para a modernização do chamado "sistema processual tributário", o qual compreende tanto o processo judicial tributário como também o chamado processo administrativo fiscal (PAF). Em relação ao PAF, a ideia é criar uma norma de caráter nacional que uniformize minimamente seu tratamento pelos diferentes entes tributantes (União, estados, DF e municípios), de modo a trazer maior segurança jurídica àqueles que se sujeitam a essa modalidade



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

Embora o mote da presente coluna seja tratar de precedentes do Carf,

resolvemos nos debruçar sobre o tema aqui proposto em razão da relevância da iniciativa mencionada e, por conseguinte, dos seus possíveis reflexos para o processo administrativo fiscal, o qual, em última *ratio*, também repercutirá nos PAFs julgados pelo Carf.

Assim, restringiremos nossa reflexão acerca da pretensão de unificação normativa para o **processo administrativo fiscal**, com a apresentação de algumas propostas nesse específico ambiente. Antes, todavia, de trilhar o propósito aqui anunciado, mister se faz encarar algumas críticas que esse movimento reformista vem recebendo.



Nesse sentido, alguns críticos da proposta em análise alegam que a compartimentalização do Processo Civil de acordo com o direito material tutelado acabaria por fragmentá-lo indevidamente, redundando em diferentes "processos civis" dentro do ordenamento jurídico. Em verdade, o que tais críticos ignoram é a natureza instrumental do processo [\[1\]](#), ou seja, de que o processo não é um fim em si mesmo, só existindo para **realizar** em concreto diferentes tipos de **direitos materiais conflituosos**. Com a devida vênia, quer parecer que tais críticos parecem ainda estar estagnados na segunda fase histórica do Processo Civil, em que se pregava uma artificial (e já ultrapassada) autonomia do direito processual em relação ao direito material.

Em verdade, promover pontuais acomodações de categorias gerais do Processo Civil de acordo com a realidade do direito material a ser tutelado não desnatura a universalidade deste nicho direito, mas, ao customizar tal atividade [\[2\]](#), potencializa a sua principal função: a de realizar, com substancial **efetividade**, um direito material conflituoso. Em todo caso, para evitar uma desintegração desta unidade de categorias, a proposta de reforma não deve implicar a reescrita do Processo Civil aplicado ao Direito Tributário; não deve, portanto, ter um propósito codificador, devendo, pois, limitar-se a pontuais ajustes com escopo de **qualificar** a atividade jurisdicional prestada no âmbito de processos tributários e, no específico caso que nos interessa nesse texto, àquela ofertada nos processos administrativos fiscais.

Feitas essas considerações iniciais, um primeiro ponto a ser pensado pelo movimento reformador diz respeito a natureza jurídica da eventual norma unificadora a tratar de processo administrativo fiscal: se tal norma teria natureza de direito administrativo, de direito processual ou de direito tributário [\[3\]](#). E essa definição é extremamente importante, seja para definir a existência de uma competência exclusiva ou não da União para veicular referida norma, seja para precisar se a matéria objeto de tratamento legislativo se contentaria com lei ordinária ou demandaria lei complementar para esse fim.

Partindo do pressuposto que a atividade prestada por tribunais administrativos em matéria tributária é atividade jurisdicional, atipicamente realizada pelo Poder Executivo [\[4\]](#), entendemos que a norma a ser proposta pela comissão de juristas teria natureza processual. Logo, seria de competência exclusiva da União [\[5\]](#), nos termos do artigo 22, inciso I da Constituição Federal [\[6\]](#), bem como poderia ser veiculada por lei ordinária. Todavia, partindo de uma perspectiva exclusivamente pragmático-estratégica, com o fito de evitar um contencioso acerca da natureza dessa norma (se processual ou tributária) por suposta ofensa ao disposto no artigo 146, inciso III, "b" da CF, sugere-se aqui que a eventual reforma se dê por meio de Lei Complementar.

Feitas essas considerações iniciais, a partir de agora apontaremos algumas sugestões [\[7\]](#) a serem refletidas pela comissão de juristas. E a primeira delas diz respeito a necessidade de se uniformizar os diferentes procedimentos, o que perpassa pela delimitação das hipóteses de cabimento de impugnações/recursos e o modo de contagem de prazos.



Assim, em relação às insurgências dos sujeitos passivos de lançamentos de ofício, o que se sugere é a possibilidade de três contraposições principais em diferentes fases do PAF, sendo elas: (1) uma impugnação ao lançamento; (2) um recurso com possibilidade de revisão ampla de fatos e provas [8]; e, ainda, (3) um recurso com escopo de uniformizar a jurisprudência do Tribunal, o que pressupõe a existência de um paradigma a ensejar a sua (in)viabilidade. Não obstante, também se contemplaria a possibilidade de (4) embargos de declaração nas hipóteses de omissão, obscuridade, contradição e erro material contra cada uma das decisões proferidas nas diferentes fases processuais acima indicadas, bem como a possibilidade de julgamento monocrático dos relatores do caso na hipótese de inadmissibilidade *formal* [9] do recurso interposto, decisão essa passível de (5) recurso a ser jugado pelo órgão colegiado.

No que tange a contagem de prazo, essa se daria em dias úteis, na linha do que fora capitulado no CPC/2015, sendo de 30 dias os prazos para as contraposições indicadas nos itens "i", "ii" e "iii" acima, e de 10 dias para as insurgências descritas nos itens "iv" e "v", também alhures.

Outra questão importante a ser regulamentada de modo uniforme deve ser a declaração do resultado do julgamento na hipótese de empate no órgão julgador. Em nossa opinião, havendo empate na turma julgadora, a forma mais equânime para resolver a questão seria pela manutenção integral do crédito tributário exigido, em respeito a presunção de validade dos atos administrativos, bem como dos juros moratórios, decorrentes da inadimplência do crédito mantido. Em contrapartida, partindo-se dos valores que conformam o princípio do *in dubio pro reo*, o empate também redundaria no cancelamento integral da multa imposta em prejuízo do autuado, já que se trata de exigência com nítido caráter sancionatório. E, para que não haja dúvida: na hipótese de lançamento exclusivamente veiculado para imputação de sanção, com ou sem caráter pecuniário, o empate seria *integralmente* favorável ao sancionado.

Seguindo adiante, uma grande dificuldade que se observa no campo da realização prática de PAFs diz respeito a incidência do artigo 15 do CPC [10], ou seja, decorre da resistência de tribunais administrativos em aplicar subsidiariamente o citado *Codex*. É muito comum encontrarmos decisões administrativas que solenemente ignoram a eficácia desse prescritivo legal, esvaziando-o de conteúdo. Nesse esteio, seria importante que a lei unificadora do PAF já trouxesse em seu corpo algumas normas do CPC compatíveis com o PAF e que fomentam relevantes princípios constitucionais do Processo Civil [11], normas essa que, embora já sejam aplicáveis subsidiariamente no PAF, continuam sendo — repita-se — ignoradas pelos diferentes tribunais administrativos. Aqui sugerimos os seguintes pontos:

- com objetivo de racionalizar o sistema processual tributário de forma integrada [12], indicamos a necessidade de previsão legal para que o PAF permaneça suspenso na hipótese em que uma discussão nele travada também esteja sendo debatida em um *leading case* perante o STJ e/ou o STF, de modo que as decisões desses Tribunais sejam posteriormente convocadas para resolver de modo substancialmente uniforme o litígio formado na instância administrativa, evitando-se, com isso, uma desnecessária judicialização e sobrecarga do já assoberbado Poder Judiciário;
- em respeito ao devido processo legal substancial, a impossibilidade de decisão surpresa também no âmbito administrativo, bem como a necessidade de se ouvir previamente a parte contrária sempre que um novo documento/petição é apresentado pelo seu oponente, bem como na hipótese de interposição de embargos de declaração com potencial efeitos infringentes;
- em respeito ao princípio da cooperação, a necessidade de formalização de voto vencido e a sua suficiência para fins de prequestionamento; e, ainda



- com o fito de qualificar a atividade jurisdicional prestada pelos tribunais administrativos, a necessidade de motivação estruturada das decisões administrativas, nos exatos termos do artigo 489, § 1º do CPC [\[13\]](#).

Por fim, um último ponto para a reflexão é a possibilidade do emprego de instrumentos processuais próprios de um sistema multiportas no PAF, com especial ênfase para os negócios jurídico processuais. Assim, por exemplo, poder-se-ia contemplar a possibilidade de peticionamento conjunto das partes litigantes no PAF para a conversão de um julgamento em diligência, para fins de realização de uma perícia técnica por um *expert* ou órgão a ser definido também em conjunto pelas partes. Também seria possível a possibilidade de NJP para fins de sobrestamento do PAF na hipótese de as partes terem iniciado tratativas quanto à celebração de uma transação tributária.

Destaca-se que as sugestões aqui postas são poucas e bastante objetivas, não tendo por escopo transformar o PAF em um irmão gêmeo do processo judicial tributário, mas sim apontar caminhos que dê maior previsibilidade aos litigantes, bem como potencialize os princípios constitucionais do processo civil. No mais, trata-se de sugestões iniciais e não definitivas, com o genuíno interesse de fomentar o debate a respeito desse importante aspecto do contencioso tributário.

[\[1\]](#) Por todos: DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

[\[2\]](#) A importância dessa customização do processo à luz do direito material conflituoso não passou despercebido pelo legislador de 2015, quando, *v.g.*, assim previu no art. 139, inciso VI do CPC hoje vigente:

Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe:

(...).

VI – dilatar os prazos processuais e alterar a ordem de produção dos meios de prova, adequando-os às necessidades do conflito de modo a conferir maior efetividade à tutela do direito;

(...).

[\[3\]](#) Tratando especificadamente desse tema: [ConJur – Reforma do contencioso tributário](#).

[\[4\]](#) Desenvolvemos melhor esse ponto: 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, p. 219-240.



[5] Não se trataria de uma competência concorrente, nos termos do art. 24, inciso XI da CF. E isso porque o constituinte emprega os termos "processo" (art. 22, I da CF) e "procedimento" (art. 24, IX da CF) em sentidos técnicos dos termos. No primeiro caso, como sinônimo de relação processual decorrente de uma pretensão resistida e que será resolvida por um terceiro equidistante, garantidor do devido processo legal. Já o segundo termo é empregado como um desdobramento da autotutela do Estado, apto a concatenar uma somatória de atos que devem ser realizados sob certo procedimento e que resultará em um ato administrativo fim. Por outra ótica, igualar tais conceitos (processo e procedimento) tornaria a disposição do art. 22, I da CF um sem sentido jurídico, já que a competência exclusiva da União seria sempre suplantada pelo concurso de competências com os Estados-membros e o DF.

[6] *Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:*

I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

(...) (grifos nosso)

[7] Em razão das limitações de caracteres da presente coluna, destacaremos apenas aquilo que entendemos por prioritário.

[8] Em nossa opinião, a limitação de recursos em razão do valor de alçada deveria ser suprimida, competindo aos tribunais administrativos se organizarem para que tenham turmas próprias para dar vazão aos casos de menor expressão econômica, as quais podem apresentar uma composição mais enxuta e se sujeitarem a julgamentos virtuais, a exemplo do que já acontece no Carf, por meio de suas Turmas Extraordinárias.

[9] A decisão pela inadmissibilidade de um recurso estaria restrita às questões de ordem formal, como, v.g., a sua intempestividade ou o anacronismo do acórdão apresentado como paradigmático, sendo vedada qualquer análise de mérito da pretensão recursal, inclusive no que tange a suposta incompatibilidade do recurso interposto com eventuais precedentes vinculantes em sentido oposto às razões recursais. Questões de mérito continuariam sendo de competência *exclusiva* dos órgãos colegiados.

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

[11] Tratando da relevância dos princípios constitucionais do processo civil, destaca-se: BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva. Vol. 01, 2018.



[12] I.e., levando em consideração o diálogo entre instâncias administrativas e judiciais, com a sobreposição dessa última.

[13] 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.

Meta Fields