

Impactos do CPC/2015 no Processo Tributário Administrativo e Judicial.

Valter de Souza Lobato¹

Tiago Conde Teixeira²

Sumário: 1. Introdução. 2. O novo Código de Processo Civil. 2.1 O instituto do precedente. 2.2 Aplicação Subsidiária do CPC às Execuções Fiscais. 3. STJ, STF e o impacto do Novo Código de Processo Civil. 3.1. O contraponto da superação dos precedentes. 4. Os dados da pesquisa nos Tribunais Superiores. 4.1 Superior Tribunal de Justiça. 4.2. Supremo Tribunal Federal. 5. A aplicação do Código de Processo Civil no processo administrativo fiscal. 5.1. O Processo Administrativo Fiscal e sua relação com o Código de Processo Civil. 5.2. A sistemática do precedente dentro do Processo Administrativo Fiscal. 6. Aplicação concreta do Novo Código de Processo Civil no CARF. 7. Dados da pesquisa no CARF. 8. Conclusão. 9. Referências.

1

1. Introdução

É de disseminado entendimento que o Direito é um fenômeno dinâmico. Trata-se de um atributo que acompanha as sociedades humanas há eras e com ela evolui, em um processo incessável³. Além disso, a relação Direito-sociedade é recíproca, isto é, os dois elementos (re)constroem-se mutuamente. Conseqüentemente, há também um intrínseco vínculo entre os mundos jurídico e político, uma vez que as sociedades são organizações eminentemente políticas⁴.

¹ Professor e Advogado. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário. Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Sócio do Escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados.

² Professor e Advogado. Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Sócio do Escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados.

³ Niklas Luhmann afirma que essa constante alteração é uma consequência da modernidade e das relações intersistemicas dentro de uma sociedade, a qual, no campo do direito, se dá no momento de abertura cognitiva para diálogos e evoluções. (LUHMANN, Niklas. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowski. Seqüência. nº 28, junho, 1994. p. 18-19.)

⁴ Nesse sentido ver: MAULAZ, Ralph Batista de. *Os paradigmas do Estado de Direito: O Estado Liberal, o Estado Social (socialista) e o Estado Democrático de Direito*. 2010. Disponível

São incontáveis os esforços empreendidos por teóricos, juristas e legisladores ao longo da História no sentido de romper a associação que há entre esses dois mundos e é claro que todas elas viram-se vencidas no fim das contas: (i) o Código Napoleônico assistiu ser frustrada sua ousada pretensão de abarcar por completo, com o que legisla, toda e qualquer situação da vida concreta, tendo sofrido inúmeras emendas e atualizações desde sua outorga; (ii) o formalismo perfeitamente igualitário que emergiu das Revoluções Liberais saiu do papel para aplicar-se somente a quem interessava (a burguesia), gerando situações de paradoxo sócio-jurídico; (iii) a Teoria do Direito Puro de Hans Kelsen esgotou-se gradativamente, devido à dissociação radical que promove entre as normas formais e a realidade material que regulam- embora, é claro, tenha subsistido como gigantesca base intelectual para os ordenamentos jurídicos modernos⁵.

Pode-se, em suma, fazer um paralelo entre o conceito filosófico chinês do Yin-Yang e a relação Direito- Política/sociedade: há Política no Direito e há Direito na Política e, desse modo, constitui-se um equilíbrio; equilíbrio esse dinâmico.

Contudo, em conformidade com a dialética hegeliana⁶, que enxerga os períodos da existência humana como sucessões cíclicas de teses, antíteses e por fim, sínteses de ideais e comportamentos, a contemporaneidade felizmente caracteriza-se pela consolidação de um equilíbrio entre o juspositivismo extremo que marcou o paradigma do Estado Liberal e o materialismo economicamente insustentável que coexistiu com o paradigma do Estado de Bem de Estar Social. O que os teóricos e aplicadores do Direito buscam hoje é a harmonia entre a boa coesão das normas escritas e sua eficiência material.

Foi no fluxo de tal tendência a promulgação da Lei nº 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil, o qual será objeto de estudo do presente trabalho, desde as suas modificações no modo de julgar até dados estatísticos de sua aplicação nos Tribunais, em especial o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

em: <<https://jus.com.br/artigos/17368/os-paradigmas-do-estado-de-direito/1>> Acesso em 16/03/2017. e CARVALHO NETTO, Menelick de. *Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado democrático de direito*. Revista de Direito Comparado, n.3. Belo Horizonte, 1999.

⁵ Nesse sentido: VERONESE, Alexandre. Revisitando o conceito de direito em rede: uma crítica sociológica à teoria normativista do direito. *Revista Confluências*, v. 15, p. 82-95. Niterói, 2013.

⁶ FERREIRA, Fernando Guimarães. *A Dialética Hegeliana: Uma Tentativa de Compreensão*. Rev. Estudos Legislativos, Porto Alegre, ano 7, n. 7, p. 167-184, 2013. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&ved=0ahUKEwjz4_XDpuXSAhXEjJAKHUD6B2AQFgg2MAU&url=http%3A%2F%2Fsubmissoes.al.rs.gov.br%2Findex.php%2Festudos_legislativos%2Farticle%2Fdownload%2F112%2Fpdf&usg=AFQjCNGB8pKma9bw-7dgdSZqiaafVeV07w&bvm=bv.150120842,d.Y2I&cad=rja> Acesso em 16/03/2017

2. O novo Código de Processo Civil

Nos tempos remotos à contemporaneidade, as fontes do Direito eram essencialmente culturais – costumes, crenças, moral – ou seja, o Direito era construído consuetudinariamente⁷. A partir do século XIX, contudo, como consequência do formalismo das Revoluções Liberais, bem como do incremento da complexidade das relações jurídico-sociais das sociedades ocidentais, emergiu o fenômeno da codificação das normas, isto é, da compilação dessas em documentos escritos: os Códigos⁸.

Trazendo essa realidade ao Brasil, percebe-se que o primeiro Código de Processo Civil Brasileiro foi o CPC/39, o qual foi promulgado em atendimento à exigência das Constituições de 1934 e de 1937, através do Decreto-Lei n. 1.608, de 1939. Esse primeiro Código espelhou em seu conteúdo toda a carga histórica do colonialismo que o antecedeu, bem como as circunstâncias políticas de forte centralização, em virtude do Estado Novo de Vargas, que o cercavam. Confere, assim, forte viés público ao processo⁹, tendo o juiz amplos poderes na condução desse, tanto como fiscalizador, como conciliador¹⁰.

O CPC superveniente foi o de 1973, estabelecido através da Lei 5.869/1973. A elaboração desse novo Código fez-se necessária em função da prolação de inúmeras críticas políticas e doutrinárias ao seu sucedido, desde o momento da promulgação, ganhando destaque a saturação e perda de coesão em razão de modificações legislativas excessivas. Em suma, o CPC/73 objetivava a excelência técnica e a neutralidade ideológica, todavia, há quem afirme que ele não atingiu tais objetivos, bem como que não trouxe, no fim das contas, inovações e rupturas significativas¹¹.

A submissão do CPC/73 a diversas e significativas reformas que modificaram sua essência estrutural e interpretativa, assim como a continuidade da complexificação das relações jurídico-sociais, fizeram com que esse segundo

⁷ Nesse sentido: FIORAVANTI, Maurizio. *Constitucion - de la Antigüedad A Nuestros Dias*. Editorial Trotta. Madrid, 2001.

⁸ KUHN, Mariana de Oliveira. O fenômeno histórico da codificação *Res Severa Verum Gaudium*-Revista Científica dos Estudantes de Direito da UFRGS v. 1, n. 1, 2009. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/64055>> Acesso em 22/03/2017.

⁹ Destacam-se, também, o enrijecimento dos prazos e a adoção do princípio da oralidade FRANCO, Loren Dutra. Processo civil: origem e evolução histórica. *Revista Eletrônica de Direito Dr. Romeu Vianna*, n. 2, abr. 2005. Disponível em http://www.viannajr.edu.br/revista/dir/doc/art_20002.pdf. Acesso em 27/11/2009.

¹⁰ Sobre o tema ver: RAATZ, Igor; SANTANNA, Gustavo da Silva. Elementos da história do Processo Civil Brasileiro: do Código de 1939 ao Código de 1973. *Justiça & História*, Porto Alegre, v. 9, n. 17-18, 2009. <Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/66429>> Acesso em 23/03/2017.

¹¹ Nesse sentido: PICARDI, Nicola. NUNES, Dierle. O código de processo civil brasileiro: origem, formação e projeto de reforma. *Revista de informação legislativa*, v. 48, n. 190 t.2, p. 93-120, abr./jun. 2011. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/242945>> Acesso em: 17/03/2017

Código também se tornasse saturado e obsoleto¹². Desse modo, em 2015, a Lei nº 13.105 promulga o CPC atual.

O Novo Código procurou manter de seu sucedido os elementos considerados eficientes pelos doutrinadores e aplicadores do Direito e descartar dispositivos taxados como obsoletos, à medida que foram se dando alterações dinâmicas sociais brasileiras¹³. Ademais, incorporou ideias propostas pela doutrina, uniformizou prazos processuais e abraçou ideais e disposições de inspiração internacional, como o incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, fruto de inspiração no Direito alemão.¹⁴

Para além da celeridade e da justiça material, o NCPC também procurou dar atenção às questões da segurança jurídica¹⁵ e da homogeneidade do Judiciário brasileiro. Não é necessária análise profunda para que se note o quão heterogêneo é o quadro de decisões proferidas pelas instâncias ordinárias de jurisdição do país, o que é extremamente nocivo ao princípio da segurança, visto que não há previsibilidade em relação ao que será sentenciado.

Na tentativa de promover a homogeneização do referido quadro, o Código atribui papel significativo à figura dos precedentes judiciais, apresentando disposições que zelam pela uniformidade e pela vinculação das decisões de instituições de hierarquia inferior à jurisprudência das de hierarquia mais elevada. Ilustram muito bem esse esforço os artigos:

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

*Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
II - os enunciados de súmula vinculante;*

¹² MIOTTO, Carolina Cristina. A evolução do Direito Processual Civil brasileiro: de 1939 a análise dos objetivos visado pelo Projeto de Lei n. 8.046 de 2010. *Revista da UNIFEBE*, v. 1, n. 11, p. 1- 19, jan./jul. 2013. Disponível em: <http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/viewFile/135/66>. Acesso em 20/03/2017.

¹³ O NCPC alinha-se com o princípio da eficiência, inserido pela Emenda Constitucional 19/1998, uma vez que busca trazer aos procedimentos de resolução de lides celeridade e simplicidade e, com relação às sentenças finais, justiça material, isto é, legítima satisfação às partes envolvidas.

¹⁴ RALF-THOMAS WITTMANN. Il “contenzioso di massa” in Germania, in GIORGETTI ALESSANDRO e VALERIO VALLEFUOCO, Il Contenzioso di massa in Italia, in Europa e nel mondo, Milão, Giuffrè, 2008, p. 178

¹⁵ Especialmente no campo tributário, a temática da segurança jurídica ganha especial relevo, pois visa evitar a realização de atos arbitrários por parte do Fisco. Nesse sentido ver: CARVALHO, Paulo Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: *Revista de direito tributário / Revista da A.P.G.* v. 61/3, 1994 e ÁVILA, Humberto. *O postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do Direito Tributário. 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007. Pag. 308-309.

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

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

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

Assim, é possível perceber uma predileção do novo código processual pela figura do precedente, dado que este instituto permite a resolução não só do problema das diversas decisões conflitantes dentro do ordenamento, mas também atribui celeridade à função jurisdicional do Estado¹⁶.

2.1 O instituto do precedente

A aplicação de precedentes judiciais pelas instituições do Judiciário é uma prática nativa das nações que funcionam sob o regime do *common law*¹⁷, cuja origem encontra-se na Inglaterra, e consiste na análise e consideração de decisões passadas pelos magistrados quando vão decidir sobre determinado caso concreto no presente¹⁸.

Assim, com a valorização do Novo Código de Processo Civil, a partir das figuras dos Recursos Repetitivos, Repercussão Geral, Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, entre outros mecanismos como a aplicação de multas

¹⁶ Nesse sentido defendem Alexandre Máximo e Bruna Moraes: “Não restam dúvidas de que o sistema de precedentes judiciais adotado pela Lei 13.105/2015 veio para aprimorar o sistema, trazendo segurança jurídica, celeridade processual, uniformização das decisões para casos análogos e estabilidade, por meio de suas decisões íntegras e coerentes” (OLIVEIRA, Alexandre Máximo e MORAIS, Bruna. A aplicação vinculante dos precedentes judiciais no novo código de processo civil. *Revista Jurisvox*. n. 16, vol.2, dez. 2015. p. 107-119.)

¹⁷ A vinculação entre decisões, com base nos precedentes judiciais, é de essencial importância nos Estados Unidos. Gustavo Santana Nogueira explicita: “A partir do momento em que a *common law* segue a linha do *judge made law*, se não houvesse a vinculação aos precedentes o sistema ruiria. Considerando que a regra é feita em cada caso concreto, é absolutamente fundamental que haja uma vinculação aos precedentes. É não só uma fonte do direito, mas sim uma questão de sobrevivência para manter o sistema seguro e coeso.” (NOGUEIRA, Gustavo Santana. *Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro*. 2.ed. Salvador: JusPODIVM, 2015. p.40-41.)

¹⁸ “A doutrina que estuda o respeito ao precedente judicial é chamada *stare decisis*, contração da expressão *stare decisis et non quieta movere*, correspondendo à determinação de se manter a decisão e não se molestar o que foi decidido. Dela decorre a ideia segundo a qual o juiz ou tribunal deverá observar e seguir os precedentes que resolveram problema semelhante (*treat like cases alike*). Verticalmente, os juízes e tribunais inferiores deverão seguir as decisões dos tribunais superiores. Horizontalmente, a própria corte deverá observar os seus precedentes” (FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de Precedentes Judiciais Obrigatórios e a Flexibilidade do Direito no Novo Código De Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 66, pp. 509 - 533. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641>> Acesso em: 16/03/2017.)

em razão da não observância de precedentes e/ou jurisprudência, é preciso compreender melhor este instituto de origem estrangeira.

Sobre o tema, Misabel Derzi explica que não há como dizer que somente nos países da *Common Law*¹⁹ o Judiciário efetivamente cria normas, pois nos demais sistemas o precedente faz parte do ordenamento, sendo utilizado também como razão de decidir pelos julgadores.²⁰

Assim, a doutrinadora segue argumentando que o juiz não se encontra subjugado à lei em sentido estrito, pois, na verdade, sua função é proceder a escolha de uma das alternativas que a norma possibilita.²¹ Para ela, o juiz, ao descartar as demais interpretações, acaba por criar uma norma judicial, específica, que será repetida para o mesmo grupo de casos, instituto a que se dá o nome de precedente.

O Poder Judiciário, então, cria expectativas normativas para solução de conflitos, e essa capacidade de criar regras traduz um verdadeiro Poder do Estado, não mera autoridade que faz ser aplicada a lei²². A força dada ao

¹⁹ Ressalta-se que no Common Law há uma supremacia de normas, a decisão formadora do precedente tem que se dar em observância à moldura constitucional: “[...] nem todas as noções do direito inglês foram acolhidas pelo ordenamento jurídico estadunidense. Durante a colonização inglesa, os Estados Unidos internalizaram as ideias primordiais do common law inglês, como aquele direito construído jurisprudencial e historicamente, mas a existência de uma Constituição escrita diferenciou a forma como a tradição legal se estabeleceu no país. Nos Estados Unidos, não se adotou o princípio da supremacia do Parlamento (que já era mitigada na própria Inglaterra), mas sim a Constituição como base e norte do ordenamento jurídico. Os três poderes estavam (ou melhor, estão, até os presentes dias) adstritos à Constituição, como a manifestação da vontade do povo estadunidense e dos valores caros a este. Assim, toda a legislação advinda do Legislativo, os atos do Executivo e as decisões Judiciais – como posteriormente reconhecido pelo Judge Marshall no caso *Marbury v. Madison* – deveriam observar e respeitar a Constituição do povo.” ROSA, Viviane Lemes da. UFGA. O Sistema de Precedentes Brasileiro. Dissertação de pós-graduação. Orientador prof. dr. Eduardo Talamini. p. 23-24. Curitiba, 2016. Disponível em: <http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 26/03/2017

²⁰ “Está o juiz limitado pelas normas e pelas seleções pesadas e sopesadas pelo legislador, pelos precedentes judiciais, pelos costumes. Tanto o legislador altera a matéria selecionada como o juiz, dentro das fronteiras impostas pelas leis, e dentro da evolução do aparato conceitual formado, constitui o Direito”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 33).

²¹ “Os sentidos possíveis, as lacunas, os tipos abertos são vistos como autorizações ou pressuposições do próprio legislador, tudo dentro dos enunciados linguísticos das leis, o que leva a uma acepção de *sentença como uma criação, ou seja, como escolha entre alternativas possíveis*, sem rompimento irreversível com a ideia de sentença vinculada à lei” DERZI. *Modificações da jurisprudência...*, op.cit., p. 106.

²² DERZI. *Modificações da jurisprudência...*, op.cit., p. 53.

precedente, além de buscar dar celeridade aos processos, visa também criar a previsibilidade²³ para terceiros que possuam lides semelhantes²⁴.

Tem-se, portanto, que toda decisão judicial é aplicação e criação do direito, mesmo limitada em grande medida à motivação por norma pré-constituída na lei. De modo que, nesse sistema de precedentes, uma vez fixada, pelo juiz, a inteligência da lei que fundamenta certa norma jurídica, afirmando quais as interpretações possíveis para aquele diploma legal, surge o dever de aplicá-la em casos idênticos, assegurado o princípio da isonomia e da uniformidade jurisprudencial²⁵.

No mesmo sentido, Thomas Bustamante defende que o precedente desempenha função relevante no campo do direito, o qual deve ser entendido como “prática social que obedece a certa ordem e se produz à luz de um sistema moral com pretensão de universalidade e um alto grau de racionalidade – mas racionalidade procedimental, não fundacionista”.²⁶

O autor continua sua tese argumentando que não se pode perder de vista a existência de certa hierarquia entre os precedentes de cortes inferiores e superiores. Ou seja, para ele, existiria uma dimensão vertical do precedente judicial, sendo devida obediência aos precedentes de tribunais superiores, uma vez que estas últimas detêm o poder de reformar todas as decisões que sejam contrárias a seus precedentes.²⁷

É nesse contexto, que o Novo Código de Processo Civil vem dar cada vez mais força²⁸ às decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e do Superior Tribunal de Justiça nos recursos repetitivos.

23 Nesse sentido afirma Humberto Ávila que no campo tributário essa previsibilidade é traduzida pela segurança jurídica, sintetizada como: “a possibilidade de alguém prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos. Para o contribuinte, a segurança jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 112-113.)

24 DERZI. *Modificações da jurisprudência...*, op.cit., p. 55

25 É importante ressaltar, contudo, que “[...] um precedente pode ser formado, considerado e operacionalizado de diferentes formas por cada ordenamento. Essas diferenciações decorrem das diversas características e origens de cada sistema jurídico [...]” ROSA, Viviane Lemes da. UFFPA. *O Sistema de Precedentes Brasileiro... Op cit.*

26 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 122-123.

27 BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 309.

28 “A força do precedente é demonstrada com clareza no caso de seu afastamento, mas pode também ser reconhecida no caso em que o precedente é seguido. O fato de [o ato de] seguir o precedente não ser normalmente combinado com uma argumentação substancial – enquanto o ato que dele desvia é – demonstra que os precedentes tem uma força jurídica própria.” (ALEXY, Robert, e DREIER, Ralf. *Precedent in the Federal Republic of Germany*, 1997, apud BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 310.)

Entretanto, a aplicação de precedentes não deve ser uma prática cega. Cada lide constitui um caso único e possui suas particularidades sendo, portanto, imprescindível que a aplicação das teses formuladas seja sempre feita com cautela, observando-se as diferenças existentes entre as duas situações postas, regulando-se a partir daí com qual intensidade será feita a vinculação decisional²⁹.

Nesse contexto, é essencial diferenciar, dentro do precedente, o *obiter dictum* e a *ratio decidendi*. Isso porque, enquanto essa corresponde aos fundamentos definitivos utilizados pelo julgador para decidir a demanda, aquele consiste nos aspectos marginais ao argumento geral, observações ao caso concreto em si que não se incorporam à tese que será aplicada em casos futuros³⁰.

Desse modo, a fração de um precedente judicial que deve ser observada e analisada para fins de efeito vinculativo é a sua parte essencial, a *ratio decidendi*³¹, não apresentando força de vinculação a parte periférica da decisão, o *obiter dictum*³².

São igualmente de significativa importância para esclarecimento semântico os dispositivos de superação que existem entre os precedentes. Ora, se Direito e sociedade transformam-se mutuamente num processo constante e incessável, é natural e certo que em algum momento a vinculação da resolução de lides no presente em relação ao pretérito passará a apresentar incompatibilidades e a exigir atualizações teórico-jurisprudenciais³³. É aqui que entram em cena os conceitos de *overruling*, *overriding*, *transformation*, *distinguishing*, e *signaling*.

O *distinguishing* surge quando, ao se comparar as *rationes decidendi* de um caso atual e de outro do passado, em relação ao qual pretende-se promover subordinação, são constatadas divergências. Ou seja, trata-se de uma análise pelo

²⁹ “Mas nem mesmo na Inglaterra, berço do common law, toda decisão terá efeito vinculante. Quando se vai analisar a aplicabilidade de um precedente a um litígio presente, é indispensável observar sua força (*authority*), a qual pode ser obrigatória (*binding ou constraining*) ou meramente persuasiva (*persuasive ou advisory*)” (FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de Precedentes Judiciais Obrigatórios e a Flexibilidade do Direito no Novo Código De Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 66, pp. 509 - 533. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641>> Acesso em: 16/03/2017.)

³⁰ Tucci. José Rogério Cruz. *Precedente judicial como fonte de Direito*. São Paulo: RT.2004. p. 175

³¹ Nesse sentido, Bustamante aduz que “Precedentes judiciais são, como enunciados legislativos, textos dotados de autoridade que carecem de interpretação. É trabalho do aplicador do Direito extrair a *ratio decidendi* – o elemento vinculante – do caso a ser utilizado como paradigma”. (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 259.)

³² Nesse sentido ver: DIDIER, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 2. 7ª Edição. Salvador: 2012. p 385-389

³³ LEGALE, Siddharta. Superprecedentes. *Revista Direito GV*, v. 12, n. 3, pp. 810-845. São Paulo, 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1808-24322016000300810&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 16/03/2017.

juiz em busca de como irá promover uma adaptação entre os casos e se isso será feito de maneira restritiva ou supletiva³⁴.

Em contrapartida, a *overruling*³⁵ consiste na supressão da aplicação³⁶ de um precedente³⁷ pela superação daquele entendimento, a qual, segundo Roberto Miglio³⁸, deve ser demonstrada a partir de minuciosamente exposição das razões pelas quais a *ratio decidendi* do precedente anterior não mais devem ser aplicadas. Inclusive, ressalta-se que a superação de um entendimento se apoia na fidelidade do intérprete às normas em sentido estrito, bem como pode ser

³⁴ “Assim, percebendo o magistrado que há distinção entre o caso em análise e aquele que ensejou o precedente, pode restringi-lo, dando uma interpretação restritiva, por entender que as peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da tese jurídica consagrada no precedente, julgando o caso concreto livremente. Há, nessa hipótese, *restrictive distinguishing*. De igual modo, mesmo percebendo que no caso concreto há peculiaridades em relação aos casos anteriores, pode o magistrado estender à hipótese sub judice a mesma solução conferida aos casos anteriores, por lhe entender aplicável. Há, nessa hipótese, *ampliative distinguishing*.” (LOURENÇO, Haroldo. *Precedente Judicial como Fonte do Direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC*. Temas Atuais de Processo Civil, v. 1, n. 6, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.temasatuaisprocessocivil.com.br/edicoes-antiores/53-v1-n-6-dezembrode-2011-166-precedente-judicial-como-fonte-do-direito-algumas-consideracoes-sob-a-oticoado-novo-cpc>> Acesso em: 16/03/2017.)

³⁵ Ainda merecem destaque as figuras da *signaling* e da *transformation*, por fim, as quais podem ser considerados meios-termos entre o *distinguishing* e a *overruling*. A primeira consiste na sinalização de futura *overruling*: o juiz ainda realiza a vinculação a precedente, contudo deixa a ressalva de que há necessidade de atualizações na decisão paradigma invocada. Por outro lado, na *transformation*, o juízo não realiza o *overruling*, nem o *distinguishing* do caso sob julgamento, mais uma transformação ou a reconfiguração do precedente sem revogá-lo. (MIESSA, Élisson. Nova realidade: teoria dos precedentes e sua incidência no processo do trabalho. *Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região*, Curitiba, PR, v. 5, n. 49, p. 9-57, abr. 2016. Disponível em: <<https://juslaboris.tst.jus.br/handle/1939/87597>> Acesso em: 16/03/2017) e (MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 343)

³⁶ Perceba que aquelas decisões em que há a ressalva de ponto de vista não podem ser consideradas nem *overruling* nem *signaling*, porquanto não possuam força do colegiado: “(...) algumas expectativas normativas são comandos que recomendam observação nos casos futuros iguais, mas não obrigam, nem tampouco vinculam a todos, com proibição de desvio. Nessa categoria, encontram-se as decisões de primeira instância e dos tribunais inferiores, que não têm competência para estabelecer, em caráter final, uma expectativa legítima obrigatória.” (DERZI. *Modificações da jurisprudência...*, op.cit., p. 248.)

³⁷ Os dispositivos da *overruling* e da *overriding*, por sua vez, consistem na supressão da aplicação de precedentes judiciais- supressão total no caso da primeira e parcial no caso da segunda. São atos, portanto, submetidos a critérios mais rígidos de fundamentação. É necessário que sejam comprovados, por parte de quem decide, que há boa-fé e necessidade na mudança de paradigma realizada, o que é completamente razoável, uma vez que modificações de seguimento de precedentes feitas de maneira desenfreada extinguiriam a segurança e a previsibilidade do sistema jurídico, o que seria caótico. (DIDIÉ, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 2. 7ª Edição. Salvador: 2012. p 405-408)

³⁸ MIGLIO, Roberto. A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n.68, jan/jun. 2016, Belo Horizonte. p. 657-684.

considerado um resultado esperado do direito, dada as constantes alterações que a legislação, os costumes e os princípios sofrem com o passar dos anos³⁹.

Ademais, é possível, conforme destaca Bustamente ao analisar o ordenamento dos Estados Unidos⁴⁰, Inglaterra⁴¹ e Alemanha⁴², que o *overruling* possua efeitos prospectivos, como forma de proteger aqueles jurisdicionados que se pautaram no antigo precedente.

Todo o panorama teórico exposto até aqui, relativo à estrutura interna e à aplicação dos precedentes judiciais, contudo, abarca conceitos que compõem a dinâmica das nações adeptas do *common law*. O Novo Código de Processo Civil, ao trazer tais mecanismos, ainda mais com papel tão considerável, ao cenário do sistema jurídico brasileiro, fundamentalmente caracterizado como *de civil law*, promove, indubitavelmente, uma aproximação entre as duas estruturas sistêmicas de Direito.

Apesar de haver uma circunstância de aproximação, contudo, *civil law* e *common law* apresentam modos de funcionamento com inúmeras diferenças entre si⁴³. Desse modo, a importação do dispositivo de vinculação entre decisões

³⁹ Roberto Miglio cita Wesley Smith para demonstrar que o juízo, embora deva observar os precedentes, deve, primeiramente, amparar-se na correta interpretação legal: “A judge is therefore bound to apply the law, not another judge’s determination of it, to declare the true principle, not a corruption of it founded upon error; to find and expound the genuine of the realm, not someone else’s opinion as to what that custom might be. (...) The law, unchanging and unchangeable in essential content, is formally independent of its judicial expression.” (WESLEY-SMITH, Peter. *Theories of adjudication and the status of stare decisis*. In: GOLDSTEIN, L. (org.) *Precedent in Law*. Oxford, Clarendon. p. 79. Apud MIGLIO, Roberto. A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n.68, jan/jun. 2016, Belo Horizonte. p. 657-684.)

⁴⁰ No sistema americano, é utilizado o instituto do *prospective overruling* em que o juiz prevê a superação do precedente como marco temporal para a aplicação da nova orientação. Ainda, para decisões de maior impacto, permite-se a *prospective prospective overruling* que ocorre com o estabelecimento de uma data futura para aplicação da regra judicial inovadora. (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 419-421)

⁴¹ Bustamente, analisando uma decisão da *House of Lords* que afirmava a necessidade de rigidez e segurança jurídica na mudança de jurisprudência, destaca: “Esse pronunciamento, embora não tenha aplicado a técnica do *prospective overruling* no caso em tela, fixou o princípio de que ele é plenamente compatível com o direito do Reino Unido” (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 431)

⁴² Na Alemanha, a técnica do *prospective overruling* não é tão disseminada nos principais Tribunais, mas, conforme destaca Bustamente, tal fato não implica em dizer que o jurisdicionado ficará abandonado na virada de jurisprudência: “Embora não haja uma doutrina clara da Corte Constitucional acerca do tema, o fato é que em casos isolados os princípios da proteção da confiança e da boa-fé são considerados suficientes para conferir uma proteção - ainda que em casos individuais - à mudança de orientação jurisprudencial no Direito Alemão”. (BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 434-436)

⁴³ Inicialmente, o sistema de *common law* moldou-se entorno da construção jurisprudencial do Direito, enquanto o *civil law* fundamentou-se na possibilidade de abarcarem-se as situações da realidade concreta por meio das normas. Contudo, com a complexificação das sociedades e a constatação de que o Direito inevitavelmente apresenta lacunas, os dois sistemas passaram a interpenetrarem-se: o *common law* gerando fontes complementares ao puro direito jurisprudencial

judiciais ao Brasil pelo NCP, embora tenha o nobre objetivo de promover o incremento do princípio da segurança jurídica e de homogeneizar a jurisprudência das instituições judiciárias, acabou por dar origem a algumas confusões conceituais, quando aplicados os ideais estrangeiros⁴⁴.

Fogaça faz uma observação de considerável pertinência, ao afirmar que “súmula”, “decisão judicial” e “jurisprudência” são frequentemente empregadas, de maneira errônea, como sinônimos de “precedente judicial”, por exemplo. Os precedentes são, de fato, decisões judiciais, porém apresentam relevância transcendente ao caso concreto e tratam sobre questão de direito, não se limitando a fazer simples referência à norma legal ou a meramente invocar um precedente. Decisões que não apresentam esses atributos não podem ser consideradas precedentes⁴⁵.

Do mesmo modo, não há necessariamente identidade semântica entre “jurisprudência” e “precedente”, existindo uma diferença de caráter quantitativo entre os dois termos: para uma decisão-precedente constituir jurisprudência, ela deve se repetir mais vezes, configurando constância e uniformidade. Com relação às súmulas, por fim, a diferença de significado reside no fato de que essas são resumos de teses componentes da jurisprudência específica sobre determinada matéria, sobre a qual ocorreu notável discussão pretérita.

O enfoque do presente artigo, contudo não está em destrinchar as consequências teóricas ou concretas da aproximação promovida entre o *civil law brasileiro* e o sistema de *common law*, mas em explicitar quais reflexos do que legisla o NCP já são perceptíveis nas decisões judiciais proferidas posteriormente ao seu início de vigência, a partir de ano de 2016, o que será feito a partir da análise da aplicação subsidiária do CPC às Execuções Fiscais e de pesquisa realizada junto ao STJ, STF e CARF para verificar como os Tribunais observam as novas normas processuais vinculadas na Lei nº 13.105/2015.

2.2. Aplicação Subsidiária do CPC às Execuções Fiscais.

e o *civil law* aderindo à teoria dos precedentes e à vinculação de decisões. OLIVEIRA, Rodrigo de. Evolução histórica dos precedentes judiciais nos sistemas de *common law* e *civil law*. *Revista Páginas de Direito*, Porto Alegre, ano 13, nº 1079, 11 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.tex.pro.br/home/artigos/175-artigos-set-2013/4794-evolucao-historica-dos-precedentes-judiciais-nos-sistemas-de-common-law-e-civil-law-1>. Acesso em 24/03/2017

⁴⁴ "O que importa ressaltar é que o nosso ordenamento jurídico não disciplina o precedente do *common law*. Em outras palavras, no caso brasileiro, o precedente não é um produto da evolução histórica ou resultado da autonomização do sistema, o que impossibilita igualar a experiência brasileira com a experiência do *common law*. Trata-se antes de outro desenvolvimento que repercutiu outros efeitos." (LOSCHIAVO LEME DE BARROS, Marco Antônio. Processo, precedentes e as novas formas de justificação da Administração Pública Brasileira. *Revista Digital de Direito Administrativo da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto*, vol. 3, n. 1, p. 134 - 142. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/10255>> Acesso em: 16/03/2017.)

⁴⁵ FOGAÇA, Mateus Vargas. *Op cit.*

Vale destacar importante tema já tratado por um dos autores⁴⁶ do presente ensaio em recente publicação quanto a aplicação subsidiária do novo Código de Processo Civil (NCPC) nas execuções fiscais. Em caso de omissão da lei própria (Lei 6.830/80), importante alertar, desde logo, que a questão a ser enfrentada diz respeito apenas ao eventual conflito (ou omissão) entre a Lei de Execuções Fiscais (LEF) e o Código de Processo Civil, pois – de resto – o NCPC será aplicado na sua inteireza, seja nas ações ordinárias do contribuinte contra exigências fiscais, seja no curso dos embargos à execução (produção de provas, recursos, etc.), uma vez que tais aspectos não se encontram regulados na LEF, não havendo qualquer dúvida quanto à aplicação da lei processual geral.

Pois bem, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais é ditada pela própria Lei nº 6.830/80, logo em seu artigo 1º,⁴⁷ portanto, dela não se tem dúvidas, mas é preciso verificar qual a metodologia correta para esta aplicação subsidiária.

Isso porque, antes da aplicação subsidiária é preciso verificar se há conflito entre as leis. A teoria geral do Direito desde sempre busca critérios para solução das antinomias, ou seja, o conflito entre as normas na certeza de que o Direito é um sistema e necessita se harmonizar diante dos conflitos entre normas que possam surgir. É certo que os critérios apontados pela teoria geral (critérios cronológico, hierárquico e especialidade) não são suficientes para resolver os conflitos hoje estabelecidos, em face da complexidade dos fatos sociais e do próprio Sistema Jurídico. Contudo, para o presente os critérios acima fixados já são suficientes, ou seja, é certo que o NCPC é posterior a LEF, contudo, também é correto afirmar que esta última é lei especial, portanto, prevalece sobre o texto do NCPC, exceto se este expressamente revogou a disposição legal então vigente, o que não foi o caso.

Se não há dúvidas de que no conflito entre a LEF e o NCPC prevalece a *lex specialis*, resta saber quando há aplicação subsidiária determinada pelo art. 1º da Lei 6.830/80.

No choque entre uma norma geral e uma norma especial, uma das formas de solução é dar prevalência a esta última, conforme determinação expressa da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, DL 4.657/42.48 O

⁴⁶ LOBATO, Valter de Souza; BARROS, Mônica de. Análise Jurisprudencial sobre a aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais. In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; Godoi, Marciano Seabra de; Bonito, Raphael Frattari; LOBATO, Valter de Souza (coord.). *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016. p. 71-101.

⁴⁷ Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

⁴⁸ A determinação encontra-se clara no art. 2º, parágrafo primeiro, que determina lei posterior apenas revoga a anterior quando for com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior e reforça no seu parágrafo segundo que a lei nova, que estabelece

mecanismo de solução do choque entre as normas se dá por obedecer a vontade do legislador, ou seja, se preocupou em dar especificidade a determinada situação, não pode a norma geral regular aquela situação, exceto se a norma específica não o faz ou se a norma geral é de hierarquia superior.

Como ensina Caio Mário, o legislador – ao estabelecer o critério da lei especial prevalecer sobre a geral – desejou determinar que a generalidade dos princípios numa lei desta natureza não cria incompatibilidade com regra de caráter especial. A disposição especial irá disciplinar o caso especial, sem colidir com a normatividade genérica da lei geral, e, assim, em harmonia poderão simultaneamente vigorar. Ao intérprete cumpre verificar, entretanto, se uma nova lei geral tem o sentido de abolir disposições preexistentes.⁴⁹

Na maioria dos casos que serão a seguir analisados, estamos diante do critério da especialidade (LEF) e do cronológico (NCPD), não havendo dúvidas de que nos conflitos dos dois critérios, prevalece o primeiro, conforme lições de Bobbio:

CONFLITO ENTRE O CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE E O CRONOLÓGICO: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério da especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral, que soa assim: LEX POSTERIOR GENERALIS NON DEROGAT PRIORI SPECIALI. Com base nessa regra, o conflito entre critério da especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio LEX POSTERIOR DEROGAT PRIORI: esse princípio falha, não só quando a LEX POSTERIOR é INFERIOR, mas também quando é GENERALIS (e a LEX PRIOR é SPECIALIS). Essa regra, por outro lado, deve ser tomada com certa cautela, e tem um valor menos decisivo que o da regra anterior. Dir-se-ia que a LEX SPECIALIS é menos forte que a LEX SUPERIOR, e que, portanto, a sua vitória sobre a LEX POSTERIOR é mais contratada. Para fazer afirmações mais precisas nesse campo, seria necessário dispor de uma ampla casuística.⁵⁰

disposições gerais ou especiais, não revoga a anterior. As lições de Carlos Maximiliano ainda permanecem inalteradas: *A disposição especial afeta a geral, apenas com restringir o campo da sua aplicabilidade; porque introduz uma exceção ao alcance do preceito amplo, exclui da ingerência deste algumas hipóteses. Portanto o derroga só nos pontos em que lhe é contrária. Na verdade, a regra especial posterior só inutiliza em parte a geral anterior, e isto mesmo quando se refere ao seu assunto, implícita ou explicitamente, para alterá-la. Derroga a outra naquele caso particular e naquela matéria especial a que provê ela própria.* (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 294. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011).

⁴⁹ PEREIRA, Caio Mário da S., *Instituições de Direito Civil*, vol. 1, Introdução, 2013.

⁵⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 109 e 110.

Ainda em BOBBIO,⁵¹ a criação de leis especiais corresponde a uma espécie de evolução, na qual categorias ou situações especiais são diferenciadas porque o legislador constata a necessidade da diferenciação e, por isso, a prevalência da lei especial sobre a geral, como uma forma de evolução de buscar desigualar casos que necessitam ser tratados de forma distinta.

A questão aqui tratada – aplicação subsidiária do NCPC – não pode perder de vista os critérios constantes em nosso Ordenamento Jurídico para solução de conflitos normativos. As lições de Tércio Sampaio⁵² são precisas sobre o tema:

(...) Os ordenamentos modernos contêm uma série de regras ou critérios para a solução de conflitos normativos historicamente corporificados, como os critérios hierárquicos (lex superior derogat inferiori), de especialidade (lex specialis derogat generalis), cronológicos (lex posterior derogat priori), além da regra lex favorabilis derogat odiosa, hoje em desuso. Isto nos permite dizer que, se esses critérios são aplicáveis, a posição do sujeito não é insustentável, pois ele tem uma saída. Ou seja, poderíamos reconhecer que, por exemplo, seriam emanadas contraditoriamente num mesmo contexto, mas não configurariam antinomia.

Esta surgiria apenas quando houvesse conflito entre os critérios (Bobbio, 1960:253), (Capella, 1968:285), ou seja: (1) conflito entre critérios hierárquico e cronológico (antinomia entre normas, uma anterior-superior e outra posterior-inferior); (2) entre critérios de especialidade e cronológico (uma norma anterior-especial e outra posterior-geral); e (3) entre critérios hierárquico e de especialidade (uma norma superior-geral e outra inferior-especial).

*Para esses casos, a doutrina elaborou metacritérios, dizendo que, para o caso 1, valeria a meta-regra lex posterior inferior non derogat priori superiori, e para o caso 2, a meta-regra **lex posteriori generalis non derogat priori specialis**, embora essas meta-regras tenham, na verdade, aplicação restrita à experiência concreta e sejam de generalização difícil. Para o caso 3, inclusive, não há nem mesmo uma meta-regra geral, pois a opção pelo critério hierárquico ou de especialidade contrariaria a própria necessidade prática do direito de adaptabilidade: teoricamente deveríamos optar pelo critério hierárquico (uma **lei constitucional geral prevalece sobre uma lei ordinária especial**), mas, na prática, a exigência de adotar os princípios gerais de uma Constituição a situações novas leva, com frequência, a **fazer triunfar a lei especial, ainda que ordinária, sobre a constitucional** (Bobbio, 1960:256).*

(...)

As lições acima determinam a dimensão normativa para análise dos casos a serem enfrentados, ou seja, a análise do NCPC frente à lei de execuções fiscais (LEF) deve ser feita dentro do Ordenamento Jurídico como um todo.

⁵¹ BOBBIO, NORBERTO. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 2011, P. 96.

⁵² FERRAZ Junior, Tercio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

Eis uma primeira premissa: a discussão da aplicação subsidiária do NCPC perde sentido quando se depara com uma lei superior, determinando coisa contrária do novo sistema processual, seja no Texto Constitucional, seja no Código Tributário Nacional. Aqui não haverá mais conflito de normas horizontais (NCPC e LEF), mas conflito vertical, onde o legislador não tem espaço senão decidir pela norma de hierarquia superior, sob pena de ruir todo o Sistema do Direito. É o caso da matéria de que trata o art. 146, III, *b* do Texto Constitucional⁵³. Quando a legislação complementar (*in casu*, o CTN) tratar das matérias reservadas a lei complementar, não se pode cogitar – em momento algum – prevalência dos dispositivos legais da LEF e muito menos do NCPC. Este conflito vertical não pode ser posto em discussão.

Além disso, o novo sistema normativo processual (lei nova geral), quando aplicado de forma subsidiária em relação a LEF (lei especial anterior), não revoga a *lex specialis*, mesmo se houver confronto dos novos princípios. A revogação pela lei nova geral de texto da lei antiga especial somente poderia ocorrer de forma expressa. Se assim não ocorreu, não foi vontade do legislador alterar o sistema processual especial posto para as execuções fiscais.

Assim, estabelecidas duas premissas (a) o NCPC não pode prevalecer sobre as normas gerais de Direito Tributário, tendo em vista a competência estabelecida pelo Texto Constitucional; (b) o NCPC, em matéria de execução fiscal, não pode prevalecer quando houver previsão expressa na Lei de Execuções Fiscais sobre assunto ou o caso que gerou o aparente conflito. Diante de tais premissas, o espaço de aplicação do NCP nas execuções fiscais (aplicação subsidiária) se resume à omissão do sistema normativo que rege tais cobranças. A questão é saber o que pode ser considerada uma omissão. Este parece ser o ponto chave das reflexões aqui trazidas.

Portanto, o que resta para análise é a forma de aplicação subsidiária de uma lei geral, ou seja, se ela adentra no espaço da lei especial quando houver omissão literal desta última ou, mesmo na omissão literal, se houver incompatibilidade sistêmica não é o caso de aplicar a lei geral. O novo Código de Processo Civil (CPC – Lei nº 13.105/15) trouxe instrumentos capazes de alterar essa realidade, por óbvio, a ser conquistada ao longo dos próximos anos, numa profunda mudança sistêmica e cultural.

Longe de esgotar o tema e sem fugir do estudo, alguns exemplos podem ser dados de aplicação subsidiária:

a) Incidente para desconsideração da personalidade jurídica do devedor (art. 133 a 137 do NCPC).

⁵³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

O NCPC criou um incidente específico para as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica do devedor (art. 133 a 137), o que pode ser um alívio para diretores, sócios ou gerentes arrolados indevidamente como corresponsáveis. Se a Fazenda Pública não trouxer os chamados corresponsáveis desde o processo administrativo, dando-lhes o direito constitucional da ampla defesa e do contraditório, para redirecionar a execução fiscal, terá que se utilizar do instrumento constante do art. 133 do CTN.

E nem se diga que este incidente não poderá ser utilizado nas execuções fiscais, pois o fato de ter previsão expressa de responsabilidade no CTN (art. 135) não pode retirar o direito de defesa dos interessados e, como se não bastasse, na ausência de previsão expressa na LEF (Lei nº 6.830/80) sobre o assunto, o novo CPC deve ser aplicado na sua inteireza.

Cabe notar que a aplicação do incidente de desconsideração somente é possível, como foi a exceção de *pré-executividade*, se a subsidiariedade do NCPC nas execuções fiscais for feita de forma sistêmica. Isso porque o NCPC dispensa a desconsideração quando as pessoas a serem atingidas constarem da petição inicial; mas – sabemos todos – nas execuções fiscais não pode constar da “*petição inicial*” se não constar da CDA e nela somente deve constar a parte que participou da sua formação, do processo administrativo. Se sócios ou administradores não constavam da CDA, o redirecionamento da execução fiscal somente pode se dar pelo incidente mencionado no art. 133 do NCPC.

b) honorários de sucumbência (art. 85 do NCPC).

Este nos parece ser um exemplo de aplicação subsidiária literal, como sempre o foi, uma vez que a LEF nada prevê sobre o assunto. O NCPC determina uma graduação dos honorários de sucumbência na medida em que a parte recorre e seus recursos forem sendo improvidos⁵⁴. Outra inovação importante e que literalmente se aplica às execuções fiscais, por omissão da LEF, é que os honorários contra a Fazenda Pública perderam bastante a subjetividade e possuem intervalos de valores que evitarão as decisões absolutamente desiguais que vinham sendo proferidas sobre o tema⁵⁵.

⁵⁴ Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

§ 1º São devidos honorários advocatícios na reconvenção, no cumprimento de sentença, provisório ou definitivo, na execução, resistida ou não, e nos recursos interpostos, cumulativamente

⁵⁵ Art. 85 (...) § 2º Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, atendidos:

I - o grau de zelo do profissional;

II - o lugar de prestação do serviço;

III - a natureza e a importância da causa;

IV - o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço.

§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

c) Desistência da ação (art. 1040, NCPC).

Segundo as determinações do NCPC, se a matéria for pacificada nos Tribunais Superiores (formação dos precedentes), a parte poderá desistir da ação em curso no primeiro grau, antes de proferida a sentença, se a questão nela discutida for idêntica à resolvida pelo recurso representativo da controvérsia (art. 1040, §1º, NCPC). Se a desistência ocorrer antes de oferecida a contestação, não há sucumbência (art. 1040, §2º, NCPC), o que leva a crer que após a contestação a sucumbência será devida.

Este dispositivo – no que tange a sucumbência contrária a Fazenda Pública – não se aplica a LEF, pois esta possui dispositivo expresso que trata do tema⁵⁶.

d) Seguro-garantia e carta de fiança bancária. Equiparação a dinheiro (art. 835, NCPC).

Dispõe o NCPC:

Art. 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II - mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III - mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV - mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V - mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

§ 4º Em qualquer das hipóteses do § 3º:

I - os percentuais previstos nos incisos I a V devem ser aplicados desde logo, quando for líquida a sentença;

II - não sendo líquida a sentença, a definição do percentual, nos termos previstos nos incisos I a V, somente ocorrerá quando liquidado o julgado;

III - não havendo condenação principal ou não sendo possível mensurar o proveito econômico obtido, a condenação em honorários dar-se-á sobre o valor atualizado da causa;

IV - será considerado o salário-mínimo vigente quando prolatada sentença líquida ou o que estiver em vigor na data da decisão de liquidação.

§ 5º Quando, conforme o caso, a condenação contra a Fazenda Pública ou o benefício econômico obtido pelo vencedor ou o valor da causa for superior ao valor previsto no inciso I do § 3º, a fixação do percentual de honorários deve observar a faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, e assim sucessivamente.

§ 6º Os limites e critérios previstos nos §§ 2º e 3º aplicam-se independentemente de qual seja o conteúdo da decisão, inclusive aos casos de improcedência ou de sentença sem resolução de mérito.

⁵⁶ art. 26 - Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.

I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;
II - títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado;
III - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;
IV - veículos de via terrestre;
V - bens imóveis;
VI - bens móveis em geral;
VII - semoventes;
VIII - navios e aeronaves;
IX - ações e quotas de sociedades simples e empresárias;
X - percentual do faturamento de empresa devedora;
XI - pedras e metais preciosos;
XII - direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia;
XIII - outros direitos.

§ 1º É prioritária a penhora em dinheiro, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no caput de acordo com as circunstâncias do caso concreto.

§ 2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.

§ 3º Na execução de crédito com garantia real, a penhora recairá sobre a coisa dada em garantia, e, se a coisa pertencer a terceiro garantidor, este também será intimado da penhora.

A questão que se coloca é: o parágrafo segundo se aplica às execuções fiscais, equiparando a fiança bancária e o seguro garantia ao dinheiro?

Quanto à ordem de nomeação, a própria LEF já possui dispositivos expressos:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora. [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

E também no caso de substituição já existe previsão na LEF:

Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia; e (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

Portanto, não parece ser aplicável o NCP, especialmente porque na substituição o novo texto processual determina um acréscimo de 30% sobre o débito, o que não possui previsão na LEF.

Muitos outros exemplos poderiam ser citados (como os prazos, uma vez que a LEF traz alguns prazos, mas não sua forma de contagem), a uniformização da jurisprudência, o agravo de instrumento e sua listagem taxativa de cabimento e o fim do agravo retido, a antecipação de bens para obtenção da CND referida no art. 206 do CTN (quando não ajuizada a execução fiscal), a possibilidade das exceções serem alegadas junto com a inicial, o julgamento parcial do mérito, a fundamentação das decisões, as questões prejudiciais e a coisa julgada, mas serão institutos objeto de estudos futuros. Aqui se desejou dar rápidos exemplos de (a) aplicação subsidiária por literal vácuo da lei especial; (b) impossibilidade de aplicação subsidiária por expressa determinação da lei especial e (c) impossibilidade de aplicação subsidiária por interpretação de incompatibilidade sistêmica com a lei especial.

Nos casos concretos e constantes do antigo CPC, o STJ vem optando ao longo do tempo por reduzir o campo de atuação da lei especial, desprezando a *mens legis* ou a análise sistêmica, privilegiando a literalidade dos dispositivos. Se o Superior Tribunal de Justiça permanecer na mesma toada, o novo Código de Processo Civil terá aplicação nas Execuções Fiscais sempre que (a) a LEF não tiver previsão expressa sobre o assunto regulado e (b) a previsão que se pretende aplicar de forma subsidiária não interfira nos privilégios da cobrança do crédito tributário.

De nosso lado, não parece ser este o melhor caminho, pois – ainda que não tenhamos as razões ou não concordemos com elas – se o legislador optou por uma lei especial, todo o seu contexto deve ser analisado antes de aplicar uma lei geral, ou seja, o vácuo que se invoca para aplicação de uma lei geral deve ser sistêmico e não literal. Para além disso, o conflito entre a norma geral e a norma especial somente pode se dar quando não houver uma norma de hierarquia

superior (norma geral – CTN ou Constituição Federal), pois neste caso a norma geral deverá sempre prevalecer. Por fim, também não pode ser utilizado o conceito de redução das garantias do crédito tributário quando a evolução dos tempos também visa garantir o *devido processo legal* aos contribuintes, de resto princípio constitucional impossível de ser afastado pela legislação infraconstitucional. Por tudo isso, é preciso se discutir uma nova Lei de Execuções Fiscais, adequando-a aos novos tempos.

3. STJ, STF e o impacto do Novo Código de Processo Civil

A partir da pesquisa⁵⁷ realizada foi possível analisar como os Tribunais Superiores interpretam o novo Códex processual. O ponto em comum encontrado, em relação ao STJ e ao STF, é uma nova leitura dos recursos, ou seja, julgadores de ambos os órgãos vem exigindo o *distinguishing* ou novos argumentos como condição para não aplicação de multas pela inobservância de precedentes de reprodução obrigatória⁵⁸.

Exemplificando o exposto, observe que no julgamento do Agravo Interno no Ag nº 1.390.732/RJ, o Ministro Gurgel de Faria, no que foi seguido pelos demais integrantes da 1ª Turma do STJ, negou provimento ao recurso do contribuinte, aplicando a multa do artigo 1.021, § 4º, do novo Código de Processo Civil, pois considerou o apelo manifestamente inadmissível.

Perceba que, no caso concreto, a penalidade decorreu do fato de que a 1ª Seção do STJ, órgão hierarquicamente a 1ª Turma cujos precedentes devem ser observados pelos demais julgadores de direito público, já havia analisado a temática sob o rito dos recursos repetitivos e, mesmo assim, a empresa insurgia-se contra a jurisprudência sem demonstrar a diferenciação de sua demanda.

Na oportunidade, os Ministros asseveraram que no julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC restou assentado pela Corte que, por força do art. 12, “a” do DL nº 406/1968, o ISSQN deveria ser recolhido no local em que sediada a prestadora de serviços, e não onde realizada a atividade em si, ressalvada a hipótese de serviços de construção civil.

Contudo, ignorando este precedente obrigatório, o contribuinte buscava recolher o ISSQN no local da prestação do serviço, no município da orla

⁵⁷ Os dados da pesquisa e sua metodologia serão apresentados mais a frente.

⁵⁸ Diz-se precedente de reprodução obrigatória aqueles previstos no art. 927, I ao V, do CPC/15: “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

litorânea, já que a atividade era desempenhada em alto mar⁵⁹, ao invés de quitar o tributo com o Município de sua sede.

Desse modo, os Ministros, por unanimidade, desproveram o recurso e aplicaram a multa, no patamar de 1% sobre o valor da causa, pois não foi comprovado pelo contribuinte que seus serviços se enquadrariam no conceito de construção civil, exceção ao precedente obrigatório.

Igualmente, pautando-se no decidido no Recurso Especial nº 1.066.682/SP, processado sob o rito do artigo 543-C do CPC/1973, a 2ª Turma do STJ negou provimento, com aplicação de multa ao patamar de 5% do valor da causa, ao Agravo Interno de empresa que buscava excluir o décimo terceiro salário (gratificação natalina) da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal⁶⁰.

Isso porque, no referido precedente, já havia sido consignado que, com o advento do art. 7º, §2º, da Lei n.º 8.620/93, foi autorizada a incidência de contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13º salário. No mesmo julgado, ficou assentado que o Supremo Tribunal Federal entende que 13º salário integra o conceito de remuneração e se sujeita à incidência de contribuição previdenciária, conforme pacificado nas Súmulas nºs 608 e 207/STF.

Ou seja, novamente, a Corte julgadora aplicou a multa do artigo 1.021, § 4º, do novo Código de Processo Civil, porque considerou o recurso manifestamente improcedente por impugnar matéria já decidida em recurso repetitivo.

Na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Interno no ARE 699.056/RS, negou provimento ao recurso da empresa, com aplicação de multa de 5% sobre o valor da causa, pois a matéria já havia sido apreciada em sede de repercussão geral.

Na hipótese, o contribuinte buscava ter reconhecida sua legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito de ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica. Contudo, o consumidor esqueceu-se que o Plenário do STF, no RE nº 753.681/SC, submetido ao rito da repercussão geral, já havia manifestado que a controvérsia demanda interpretação do artigo 166 do CTN e, tratando-se de dispositivo de lei infraconstitucional, o tema não poderia ser conhecido em sede de recurso extraordinário.

Conclui-se, dos poucos exemplos apresentados, que a multa prevista no artigo 1.021, § 4º do Novo Código, vem sendo aplicada com intuito de uniformizar o quadro de decisões das instituições judiciárias brasileiras, o que

⁵⁹ No caso concreto, o contribuinte chega a alegar que o ISSQN deveria ser recolhido no local da prestação do serviço, independentemente da localização do estabelecimento prestador, portanto, sendo o serviço prestado em mar territorial não ocorreria tributação.

⁶⁰ O caso analisado pela 2ª Turma foi o AgInt nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 858.477/AL.

acaba por conferir força ainda maior ao precedente e vai ao encontro dos objetivos da nova codificação, tais como a celeridade e a cooperação entre as partes.

3.1 O contraponto da superação dos precedentes

Como foi exposto anteriormente, em um regime jurídico de *common law*, ou de *civil law* em que é atribuído papel mais considerável ao dispositivo dos precedentes judiciais, como é, cada vez mais, o caso do Brasil, o juiz ocasionalmente pode deparar-se, ao tentar promover a vinculação de um caso a outro, com incompatibilidades formais e/ou materiais entre as situações. Quando isso ocorre, pode ser feito um *distinguish* restritivo ou ampliativo ou, não sendo possível esse, emprega-se os dispositivos da *overruling* ou da *overriding*.

Procede, entretanto, que a alteração de seguimento de precedente judicial por um órgão julgador, especialmente se tratando das instituições da instância extraordinária da jurisdição – STF e STJ – constitui, em certo grau, ameaça à segurança jurídica e, conseqüentemente, ao bem-comum, ou interesse social coletivo, visto que (I) as divergências decisórias desestabilizam as expectativas consolidadas com relação ao que será julgado e (II) as sentenças criam Direito e vinculam a conduta dos cidadãos multidimensionalmente no tempo, como destaca Misabel Derzi⁶¹. Ademais, acrescenta a autora:

“Tal **norma judicial**, assim consolidada, gera expectativas de comportamento para todos, mesmo para aqueles que não são parte no processo. Então os demais casos, pertencentes à mesma classe ou gênero de casos, que ocorrem posteriormente ao caso líder, se, como é de se esperar, encontram a aplicação da mesma decisão dita “retroativa” para o caso líder, obtêm tão-somente uma sentença consistente com a sua expectativa normativa.”⁶²

Desse modo, é de extrema importância a observância pelas Cortes da chamada “modulação de efeito de decisão”. Quando se fala da modulação, tradicionalmente, refere-se à sua aplicação a sentenças que tratam da constitucionalidade de determinada norma, em sistemas de controle concentrado ou misto⁶³. Tal dispositivo é tratado no presente artigo, contudo, em um sentido mais amplo, abarcando também os órgãos judiciais da instância ordinária, que tratam de matéria infraconstitucional.

Assim, as Cortes, ao apresentarem alteração de rumo de corrente jurisprudencial não o façam de maneira brusca e absoluta, ponderando os efeitos de suas sentenças, o que pode ocorrer sob um viés qualitativo, quando se valida

⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 308

⁶² Idem. p. 309

⁶³ BITTENCOURT, Chaiane Martins. *Os Efeitos das Decisões Proferidas pelo Controle Difuso: Uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 2013*. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_2/chaiane_bittencourt> Acesso em 24/03/2017.

ou invalida somente parte do ato que está sendo julgado, ou sob um viés quantitativo-temporal, quando são delimitados prazos referentes a partir de quando os efeitos da coisa julgada entrarão em vigência ou mesmo referentes ao tempo de duração de tal vigência.⁶⁴

Nesse sentido, o próprio CPC/15, em seu art. 927, §4º, dispõe que “a modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.” Noutros termos, o precedente, por criar expectativas nos jurisdicionados deve ser ao mínimo preservado pela Corte até o momento de seu *overruling*⁶⁵, sob pena de frustrar-se o primado da segurança jurídica tão caro ao Direito⁶⁶.

No que tange ao âmbito do STF, especificamente, o dispositivo da modulação relaciona-se intimamente ao princípio da nulidade⁶⁷, sendo regulado pela Lei 9.868/1999, embora o STF já proferisse decisões com modulação de seus efeitos previamente à legislação em questão, em que o art. 27 estabelece⁶⁸:

⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Segurança Jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais*, 2005. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf> Acesso em 24/03/2017.

⁶⁵ “Ora a mesma técnica, os mesmos critérios de segura aplicação do princípio da irretroatividade das leis devem reger a irretroatividade das modificações jurisprudenciais. É evidente que a confiança está pressuposta, como confiança sistêmica, difusa. Todos devem acreditar, crer, confiar honestamente nos comandos do legislador e dos Tribunais superiores. E isso se protege. E se protege de modo tão intenso, que a responsabilidade pela confiança não emerge, nem precisa ser percebida, está lá onde a segurança reina absoluta” DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 589-595

⁶⁶ LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 245-254

⁶⁷ “É de se observar que [...] o juiz não anula a lei inconstitucional. Esta, por natureza, já é nula em si mesma, competindo ao juiz, ao exercer função de controle, o dever de declarar a nulidade, que é preexistente. O princípio da nulidade da lei inconstitucional foi incorporado ao Direito Constitucional pátrio pela Constituição Republicana de 1891, implementando entre nós o controle judicial de constitucionalidade das leis pela introdução em nosso sistema jurídico do controle difuso de constitucionalidade.” (VIEIRA, Guaraci de Sousa. *Declaração de Inconstitucionalidade: A Aplicação do Princípio da Nulidade da Lei Inconstitucional*. Brasília, 2007. Projeto de Monografia. Orientador Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/bibliotecadigital/ProducaoIntelectual/796391/pdf/796391.pdf>> Acesso em 16/03/2017)

⁶⁸ A modulação pelo STF pode ser dar, assim, também de maneira qualitativa ou quantitativa. Qualitativamente, através da declaração de *nulidade parcial*, hipótese em que somente os dispositivos inconstitucionais serão declarados nulos e não a totalidade da lei, nos casos em que as normas remanescentes podem subsistir de forma autônoma; *da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto*, por meio da qual é considerada inconstitucional apenas uma hipótese de aplicação da lei, sem que haja alteração alguma no texto normativo e *da declaração de legitimidade de interpretação específica de texto constitucional*, sendo interpretações diversas consideradas

“Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

A formalização, pela Lei 9.868/1999, da possibilidade de prática da modulação de efeitos de decisão pelo STF, destarte, possibilita que a declaração de inconstitucionalidade possa ocorrer maneira mais flexível e excepcional quando necessário, o que igualmente confere maior proteção ao interesse coletivo e ao princípio da segurança jurídica.

No direito comparado também se percebe a preocupação dos demais ordenamentos com a situação impotente do jurisdicionado frente ao câmbio de jurisprudência, sendo certo que cada qual busca seu remédio para amenizar esse mal inerente:

“Nesse sentido argumenta Tur que o próprio direito inglês vem historicamente admitindo, em situações excepcionais, a técnica do *not following*, ou seja, a não-aplicação de um precedente em um caso concreto por razões de segurança jurídica gerada por expectativas normativas anteriormente tidas como legítimas”⁶⁹

“A manipulação dos efeitos dos precedentes ab-rogatórios constituiu em diferentes episódios da história dos Estados Unidos uma importante ferramenta para permitir a evolução do Direito sem pagar o preço de causar modificações traumáticas no ordenamento jurídico e frustrar, de forma iníqua, expectativas legítimas”⁷⁰

Bustamante, então, demonstra como nos países estrangeiros a segurança jurídica também é protegida pelo Poder Judiciário, pois há a compreensão de que a legítima expectativa, criada pelo anterior posicionamento das Cortes Supremas, não pode ser ignorada em um Estado Democrático de Direito⁷¹.

inconstitucionais. Quantitativamente, através da declaração de inconstitucionalidade apenas a partir do trânsito em julgado da decisão (*declaração de inconstitucionalidade ex nunc*); da declaração de inconstitucionalidade, com a suspensão dos efeitos por tempo delimitado na sentença (*declaração de inconstitucionalidade com efeito pro futuro*) e da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade, permitindo que se operem a suspensão de aplicação da lei e dos processos em curso até que o legislador, dentro de prazo razoável, venha a se manifestar sobre a situação inconstitucional (*declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade/restrição de efeitos*).

⁶⁹ BUSTAMANTE. *Teoria do precedente judicial...*, op.cit., p. 429-430.

⁷⁰ Idem. p. 421

⁷¹ Nesse sentido: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 307-310

Nesse contexto, merecem destaques dois recentes julgamentos emblemáticos em que o STF e o STJ ignoraram seus precedentes e guinaram para linha totalmente oposta, sem, todavia, modular os efeitos de seu *decisium*, o que se revela contrário ao espírito do novo código de processo civil e à própria interpretação da figura do precedente.

O primeiro processo é o RE nº 912.888/RS⁷², no qual o Plenário do STF, por maioria, entendeu que o ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de telefonia, independente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário. A Suprema Corte entendeu que a assinatura básica, de fato, remunera serviço de telecomunicação, visto que oferece condições para que haja a comunicação entre os usuários e terceiros, ainda que não remunere a ligação em si, tratando-se, desse modo, de atividade-fim e não de atividade-meio.

Entretanto, este acórdão, julgado sob o rito da repercussão geral, inovou ao considerar a assinatura básica mensal de telefonia como atividade-fim, não seguindo precedentes anteriores referentes à matéria e, portanto, foi de encontro ao que prega o NCPC, que preconiza a uniformização de jurisprudência. Isso porque, em período anterior, tanto o STJ como o STF atentavam-se à distinção entre assinatura básica (que tem inclusão de minutos) e assinatura dos planos alternativos (sem inclusão de minutos), considerando somente a primeira como fato gerador do ICMS, visto que a assinatura sem inclusão de minutos seria mera preparação ao serviço de comunicação, não consistindo no serviço em si.⁷³

Ocorre que os Ministros, em sessão, não se manifestaram sobre a modulação dos efeitos da decisão, causando verdadeira preocupação para todos aqueles contribuintes que, se pautando no entendimento anterior, não procederam ao recolhimento do ICMS sobre a assinatura mensal sem franquia de minutos.

De maneira análoga, recentemente, a 1ª Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.163.020/RS⁷⁴, afirmou que o ICMS deve incidir sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). Na oportunidade, afirmou-se que as

⁷² Acórdão ainda não fora publicado, contudo é possível assistir o julgamento em: <https://www.youtube.com/watch?v=8iWSqj15HjE> Acesso em 22/03/2017.

⁷³ Nesse sentido: ARE 782749 Rg, Relator(A): Min. Teori Zavascki, julgado em 25/06/2015, Acórdão Eletrônico DJE-151 Divulg 31-07-2015 Public 03-08-2015; REsp 1176753/Rj, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJE 19/12/2012; REsp 703695 /PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208/ RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 09/02/2005; REsp 418594/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; REsp 617.107-SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 29/8/2005; REsp 659.312-AC, 2ª Turma, Rel. Ministro Castro Meira, DJ 19/9/2005; REsp 680.831-AL, 1ª Turma, Rel. Min. César Asfor Rocha, DJ 17/10/2005; REsp 596.812-RR, 2ª Turma, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJ 14/2/2005.

⁷⁴ (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017) Acórdão disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> Acesso em 27/03/2017.

fases de geração, transmissão e distribuição são essenciais e indissociáveis ao fornecimento de energia elétrica, sendo que os custos inerentes a cada uma dessas etapas – inclusive a TUSD – integram o custo total da operação e, portanto, a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, I, da LC nº 87/1996⁷⁵.

Novamente, a Turma não seguiu os diversos precedentes⁷⁶ da Corte que afirmavam que o TUSD, por remunerar a mera transmissão (deslocamento físico) da energia elétrica, não poderia incluir a base de cálculo do ICMS, cujo fato gerador consiste na circulação jurídica da energia⁷⁷.

Mais que isso, deixou-se de modular os efeitos da decisão perdendo uma grande possibilidade de se não prejudicar o contribuinte que pautou seu comportamento em norma judicial⁷⁸. É preciso ressaltar que da decisão ainda cabe recurso, de modo que ainda haverá uma nova chance para a modulação⁷⁹.

Desse modo, constata-se que a busca pela uniformização de jurisprudência e de prestígio aos precedentes, percebida pelo CPC/15, ainda é um processo em construção, pois enquanto em alguns julgados já são aplicadas multas pela inobservância dos precedentes, em outros esses são simplesmente ignorados, sem a realização de técnicas de julgamento para diminuir os prejuízos com a brusca mudança de jurisprudência.

⁷⁵ Ainda, destacou-se que a exclusão da referida tarifa da base de cálculo do ICMS representaria uma vantagem econômica injustificada para os consumidores livres, que podem contratar diretamente com outras empresas geradoras ou comercializadoras de sua escolha, em relação aos consumidores cativos, que somente podem comprar a energia elétrica de sua distribuidora local.

⁷⁶ Embora, é verdade, o novo entendimento tenha sido realizado a partir de verdadeiro *overruling*, em que o Ministro Gurgel de Faria dialoga com os antigos precedentes para trazer uma nova fundamentação como se percebe de seu voto: “ Pois bem. Não desconheço o entendimento da doutrina e da jurisprudência do STJ pela inexigibilidade do ICMS sobre a TUSD e a TUST, ao fundamento de que essas tarifas remuneram uma atividade meio de “transporte de energia elétrica” que foge ao espectro de incidência do tributo.” (...) “Ocorre que, depois de refletir mais detidamente, constatei que a controvérsia também pode ser analisada por outro enfoque, o qual leva a conclusão diversa daquela até o momento alcançada. (...) Em razão de sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo, concretizando-se em uma corrente elétrica que é acionado quando do fechamento do circuito físico existente desde a fonte geradora até a unidade do usuário” (...) “Essa realidade física revela, então, que a geração, a transmissão e a distribuição formam um conjunto dos elementos essenciais que compõe o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado de sua base de cálculo” (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017) Acórdão disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> Acesso em 27/03/2017.

⁷⁷ Nesse sentido: AgInt no REsp 1607266/MT, DJe 30/11/2016; AgRg na SLS 2.103/PI, DJe 20/05/2016; AgRg no REsp 1525740/MG, DJe 30/06/2015; AgRg no REsp 1408485/SC, DJe 19/05/2015; AgRg no REsp 1135984/MG, DJe 04/03/2011, entre outros.

⁷⁸ DERZI, Misabel. DERZI. *Modificações da jurisprudência...*, op.cit., p. 531.

⁷⁹ Poderá o contribuinte opor Embargos de Declaração ou mesmo Embargos de Divergência para que a matéria seja analisada pela 1ª Seção do STJ.

4. Os dados da pesquisa nos Tribunais Superiores

4.1 Superior Tribunal de Justiça

No STJ, a pesquisa foi realizada a partir da ferramenta “pesquisa de jurisprudência do Tribunal”⁸⁰ com a utilização de 3 etapas, pelas quais foi possível realizar uma checagem dos prováveis erros do sistema, bem como minimizar as falhas que poderiam ocorrer, dado que o *software* só consegue verificar palavras utilizadas na ementa do acórdão.

A primeira etapa visava encontrar os casos que tenham citado o Novo Código de Processo Civil em suas mais diversas nomenclaturas, para tanto, limitou-se a pesquisa por Ministro⁸¹ e se utilizou como termo de pesquisas as seguintes palavras: “2015”⁸²; “CPC/15”, “NCPC”, “Novo Código de Processo Civil”.

A segunda etapa foi realizada utilizando os indexadores de pesquisa, limitando-se novamente por Ministro, mas dessa vez colocando o CPC/15 como legislação citada pelo julgador. Esse tipo de verificação teve como intuito buscar os possíveis casos em que o Ministro não tenha utilizado o novo código na ementa, mas sim no decorrer do seu voto.

Por fim, inverteu-se a lógica para procurar os casos de tributário julgados em 2016 pelo STJ e, a partir da lista gerada, analisar cada caso individualmente para verificar se o Ministro utilizou ou não o CPC no decorrer de seu voto. Vale ressaltar que nesta última etapa não houve a limitação por julgador.

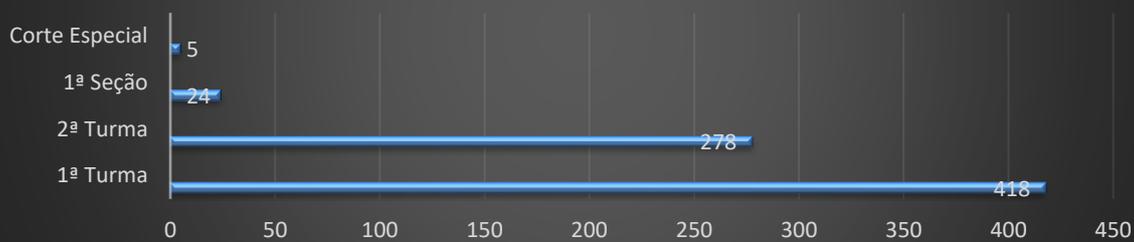
Delimitada o escopo de pesquisa, informa-se que foram encontrados 725 (setecentos e vinte e cinco) acórdãos que citaram o novo CPC e tinham como plano de fundo discussões tributárias. A divisão desses conforme os órgãos de julgamentos do STJ é a seguinte:

⁸⁰ Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>

⁸¹ Foram utilizados todos os Ministros e Desembargadores Convocados que compuseram a 1ª Seção e a Corte Especial do STJ em 2016.

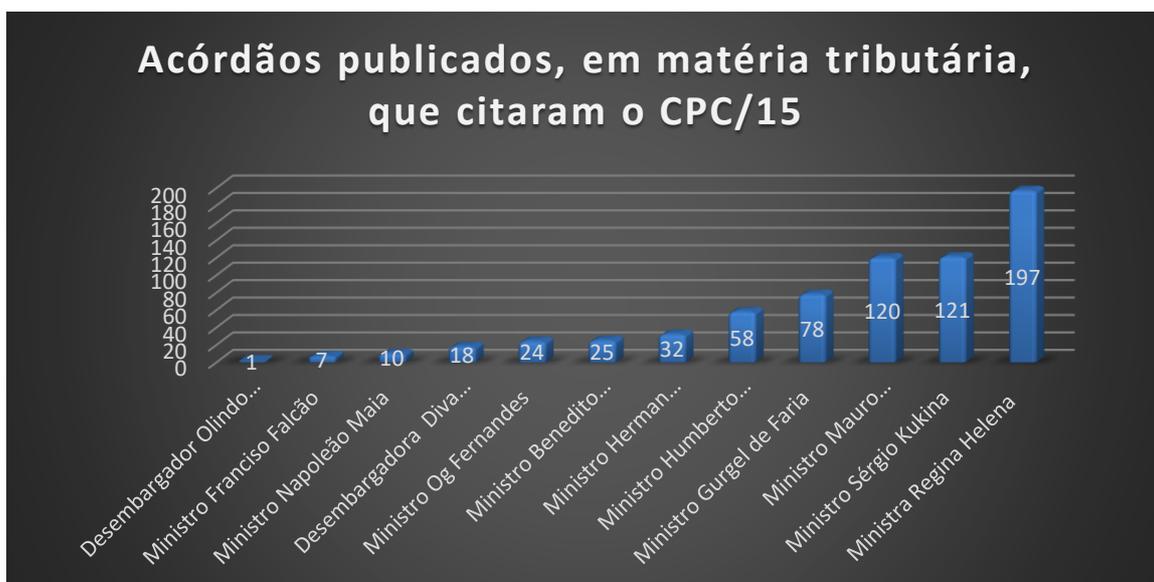
⁸² Neste termo em específico, a pesquisa restringiu-se ao ano de 2016, uma vez que seria inviável analisar todos os acórdãos de 2015 que tenham utilizado o termo “2015”.

Número de acórdão publicados, em matéria tributaria, que citaram o Novo Código de Processo Civil no STJ



Por outro lado, pensando na distribuição de acórdãos de tributário que citaram o novo CPC por Ministro é possível a diferença entre os julgadores⁸³, observe:

Acórdãos publicados, em matéria tributária, que citaram o CPC/15

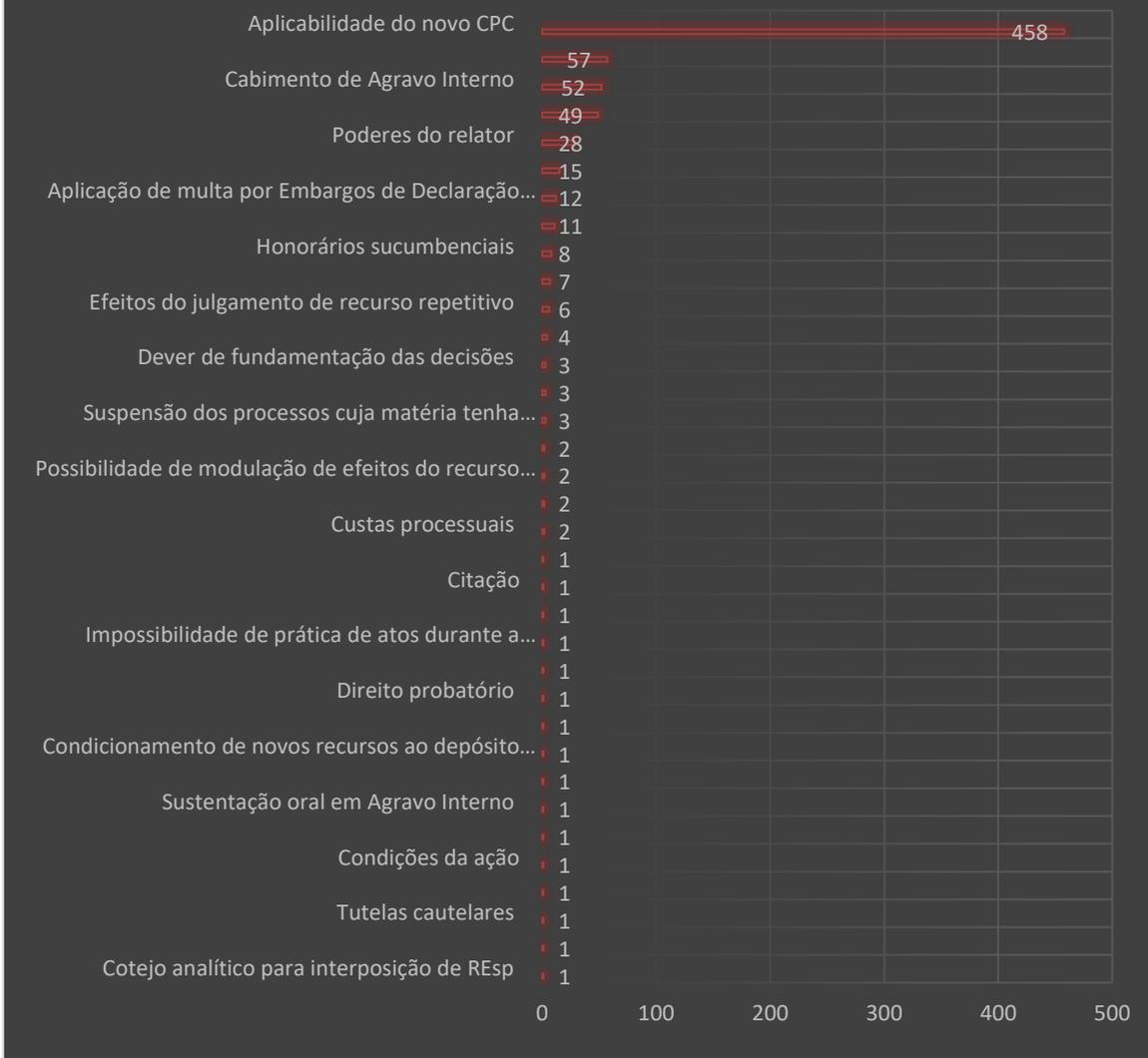


Saindo um pouco do campo subjetivo, passa-se à análise objetiva dos acórdãos encontrados, ou seja, relativa à qual a temática do CPC/15 que foi mais abordada nessas 728 decisões. Observe⁸⁴:

⁸³ É essencial notar que este dado não implica em dizer que o Ministro X julgou mais que o Ministro Y, até porque, no processo de elaboração da pesquisa, foi possível perceber que alguns têm predileção em julgar recursos que versem sobre direito administrativo, bem como outros simplesmente não utilizam o CPC/15 em seus votos por não verem necessidade da expressa citação.

⁸⁴ Aqui é importante ressaltar que existem mais temas do que acórdãos, pois uma decisão pode abordar mais de uma matéria.

Disposição dos acórdãos por matéria processual abordada



Na maioria desses acórdãos é possível perceber um padrão de decisão para cada tema destacado, por exemplo, a “aplicabilidade do Novo CPC” está sempre sendo discutida sob a ótica dos Enunciados Administrativos nº 2 e nº3 do STJ, ambos aprovados pelo Plenário do Tribunal em 09/03/2016:

“Enunciado administrativo número 2/STJ: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.”

“Enunciado administrativo número 3/STJ: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de

18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC.”

A temática “cabimento do agravo interno”, por sua vez, é debatida no âmbito do conhecimento do recurso, ou seja, os Ministros apenas verificam se houve o cumprimento dos pressupostos dispostos no art. 932, III, do CPC/15⁸⁵.

No “cabimento dos Embargos de Declaração e seus efeitos”, na imensa maioria, os julgadores citam o art. 1.022⁸⁶ do CPC/15 apenas para fundamentar o conhecimento ou não do recurso, seja pela ausência de omissão, contradição ou obscuridade ou pela intempestividade. Contudo, merece destaque o acórdão do REsp nº 1.447.539/CE, no qual a 2ª Turma, à unanimidade, afastou o pedido de aplicação do prequestionamento ficto a que se refere o art. 1.025⁸⁷ do novel código, uma vez que o recurso especial fora interposto na vigência do CPC/73.

A aplicação de multa em agravo interno também segue uma lógica, tanto nos acórdãos da 1ª como na 2ª Turma do STJ, nesses a penalidade é aplicada quando o agravo é interposto contra matéria já julgada sob o rito dos recursos repetitivos. O mesmo se percebe no patamar da condenação, o qual é em sua maioria de 1%,⁸⁸ com raríssimas exceções, como o julgamento do AgInt nos EDcls no AREsp 858.477/AL, oportunidade em que o Ministro Og Fernandes chegou a aplicar 5%.

Quanto aos “poderes do relator”, a citação do art. 932 do CPC/15 se dá tão somente para reforçar que o relator pode negar provimento ao recurso que for contrário ao entendimento do Tribunal.

Ademais, as citações quanto à aplicação de honorários recursais são, em sua maioria, para afastar a condenação, uma vez ser entendimento do STJ o não cabimento da nova figura para a hipótese em que há a interposição de recurso no mesmo grau de jurisdição.

Nas multas por embargos de declaração protelatórios, a lógica é semelhante à do Agravo Interno, a aplicação só se dá quando: (i) inexistentes os pressupostos recursais, bem como a tese de fundo já tenha sido apreciada sob o rito dos recursos repetitivos ou (ii) há a reiteração da oposição sem modificação do

⁸⁵ “Art. 932. Incumbe ao relator: (...) III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;”

⁸⁶ “Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material.”

⁸⁷ “Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.”

⁸⁸ Vale destacar que o Ministro Gurgel de Faria é disparado o que mais aplica a multa por agravo interno “manifestamente inadmissível”, exemplo disso é que dos 49 casos encontrados, 29 são de sua relatoria (cerca de 60%).

fundamento recursal. O patamar da penalidade, nos acórdãos encontrados, é de 1% do valor da causa.

Nos “efeitos dos recursos repetitivos”, a citação do novo CPC se deu tanto para meramente citar a tese outrora fixada, como para discutir a possibilidade de modulação de efeitos da decisão frente ao princípio da segurança jurídica. Sobre este último, atente-se que, no julgamento do REsp nº 1.596.978/RJ, a 1ª Turma, por maioria, consolidou que a mutação jurisprudencial tributária que resulte em oneração ao contribuinte só pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando fatos geradores pretéritos consumados sob a égide da jurisprudência, até então favorável⁸⁹.

Por fim, quanto aos honorários sucumbenciais, merece destaque também a afirmação dos Ministros de inaplicabilidade do art. 85 do CPC/15 para fixação de honorários realizadas pelo Tribunal *a quo* com base no art. 20 do CPC/73.

4.2 Supremo Tribunal Federal

No STF, a pesquisa foi realizada a partir da ferramenta “pesquisa de jurisprudência do Tribunal”⁹⁰ com a utilização de 3 etapas, pelas quais foi possível realizar uma checagem dos erros do sistema, bem como minimizar as falhas que poderiam ocorrer, dado que o *software* só consegue verificar palavras utilizadas na ementa do acórdão.

A primeira etapa buscou os casos que tenham citado o Novo Código de Processo Civil em suas mais diversas nomenclaturas, para tanto, limitou-se a pesquisa por Ministro⁹¹ e se utilizou como termo de pesquisas as seguintes palavras: “2015”⁹²; “CPC/15”, “NCPC”, “Novo Código de Processo Civil”.

A segunda etapa foi realizada utilizando os indexadores de pesquisa, limitando-se novamente por Ministro, mas dessa vez colocando o CPC/15 como legislação citada pelo julgador. Esse tipo de verificação tinha como intuito localizar os possíveis casos em que o Ministro não tenha utilizado o novo código na ementa, mas sim no decorrer do seu voto.

⁸⁹ No caso concreto, os Ministros observaram que a não incidência de IRPF sobre o abono de permanência esteve claramente albergada na jurisprudência da Corte, que a entendia como verba de natureza indenizatória. Tal posicionamento só veio a ser alterado no julgamento do REsp 1.192.556/PE, submetido ao rito dos recursos repetitivos, para afirmar a natureza remuneratória da verba e, portanto, a incidência de IRPF sobre ela. Assim, os Ministros destacaram que incide IRPF sobre o valor do abono de permanência, mas somente a partir de 2010, data do julgamento do referido recurso repetitivo, ressalvada a prescrição quinquenal.

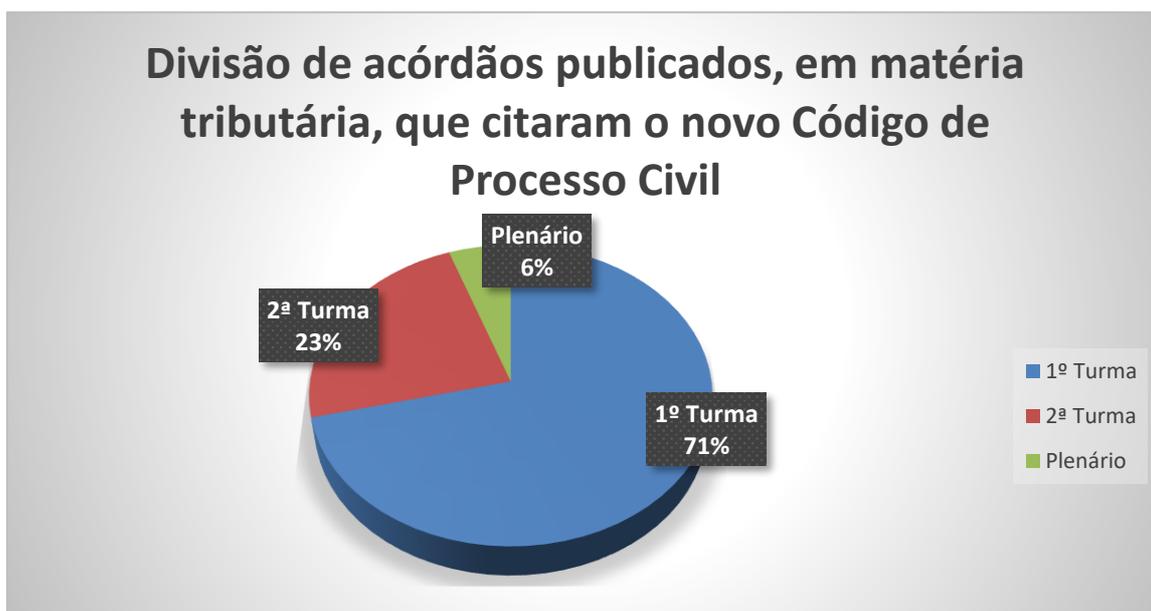
⁹⁰ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>

⁹¹ Foram utilizados todos os Ministros e Desembargadores Convocados que compuseram a 1ª Seção e a Corte Especial do STJ em 2016.

⁹² Neste termo em específico, a pesquisa restringiu-se ao ano de 2016, uma vez que seria inviável analisar todos os acórdãos de 2015 que tenham utilizado o termo “2015”.

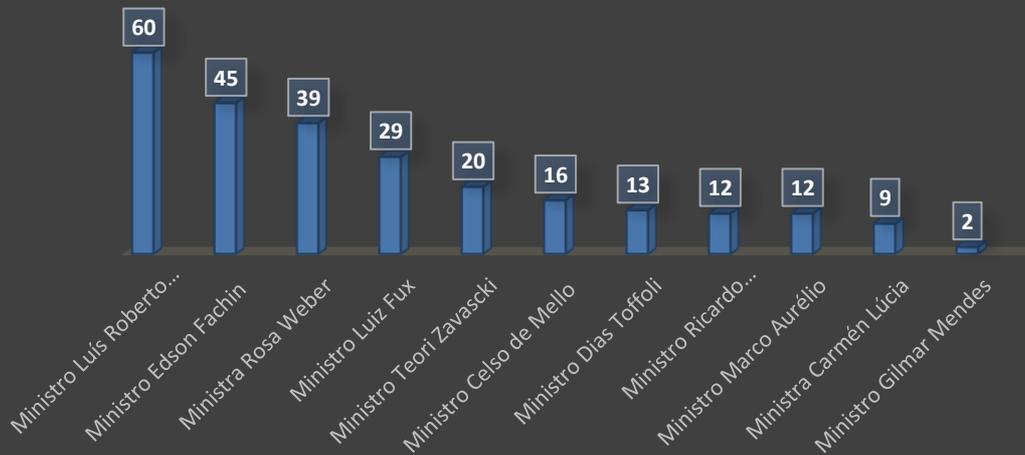
Por fim, inverteu-se a lógica para procurar os casos de tributário julgados em 2016 pelo STJ e, a partir da lista gerada, analisar cada um individualmente para verificar se o Ministro utilizou ou não o CPC no decorrer de seu voto. Vale ressaltar que nesta última etapa não houve a limitação por julgador.

Seguindo esses passos foram encontrados 257 (duzentos e cinquenta e sete) casos de tributário no STF em que o Novo Código de Processo Civil foi citado. A divisão desses processos entre as seções de julgamento do Tribunal é a seguinte:



Ademais, é preciso verificar como esses 257 recursos são divididos por Ministro, sendo necessário, entretanto, ressaltar, novamente, que estes dados não estão de forma alguma relacionados com a produtividade de cada um desses julgadores:

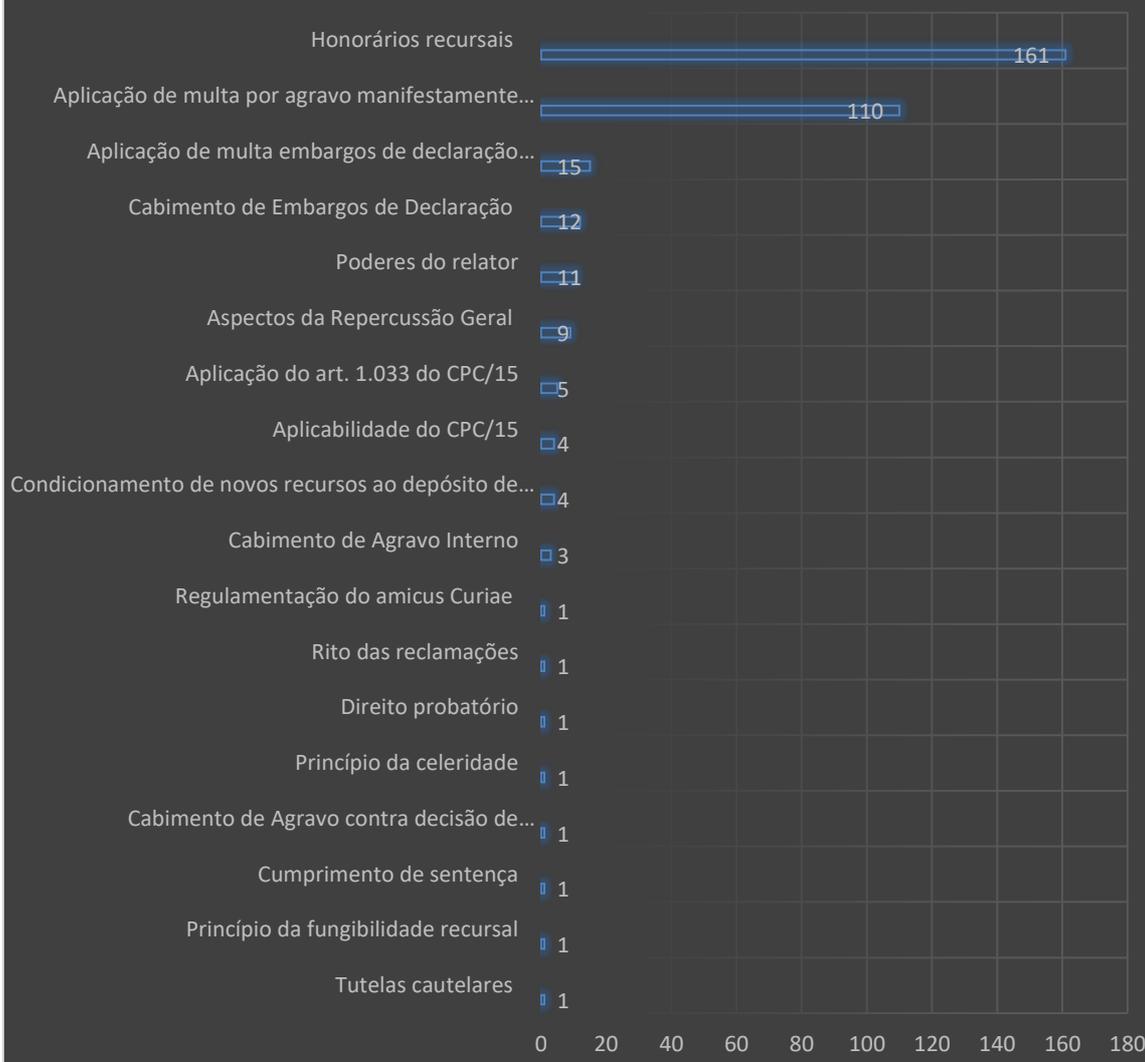
DISTRIBUIÇÃO DOS ACÓRDÃOS, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, QUE CITARAM O CPC/15



Por fim, apresenta-se a disposição desses acórdãos encontrados conforme a matéria do CPC/15 tratada⁹³. Observe:

⁹³ Aqui é importante ressaltar que existem mais temas do que acórdãos, pois uma decisão pode abordar mais de uma matéria.

Temáticas do CPC/15 abordadas



No STF foi possível notar que a condenação em honorários recursais e a aplicação da multa por agravo interno manifestamente inadmissível são práticas recorrentes para os recursos interpostos na 1ª Turma do Tribunal⁹⁴ quando a tese já esteja fixada na Corte, o que reforça a força do precedente no Novo Códex. Nesse ponto, o Ministro Luís Roberto Barroso merece destaque, pois tem por hábito a utilização dos patamares máximos das referidas sanções, 5% sobre o valor da causa para o agravo e 25% sobre a sucumbência já fixada, respeitando sempre o limite previsto no art. 85 do CPC/15.

⁹⁴ Inclusive, em alguns casos, o Ministro Marco Aurélio, o qual entende que, foi voto-vencido tão somente na aplicação das referidas penalidades.

Por outro lado, a 2ª Turma do STF não aplica com tanta frequência a multa por agravo interno manifestamente inadmissível, exemplo disso é que das 110 aparições do tema, apenas 10 são de Ministros integrantes daquela turma.

Por fim, ainda nesse tema, é necessário salientar que ambas as Turmas afastam a aplicação de honorários recursais para ações cujo bojo não permita a condenação sucumbencial, como é o caso do Mandado de Segurança.

Quanto ao cabimento de embargos de declaração, o tema é suscitado apenas para fundamentar o conhecimento ou não do recurso, frente à exigência do art. 1.022 do CPC/15 de omissão, contradição ou obscuridade como requisito para a oposição.

A citação do art. 932 do CPC/15 se dá, em sua maior parte, para ratificar a possibilidade do relator de negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto contra acórdão que siga o entendimento já firmado pelo STF ou que envolva matéria infraconstitucional.

É importante informar que os “aspectos da Repercussão Geral” citados pelos Magistrados, referem-se, principalmente, à aplicação do precedente que afirma a inexistência de repercussão para determinado tema, o que tem por consequência o não conhecimento dos recursos extraordinários sobre a matéria.

Por fim, relata-se que já foi possível notar as primeiras aplicações do art. 1.033 do CPC/15, pois em cinco casos os Ministros determinaram a baixa dos autos ao STJ para análise do Recurso Extraordinário como se Especial fosse.

Conclui-se, portanto, que a aplicação do NCPD pelos Tribunais Superiores brasileiros, embora incipiente, releva a predileção do novo sistema processual pela celeridade, pela formação de precedentes de reprodução obrigatória e pelo desincentivo à interposição de recursos contra teses já firmadas.

5. A aplicação do código de processo civil no processo administrativo fiscal

5.1 O processo administrativo fiscal e sua relação com o código de processo civil

Historicamente, há dois principais modelos de jurisdição, em nível global: o modelo francês de dupla jurisdição (sistema de jurisdição especial) e o modelo inglês de jurisdição una (sistema de jurisdição comum). O primeiro, por ter sido moldado no contexto agitado da Revolução Francesa, marcado pela desconfiança mútua entre Imperador e Parlamento, segue de maneira restrita o princípio da separação dos Poderes, de Montesquieu, apresentando em sua estrutura órgãos especializados no julgamento dos litígios administrativos. No modelo inglês, por sua vez, a resolução de lides em que a Administração é uma

das partes se dá, como todas as demais lides, no âmbito das instituições judiciárias⁹⁵.

No Brasil, o poder de decidir sobre as normas legais é competência típica do Poder Judiciário do Estado, sendo inconstitucional a atribuição de tal prerrogativa a órgãos dos outros Poderes, em observância ao princípio da Separação. Observa-se, contudo, um fenômeno bastante interessante: o tratamento de situações contenciosas pela própria Administração Pública, em seu âmbito interno. Assim, pode-se afirmar que o sistema brasileiro se fundamenta no modelo inglês, entretanto apresenta resquícios do modelo francês, por admitir a chamada justiça administrativa.

Em um primeiro momento, portanto, é razoável que se levante o questionamento sobre se tal função atípica exercida pela Administração Pública não seria inconstitucional, dado o princípio da CF citado. Acontece, porém, que tanto a CF/88 quanto suas antecessoras imediatas versam sobre a possibilidade de criação de processos administrativos⁹⁶, tendo a legislação infraconstitucional, com base nisso, criado e reorganizado ao longo dos anos diversas instituições com a finalidade de receber tal demanda, como os Conselhos de Contribuintes e o Conselho da Previdência Social⁹⁷.

O tratamento especial conferido pela legislação às situações contenciosas de matérias tributária, previdenciária e trabalhista pode ser compreendido como uma tentativa de descongestionamento do Judiciário brasileiro, por meio da especialização da apreciação de demandas⁹⁸. Desse modo, a CF/88, em seu artigo 5º, confere aos processos administrativos atributos que os equiparam aos processos judiciais, como a garantia de exercício dos direitos do contraditório, da ampla-defesa e do devido processo legal pelas partes.

Nesse contexto, o Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924, instituiu um Conselho de Contribuintes em cada Estado brasileiro e no Distrito Federal (à época o RJ), com a incumbência de julgar recursos referentes ao

⁹⁵ Sobre o tema ver: RUSSOMANO, Rosah. Controle Jurisdicional dos Atos Administrativos e a Constituição Vigente. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, v. 27, n. 22, p. 115–132. Belo Horizonte, 1979. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/864/807>> Acesso em: 18/03/2017.

⁹⁶ Cita-se aqui o artigo 203 da Constituição Federal de 1967: "Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho."

⁹⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010.

⁹⁸ Alguns autores entendem que a tentativa é inútil, uma vez que, sendo aberta a opção de o contribuinte rediscutir a matéria no Poder Judiciário, em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no art. 5º, XXXV, da CF/88, o processo administrativo fiscal teria como função retardar a solução final da lide. (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Revisão da legalidade do Lançamento Tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005. p. 28-47.)

Imposto sobre a Renda. Entretanto, com o passar do tempo e o incremento da complexidade das causas demandadas, e mesmo o surgimento de novas demandas em matéria tributária, desprovidas de abrangência jurídico-institucional, justamente por serem inéditas, os Conselhos foram inflando-se, tanto em relação à sua organização interna, como em relação às suas competências.

Passadas algumas reformas e adaptações⁹⁹, em 2008, com a edição da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi a opção encontrada para se unificar estruturas administrativas dos Conselhos de Contribuintes, mantendo suas naturezas e finalidades¹⁰⁰.

É importante salientar que, apesar de uma gama de normas disciplinando¹⁰¹ o Processo Administrativo Fiscal (PAF), tanto no que concerne aos procedimentos internos à sua estrutura formal, como no que se refere às decisões geradas, ainda se faz necessário um grau maior de sistematização, visto que os doutrinadores e aplicadores do Direito ainda se deparam com colunas e contradições ao tentarem trazer para a realidade concreta o que é legislado¹⁰².

⁹⁹ Na segunda metade dos anos 90, assim, após sucessivas segmentações, os Conselhos de Contribuintes encontravam-se com um número bem maior de turmas, câmaras e seções, tratando de diversos assuntos- em matéria tributária- de relevância jurídica nacional. Em 1972, o Decreto nº 70.235 estabelecia originalmente a possibilidade de recurso especial dirigido ao Ministro da Fazenda, contra decisões dos Conselhos. Em 1979, foi criada a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, mediante Decreto nº 83.304, estabelecendo o julgamento de tais recursos no âmbito dos próprios Conselhos. Por fim, com a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), foi criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cuja instalação ocorreu em 19 de fevereiro de 2008 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - *Memória Institucional*. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>> Acesso em: 17/03/2017.

¹⁰⁰ Atualmente, o CARF possui a atribuição de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

¹⁰¹ Regulam a matéria o (i) Decreto-lei nº 822/29, que delegou ao Poder Executivo a competência para legislar sobre processo fiscal, complementado pelo (ii) Decreto nº 70.235/72, com a finalidade de regular processos administrativos federais relativos à determinação e à exigência de créditos tributários, de empréstimos compulsórios e de consulta, (iii) Lei 9.784, editada em 1999, com objetivo de promover a sistematização e uniformização dos dispositivos componentes dos processos tramitados no âmbito da Administração e a (iv) Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, criadora do CARF, também merece destaque, por ter alterado dispositivos específicos da legislação federal no campo tributário.

¹⁰² Tal dificuldade decorre das particularidades do Processo Administrativo, o qual exige de seus julgadores conhecimentos específicos e densos nas áreas de competência do órgão. Nesse sentido ver: "O rito especial definido pelo Decreto nº 70.235/72 decorre, sobretudo da necessidade de especialização dos julgadores administrativos no trato de determinadas lides de natureza fiscal, para cuja solução envolve o conhecimento de matérias de certa complexidade, não só jurídicas, mas também relacionadas com outras ciências sociais, tais como: Contabilidade e Economia. A Administração optou, então, por atribuir competência de julgamento a órgãos administrativos especializados, Delegacias da Receita Federal de Julgamento e em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF [...]" (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa

A carência de sistematização teórico-legal referente aos PAF's, em seus âmbitos procedimental e decisional, vem sendo suprida sobretudo por parte de dois dispositivos legais: a Lei 9.784/1999, sugestivamente denominada Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF e o Novo Código de Processo Civil. Esses dois dispositivos não são atualmente as duas principais fontes de suplementação ao PAF por acaso: ambos dispõem em artigos específicos sobre tal aplicação complementar.

A Lei 9.784/1999 prevê em seu artigo 69 que os procedimentos administrativos específicos "continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-lhes apenas subsidiariamente os preceitos dessa Lei", enquanto o NCPC prevê em seu artigo 15: "Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente". Cabe aqui, desse modo, a distinção entre as aplicações supletiva e subsidiária das normas legais.

Mauro Schiavi discerne de maneira bem clara os dois modos de aplicação¹⁰³. Para ele, a utilização supletiva se dá quando há disposição sobre determinado instituto processual, entretanto de maneira insuficiente, apresentando lacunas. Trata-se, assim, de uma aplicação complementar de legislação. A aplicação subsidiária, por sua vez, deve ocorrer quando inexitem disposições sobre um instituto processual em questão, tratando-se de uma aplicação com observância total da legislação subsidiária.¹⁰⁴

Trazendo essa realidade para o enfoque do presente artigo, já se observa uma série de decisões do CARF que seguem o que dispõe o NCPC, algumas com relação aos argumentos a que recorrem os conselheiros para fundamentar seus entendimentos, outras ao apresentarem o acolhimento de jurisprudência do STF, visto que o Novo Código preconiza esse tipo de comportamento, objetivando uniformizar e conseqüentemente organizar a jurisprudência do sistema jurídico brasileiro.

Entretanto, é importante ressaltar que a aplicação subsidiária ou supletiva do NCPC, não só aos PAFs, mas aos processos administrativos de maneira geral, deve ser feita com cautela, respeitando o aplicador as principiologias e singularidades da esfera regulamentar original que circunda o Processo cuja lacuna normativa está sendo preenchida.

Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010. p. 89)

¹⁰³ Embora Schiavi esclareça os conceitos relacionando-os aos processos trabalhistas, é possível trazer o que o autor expõe de maneira adaptada ao campo dos PAF's, pois não está a se tratar da matéria de fundo, meritória, mas sim de mera teoria procedimental.

¹⁰⁴ SCHIAVI, Mauro. *A aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil ao Processo do Trabalho*. In: MIESSA, Élisson. *O Novo Código de Processo Civil e seus Reflexos no Processo do Trabalho*. 2ª ed. Salvador: JusPodvum, 2016. Disponível em: <http://www.trt7.jus.br/escolajudicial/arquivos/files/busca/2015/NOVO_CODIGO_DE_PROCESSO_CIVIL-_APLICACAO_SUPLETIVA_E_SUBSIDIARIA.pdf> Acesso em: 19/03/2017.

Nesse ponto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já proferiu decisões que tiveram o cuidado de não aplicar o NCPC, para não caracterizar ofensa ao que prega o CTN, citando-se como exemplo o PAF nº 15582.720351/2015-07, julgado em 05/04/16. Na oportunidade, os julgadores afastaram a aplicação do código de processo civil na parte em que prevê a concessão de prazo em dobro para as hipóteses em que existir litisconsortes com procuradores distintos. Para eles, inexistia lacuna a ser preenchida pela norma processual, uma vez que o Decreto nº 70.235/1972 já havia disposto sobre o prazo recursal sem mencionar, intencionalmente, o prazo em dobro para litisconsortes, haja vista que esse instituto não é previsto para o PAF.

Portanto, a aplicação das normas processuais cíveis aos processos administrativos é uma imposição legal, de modo que a edição do Novo Código de Processo Civil possui impacto nos julgamentos desses órgãos, devendo, entretanto, o intérprete sempre analisar a compatibilidade daqueles preceitos com as peculiaridades do processo administrativo fiscal.

5.2 A sistemática do precedente dentro do processo administrativo fiscal

Primeiramente, é preciso salientar que a mera transposição da teoria dos precedentes, já explicitada anteriormente, ao processo administrativo fiscal encontra algumas restrições, tais como a vinculação do julgador às peculiaridades de cada caso concreto descritas no auto de infração ou mesmo a impossibilidade do afastamento de norma sobre suposta convicção de sua inconstitucionalidade¹⁰⁵.

Assim, desde logo, é preciso diferenciar que o precedente formado no âmbito do poder judiciário, em razão da hierarquia existente entre este e o âmbito administrativo na resolução de lides tributárias¹⁰⁶, possui força maior do que aquele formado no âmbito do CARF. Por esse motivo, o próprio regimento interno do órgão, em seu art. 62, afirma a vinculação de todos seus julgadores ao decidido pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos e pelo STF em repercussão geral.

Ou seja, o precedente formado no campo do poder judiciário, cuja regulamentação está apenas no Código de Processo Civil, erradia seus efeitos para alcançar o juízo meritório realizado no processo administrativo fiscal. Vale destacar que a norma visa não só garantir a força do precedente em si, mas também evitar uma longa disputa judicial sobre tema, cuja tese já tenha sido assentada.

Inclusive, sobre o tema, em recentíssima decisão, o Ministro Marco Aurélio do Supremo Tribunal Federal, no RE 566.622/RS, afirmou que não só os

¹⁰⁵ Nesse sentido preceitua o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972: “Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

¹⁰⁶ Isso porque, pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no art. 5º, XXXV, da CF/88, o processo administrativo fiscal quando desfavorável ao contribuinte, ainda será objeto de análise pelo Poder Judiciário, o que evidencia a predileção do constituinte pelas decisões judiciais e escancara a existência de certa hierarquia entre esses julgadores.

órgãos administrativos estão vinculados aos precedentes de reprodução obrigatória, como também poderão sofrer as demais consequências desses institutos, em especial a suspensão dos processos que versem sobre o tema até que seja finalizado o julgamento do paradigma pelos Tribunais Superiores¹⁰⁷.

Contudo, a figura do precedente não pode ser reduzida àquelas *rationes decidendi* construídas no poder judiciário¹⁰⁸, sob pena de esvaziar-se o próprio instituto que, em última análise, decorre da necessidade de atribuir-se segurança jurídica ao ordenamento¹⁰⁹.

Quanto ao tema, Luhmann defende que a previsibilidade e a confiança são pressupostos do próprio ordenamento jurídico, uma vez que são os valores primordiais buscados pelo subsistema do direito¹¹⁰. Nos dizeres do autor alemão:

“Para enunciar de outra forma: ao proteger expectativas, o direito nos libera da exigência de aprender em situações de desapontamentos e de nos ter que ajustarmos a elas. E desse modo mantém a possibilidade de resolver conflitos (e ao mesmo tempo torna possível identificar e resistir a conflitos), já que contém uma decisão preliminar (por menos clara que seja no caso individual) sobre quem deve aprender com o desapontamento e quem não tem.”¹¹¹.

Assim, para o autor, as interpretações jurídicas, decisões em sentido lato, possuiriam como função orientar a conduta da sociedade, a qual, por si só, já pressupõe a existência de conflitos¹¹². Ademais, é possível inferir que, para Luhmann, o precedente, pela promessa de sua repetição, teria como função a criação de expectativas nos cidadãos de que aquela norma judicial ou

¹⁰⁷ Decisão foi publicada em 01/03/2017 e se encontra disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2565291>

¹⁰⁸ Embora o precedente judicial, em especial aqueles dispostos no já citado art. 927 do CPC/2015, possuam previsão legal, bem como expressem o dever constitucional de segurança e uniformidade de decisões, é certo que os julgados administrativos também devem guardar coerência entre si para consecução da previsibilidade necessária às resoluções de conflitos. Sobre a coerência e proteção de expectativas, Luhmann afirma que “a questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há a possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento no número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade.” (LUHMANN, NIKLAS. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Antrophos. Santiago: Universidade IberoAmericana, 1996: p.14)

¹⁰⁹ Isso porque os precedentes criam legítimas expectativas em terceiros, pois tratam-se, conforme já aduzido, de verdadeira norma judicial, orientando, então, as condutas desses expectadores do caso concreto. DERZI, Misabel. DERZI. *Modificações da jurisprudência...*, op.cit., p. 531.

¹¹⁰ Para Luhmann, o subsistema direito busca a simplificação das relações sociais mediante o instituto da contingência, operação que pode ser resumida como a procura da eliminação dos elementos desnecessários para que a ciência jurídica crie um ambiente seguro e previsível à sociedade. (LUHMANN, NIKLAS. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. Seqüência. nº 28, junho, 1994. p. 1-14)

¹¹¹ LUHMANN, NIKLAS. *O direito como sistema social*. Tradução: Paulo Sávio Peixoto Maia. In: *Notícia do direito brasileiro: nova série*, n. 13. Brasília: Universidade de Brasília, 2006.. p. 5-6.

¹¹² LUHMANN, NIKLAS. *Confianza*. *Op cit.* p.14

administrativa seria observada nos futuros conflitos¹¹³. Noutros termos, a figura do precedente apoiar-se-ia na noção de previsibilidade e segurança para os administrados, de modo que, para o que importa o presente tópico, não existiria vedação, pelo contrário¹¹⁴, à sua aplicação ao processo administrativo fiscal, devendo, entretanto, haver especial atenção quanto às peculiaridades deste procedimento.

Isso porque, a mera replicação de teses no âmbito do CARF ignoraria o mais importante padrão de julgamento para os Conselheiros: o auto de infração lavrado, a moldura sob a qual o caso concreto é apresentado e que, inclusive, sequer pode ser dilatada¹¹⁵.

Então, surge como solução, ou melhor obrigação, aos julgadores administrativos a realização prévia do *distinguish* como técnica de julgamento para verificar se os fatos lançados no auto de infração enquadram-se ou não no precedente tido como aplicável¹¹⁶.

Evidenciando a função do precedente formado no CARF, recentemente, instituiu-se no órgão o julgamento sob sistemática de processo

¹¹³ Nas palavras de Roberto Miglio, o mesmo se observa nos julgados administrativos: “Há outra expectativa que se direciona aos demais contribuintes em idêntica situação à analisada pelo precedente criado, no sentido de medirem suas condutas e práticas tomando por base as decisões tomadas pelo conselho, no sentido de que a Administração, ao reconhecer a ilegalidade do lançamento, não perpetue no tempo a conduta tida por ilegal, repetindo o ato para outros casos idênticos.” (MIGLIO, Roberto. A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n.68, jan/jun. 2016, Belo Horizonte. p. 657-684.)

¹¹⁴ Diz-se pelo contrário, pois o precedente teria como função trazer pacificação aos conflitos, sendo então necessário para a vida em sociedade.

¹¹⁵ O CARF possui jurisprudência sedimentada pela impossibilidade de se alargar os fundamentos utilizados pela Fiscalização, pois o lançamento tributário, sendo ato administrativo, estaria vinculado à sua motivação. Sobre o tema afirma Celso Bandeira de Mello: “A propósito dos motivos e da motivação é conveniente, ainda, lembrar a ‘teoria dos motivos determinantes’. De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de ‘motivos de fato’ falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. *Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.*” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 14ª ed., Malheiros, São Paulo, 2002, p. 357.

¹¹⁶ Scarpinella descreve com maestria essa atividade hermenêutica: “A aplicação ou não do precedente exigir do magistrado adequada e completa fundamentação apta a justificar a incidência (ou não) do anterior julgado (o precedente) ao caso presente. A importância da fundamentação é tanto mais importante na medida em que o ônus argumentativo de pertinência (ou não) do precedente é também do magistrado, máximo porque deve ser oportunizado às partes que se manifestem, previamente acerca do assunto. E não basta, como é frequentíssimo nos dias de hoje, que seja mencionado o precedente ou a Súmula, quando muito parafraseando-a, ou mais precisamente, parafraseando o texto de seu enunciado, sem fazer alusão ao que, de concreto, está sendo julgado na espécie(...).BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. São Paulo: Saraiva 2015. p. 572

paradigma, o qual encontra previsão no art. 47 do RICARF¹¹⁷, e tem como função precípua dar agilidade ao trâmite processual. Em resumo, os casos que versarem sobre mesma questão de direito são julgados em conjunto com um processo tido como paradigma, sendo a decisão tomada neste aplicável automaticamente aos demais.

Assim, deste paradigma é retirada uma tese cuja aplicação será, muito provavelmente observada por todo o órgão, pois, embora não possua vinculação obrigatória para os casos futuros, é dotada de prestígio¹¹⁸ que a equipara a *ratio decidendi* de um *leading case*.

Perceptível que o movimento para privilegiar os precedentes e a consequente celeridade que ele atribui ao processo, no qual resultou o CPC/2015, também influencia o CARF. Mas é preciso cautela quanto à força dos diversos precedentes, pois, conforme alerta Thomas Bustamante¹¹⁹, ainda existem hierarquia entre os julgados paradigmas. Para o autor, a força de um precedente, além dos fatores extrainstitucionais, depende diretamente (i) do contexto institucional do prolator da decisão; (ii) da tradição jurídica; (iii) da estrutura constitucional; (iv) das doutrinas jurídicos- teóricas dominantes.

Transpondo para a realidade do processo administrativo fiscal, ter-se-ia os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Pleno do Tribunal, órgãos destinados à uniformização da jurisprudência, como precedentes de maior força, os quais, em função da posição superior institucional, deveriam ser observados tanto pelas Câmaras Baixas do CARF como pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal¹²⁰.

Por outro lado, não se poderia afirmar que haveria obrigação de uma DRJ observar os precedentes de outra DRJ, visto inexistente grau de vinculação

¹¹⁷ “Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o Presidente de Turma para o qual os processos forem sorteados poderá sortear 1 (um) processo para defini-lo como paradigma, ficando os demais na carga da Turma.

§ 2º Quando o processo a que se refere o § 1º for sorteado e incluído em pauta, deverá haver indicação deste paradigma e, em nome do Presidente da Turma, dos demais processos aos quais será aplicado o mesmo resultado de julgamento.”

¹¹⁸ Thomas Bustamante relembra que o contexto institucional do precedente é relevante para a medição de sua força dissuasão. (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente Judicial*. Editora NOESES. São Paulo, 2012. p. 308-309).

¹¹⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente Judicial*. Editora NOESES. São Paulo, 2012. p. 306.

¹²⁰ O mesmo raciocínio se aplica para os precedentes das Câmaras Baixas do CARF em relação à DRJ, ou seja, não se demonstra adequado, pela lógica, que esse órgão ignore o decidido por aquele, dada a existência de subordinação institucional.

entre elas¹²¹, além da possível desorganização que essa medida implicaria. Contudo, sempre é possível ressaltar que a utilização de um julgado, mesmo que de órgão de mesmo nível institucional, é recomendável, pois trata-se de norma *in concreto* que apenas dá mais legitimidade ao entendimento exarado¹²².

Portanto, a força dos precedentes atribuída pelo código de processo civil no âmbito do Judiciário acaba por influenciar também a sistemática do processo administrativo, pois, conforme exposto, não se trata de uma mera imposição legal do CPC/15, mas sim do cumprimento do dever constitucional de coerência e de segurança jurídica disposto na Constituição Federal.

6. Aplicação concreta do Novo Código de Processo Civil no CARF

A aplicação do novo código de processo civil no CARF ainda é incipiente, entretanto, já se percebe que a utilização do códex se dá muito para retomar a vinculação do órgão aos precedentes de reprodução obrigatória. Outro ponto muito debatido é a questão do ônus probatório dentro do processo administrativo fiscal, por exemplo, no PAF 13971.005156/2010-21 discutia-se a possibilidade de o Fisco utilizar provas oriundas de inquérito policial para lavrar auto de infração em desfavor do contribuinte.

Na hipótese, imputou-se à empresa a responsabilidade pela interposição fraudulenta e subfaturamento em operações de comércio exterior visando a redução dos tributos incidentes sobre a importação.

Inicialmente, em relação à alegação de nulidade do compartilhamento de provas no inquérito policial referente à operação denominada “Ouro Verde” e seu uso no processo administrativo, a preliminar foi rejeitada porque a providência não poderia ser questionada administrativamente enquanto vigente a ordem judicial de compartilhamento de provas, pois as provas coletadas nos autos do referido inquérito foram compartilhadas com a Secretaria da Receita Federal por expressa determinação judicial.

De mesmo modo, os Conselheiros entenderam que, nos termos do art. 373 do Novo CPC, caberia ao contribuinte comprovar a regularidade da sua importação, uma vez que o Fisco já havia juntado aos autos evidências convergente, contundentes e conclusivas quanto a participação de terceiro na operação.

¹²¹ Embora não exista vinculação é de se destacar o dever de uniformização de jurisprudência, tanto em sua dimensão horizontal como vertical, ou seja, havendo um precedente superior é de se esperar que ambos os órgãos julgadores o observem. Nesse sentido: BARROSO, Luís Roberto e MELLO, Patrícia. *Trabalhando como uma nova lógica: A ascensão dos precedentes no direito brasileiro*. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/artigo-trabalhando-logica-ascensao.pdf> Acesso em: 23/03/2017.

¹²² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente Judicial*. Editora NOESSES. São Paulo, 2012. p. 297-300.

Quanto ao mérito, apenas a título informativo, a Turma manteve a aplicação da multa por “cessão de nome”, com fundamento no artigo 23, V e § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, porquanto o contribuinte deixou de comprovar a não ocorrência da “ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação”.

No que diz respeito à multa aduaneira, o tema foi analisado segundo as disposições específicas da legislação aduaneira e não conforme as regras do CTN, como ocorreu na instância de origem, e, em tal contexto, conforme disposto nos artigos 139 c/c 138 do Decreto-lei nº 37/1966, reproduzidos no Regulamento Aduaneiro em seu artigo 753, o prazo para constituição das penalidades aduaneiras é de 5 (cinco) anos, contados a partir da infração, mas, no caso sob análise, as declarações de importação foram registradas em novembro de 2005 e ciência do auto de infração ocorreu em dezembro de 2010, quando já operada a decadência das penalidades.

Em relação à multa aplicada pelo consumo de mercadorias estrangeiras introduzidas de forma fraudulenta no país, com fundamento no artigo 83, I, da Lei nº 4.502/1964, decidiu-se afastar a penalidade pela proibição de *bis in idem* em relação à aplicação da multa administrativa de 100% da diferença entre o preço declarado e o praticado no subfaturamento da mercadoria importada, prevista no artigo 169, II, e § 6º do Decreto-lei nº 37/1966.

Ou seja, ao que importa ao presente estudo, o ônus de provar a irregularidade nos termos do art. 373 do CPC/15, a princípio, seria do Fisco, mas tendo este se incumbido de demonstrar o alegado, caberia ao contribuinte trazer novos fatos que demonstrassem sua idoneidade.

Portanto, não há dúvidas quanto à aplicabilidade do novo código de processo civil ao processo administrativo fiscal, cabendo, entretanto, aguardar para saber quais serão as interpretações trazidas pelo órgão para as novas normas.

7. Dados da pesquisa no CARF

A metodologia de pesquisa utilizada no CARF difere-se totalmente daquela empregada no STJ e no STF. No Conselho, dada a dificuldade da ferramenta de pesquisa do órgão, optou-se por filtrar todos os acórdãos formalizados entre 18/03/2016 até 26/01/2017 e verificar individualmente quais abordaram o Novo Código de Processo Civil.

A título de exemplo, foram analisadas 8.178 decisões, das quais apenas 375 citaram o CPC/15 no decorrer da fundamentação do julgado. Isso significa que cerca de 4,58% dos acórdãos recorreram à referida norma processual para auxiliar no processo decisório.

Nesse mesmo sentido, é interessante notar que a 3ª Seção do CARF, aquela responsável pelos julgamentos dos lançamentos que envolvam tributos

como o PIS, a COFINS, o IPI e o II, destaca-se como a que mais utilizou da norma processual em suas decisões, observe a diferença dela com a 1^a¹²³ e 2^a¹²⁴ Seções:



Quanto aos temas também é possível perceber que a maioria das citações se referem ao ônus probatório do autor pelas suas alegações, disposto no art. 373 do CPC/15. Veja¹²⁵:

¹²³ Responsável por analisar matérias atinentes ao IRPJ e à CSLL.

¹²⁴ Responsável por analisar discussões que envolvam a Contribuição Previdenciária, o ITR e outras contribuições sociais.

¹²⁵ Aqui é importante ressaltar que existem mais temas do que acórdãos, pois uma decisão pode abordar mais de uma matéria.

Distribuição dos acórdãos por aspecto do CPC/15 abordado



No CARF, a aplicação do novo CPC ainda é muito tímida, por exemplo, ao tratar de ônus probatório, os Conselheiros recorrem à norma processual em seu art. 373, I, tão somente para consignar que é dever do autor provar o fato constitutivo de seu direito. Ou, com intuito de legitimar a prova emprestada, referem-se ao art. 372 do CPC/15, para afirmar a possibilidade de sua utilização, desde que respeitados os princípios do contraditório e ampla defesa.

Quanto à vinculação do CARF às teses fixadas sob o rito da repercussão geral e do recurso repetitivo, já tratada acima, os Conselheiros também não fazem nenhuma grande construção argumentativa, na verdade,

limitam-se a citar o RICARF em seu art. 62, o qual faz referência aos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/15.

8. Conclusão

Direito e Sociedade estão intrinsecamente relacionados entre si, construindo-se e reconstruindo-se mútua e constantemente, em um equilíbrio dinâmico. O Código de Processo Civil de 2015, com todas as mudanças procedimentais e jurisprudenciais que estabelece, bem como a adesão das instituições judiciárias a essas novas disposições, corroboram com tal dinamicidade da esfera jurídica.

O NCPC, assim como os seus antecessores, foi elaborado e instituído com o intuito de atualizar as normas do processo às novas demandas das relações sociais e políticas, por meio da supressão de procedimentos e regulamentações que se tornaram obsoletos. É indubitável, contudo, que esse Novo Código, também em conformidade com o que ocorreu com os seus sucedidos, irá ser desgastado com o tempo, levantando gradualmente críticas- por parte dos doutrinadores e dos aplicadores do Direito- que culminarão novamente na necessidade da elaboração de outra legislação. Trata-se de um processo natural.

O enfoque dado aos precedentes judiciais, por sua vez, configura uma aproximação bem interessante entre o *civil law* brasileiro e principiologias do *common law*. Observa-se que as instituições judiciárias de todas as instâncias, de maneira majoritária, já apresentam comportamento bastante receptivo com relação a essa nova sistemática trazida pelo CPC/15. Contudo, há divergências específicas, como os julgamentos do REsp 1.163.020/RS, pelo STJ e do RE 912888/RS, STF, nos quais os Ministros optaram, mesmo diante da brusca alteração de entendimento, por não modularem os efeitos da decisão.

Trata-se, porém, de situação igualmente natural, uma vez que o quadro jurisprudencial brasileiro é de heterogeneidade intensa e consolidada; não é razoável se esperar que a uniformização das decisões se dê de maneira instantânea. Entretanto, ressalta-se que é imprescindível, em prol da segurança jurídica e do interesse social coletivo, que a alteração de seguimento de precedentes pelos órgãos julgadores, especialmente os de instância extraordinária, por tratarem das legislações federal e constitucional, se dê com observância às modulações de efeito das decisões.

Além disso, é desejável o aperfeiçoamento da aplicação da teoria dos precedentes, para além do âmbito judiciário, também na esfera da justiça administrativa, sobretudo em seu ramo tributário. Isso porque, a adoção dessa técnica no processo administrativo tributário, além de possibilitar maior celeridade

ao processo administrativo¹²⁶, promoveria mais segurança aos contribuintes e ao próprio Fisco, pois a previsibilidade das decisões beneficia ambos.

Por fim, conclui-se que, embora incipiente, a interpretação das normas processuais já começa a ser objeto de análise e divergência pelos tribunais. Contudo, isso não é necessariamente indesejável: o choque entre questões sociais, políticas e de Direito, pelo contrário, é extremamente desejável, falando-se aqui sob a perspectiva da dialética hegeliana, visto que as sínteses desses embates atuam no sentido de promover a harmonização cada vez maior entre o formalismo das normas e a materialidade concreta, ou pelo menos assim espera-se.

Referências:

ÁVILA, Humberto. *O postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012,

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto e MELLO, Patrícia. *Trabalhando como uma nova lógica: A ascensão dos precedentes no direito brasileiro*. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/artigo-trabalhando-logica-ascensao.pdf> Acesso em: 23/03/2017.

BARROSO, Luís Roberto. *Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Segurança Jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais*, 2005. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf> Acesso em 24/03/2017.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

BITTENCOURT, Chaiane Martins. *Os Efeitos das Decisões Proferidas pelo Controle Difuso: Uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*,

¹²⁶ MIGLIO, Roberto. A Importância do Precedente Administrativo na Resolução de Conflitos pelo Fisco. *Rev. Fac. Direito UFMG*, n. 68, pp. 657-684. Belo Horizonte, 2016.

2013. Disponível em:
<http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_2/chaiane_bittencourt> Acesso em 24/03/2017.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. São Paulo: Saraiva 2015

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente Judicial*. Editora NOESSES. São Paulo, 2012.

CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

CARVALHO NETTO, Menelick de. *Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado democrático de direito*. Revista de Direito Comparado, n.3. Belo Horizonte, 1999.

CARVALHO, Paulo Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: *Revista de direito tributário / Revista da A.P.G.* v. 61/3, 1994

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, s.d.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - *Memória Institucional*. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>> Acesso em: 17/03/2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009

DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIDIER, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume 2. 7ª Edição. Salvador: 2012.

FERRAZ Junior, Tercio Sampaio, Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Fernando Guimarães. *A Dialética Hegeliana: Uma Tentativa de Compreensão*. Rev. Estudos Legislativos, Porto Alegre, ano 7, n. 7, p. 167-184, 2013.

Disponível em:
<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&ved=0ahUKEwjz4_XDpuXSAhXEjJAKHUD6B2AQFgg2MAU&url=http%3A%2F%2Fsubmissoes.al.rs.gov.br%2Findex.php%2Festudos_legislativos%2Farticle%2Fdownlo>

ad%2F112%2Fpdf&usg=AFQjCNG8pKma9bw-7dgdSZqiaafVeV07w&bvm=bv.150120842,d.Y2l&cad=rja> Acesso em 16/03/2017
FIORAVANTI, Maurizio. *Constitucion - de la Antigüedad A Nuestros Dias*. Editorial Trotta. Madrid, 2001.

FOGAÇA, Mateus Vargas. Sistema de Precedentes Judiciais Obrigatórios e a Flexibilidade do Direito no Novo Código De Processo Civil. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 66, pp. 509 - 533. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1726/1641>> Acesso em: 16/03/2017

FRANCO, Loren Dutra. Processo civil: origem e evolução histórica. *Revista Eletrônica de Direito Dr. Romeu Vianna*, n. 2, abr. 2005. Disponível em <http://www.viannajr.edu.br/revista/dir/doc/art_20002.pdf>. Acesso em 27/11/2009.

JOBIM, Marco Félix. Entendendo a nomenclatura dos precedentes. *Revista Direito e Democracia*. Vol. 12. n.2 jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/view/2621/1846>> Acesso em: 16/03/2017.

KUHN, Mariana de Oliveira. O fenômeno histórico da codificação *Res Severa Verum Gaudium*- *Revista Científica dos Estudantes de Direito da UFRGS* v. 1, n. 1, 2009. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/64055>> Acesso em 22/03/2017.> Acesso em: 16/03/2017.

LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.

LEGALE, Siddharta. Superprecedentes. *Revista Direito GV*, v. 12, n. 3, pp. 810-845. São Paulo, 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1808-24322016000300810&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 16/03/2017.

Lei Nº 13.105, de 16 de Março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 16/03/2017.

LOBATO, Valter de Souza; BARROS, Mônica de. Análise Jurisprudencial sobre a aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais. In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; Godoi, Marciano Seabra de; Bonito, Rafael Frattari; LOBATO, Valter de Souza (coord.). *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016. P. 71-101.

LOSCHIAVO LEME DE BARROS, Marco Antônio. Processo, precedentes e as novas formas de justificação da Administração Pública Brasileira. *Revista Digital de Direito Administrativo da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto*, vol. 3, n. 1, p. 134.

Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/102556>> Acesso em: 16/03/2017.

LOURENÇO, Haroldo. Precedente Judicial como Fonte do Direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. *Temas Atuais de Processo Civil*, v. 1, n. 6, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.temasatuaisprocessocivil.com.br/edicoes-anteriores/53-v1-n-6-dezembro-de-2011-/166-precedente-judicial-como-fonte-do-direito-algumas-consideracoes-sob-a-oticao-do-novo-cpc>> Acesso em: 16/03/2017.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Antrophos. Santiago: Universidade IberoAmericana, 1996

LUHMANN, Niklas. *O direito como sistema social*. Tradução: Paulo Sávio Peixoto Maia. In: *Notícia do direito brasileiro: nova série*, n. 13. Brasília: Universidade de Brasília, 2006.

LUHMANN, Niklas. O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. *Seqüência*. nº 28, junho, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MAULAZ, Ralph Batista de. *Os paradigmas do Estado de Direito: O Estado Liberal, o Estado Social (socialista) e o Estado Democrático de Direito*. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17368/os-paradigmas-do-estado-de-direito/1>> Acesso em 16/03/2017.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 14ª ed., Malheiros, São Paulo, 2002

MENDES, Conrado Hübner. *Lendo uma decisão: obiter dictum e ratio decidendi. Racionalidade e retórica na decisão*. Sociedade Brasileira de Direito Público. 2010. Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/19_Estudo%20dirigido%20%20Ratio%20Odecidendi%20e%20obter%20dictum%20-%20Conrado%20Hubner%20Mendes.pdf> Acesso em: 16/03/2017.

MIESSA, Élisson. Nova realidade: teoria dos precedentes e sua incidência no processo do trabalho. *Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região*, Curitiba, PR, v. 5, n. 49, p. 9-57, abr. 2016. Disponível em: <<https://juslaboris.tst.jus.br/handle/1939/87597>> Acesso em: 16/03/2017.

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

MIOTTO, Carolina Cristina. A evolução do Direito Processual Civil brasileiro: de 1939 a análise dos objetivos visado pelo Projeto de Lei n. 8.046 de 2010. *Revista da UNIFEDE*, v. 1, n. 11, p. 1- 19, jan./jul. 2013. Disponível em: <http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/viewFile/135/66>. Acesso em 20/03/2017.

NEDER, Marcos Vinicius; López, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010.

NOGUEIRA, Gustavo Santana. *Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro*. 2.ed. Salvador: JusPODIVM, 2015

OLIVEIRA, Alexandre Máximo e MORAIS, Bruna. A aplicação vinculante dos precedentes judiciais no novo código de processo civil. *Revista Jurisvox*. n. 16, vol.2, dez. 2015. p. 107-119.)

OLIVEIRA, Rodrigo de. Evolução histórica dos precedentes judiciais nos sistemas de *common law* e *civil law*. *Revista Páginas de Direito*, Porto Alegre, ano 13, nº 1079, 11 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.tex.pro.br/home/artigos/175-artigos-set-2013/4794-evolucao-historica-dos-precedentes-judiciais-nos-sistemas-de-common-law-e-civil-law-1>. Acesso em 24/03/2017

PAULSEN, Leandro. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da S., *Instituições de Direito Civil - Vol. 1 – Introdução – 2013*

PICARDI, Nicola. NUNES, Dierle. O código de processo civil brasileiro: origem, formação e projeto de reforma. *Revista de informação legislativa*, v. 48, n. 190 t.2, p. 93-120, abr./jun. 2011. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/242945> Acesso em: 17/03/2017

RAATZ, Igor; SANTANNA, Gustavo da Silva. Elementos da história do Processo Civil Brasileiro: do Código de 1939 ao Código de 1973. *Justiça & História*, Porto Alegre, v. 9, n. 17-18, 2009. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/66429> Acesso em 23/03/2017.

RALF-THOMAS WITTMANN. Il “contenzioso di massa” in Germania, in GIORGETTI ALESSANDRO e VALERIO VALLEFUOCO, *Il Contenzioso di massa in Italia, in Europa e nel mondo*, Milão, Giuffrè, 2008, p. 178

ROSA, Viviane Lemes da. UFPA. O Sistema de Precedentes Brasileiro. Dissertação de pós-graduação. Orientador prof. dr. Eduardo Talamini. Curitiba, 2016. Disponível em: <http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/42715/R%20-%20D%20-%20VIVIANE%20LEMES%20DA%20ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
Acesso em 26/03/2017

RUSSOMANO, Rosah. Controle Jurisdicional dos Atos Administrativos e a Constituição Vigente. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, v. 27, n. 22, p. 115–132. Belo Horizonte, 1979. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/864/807>
Acesso em: 18/03/2017.

SCHIAVI, Mauro. *A aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil ao Processo do Trabalho*. In: MIESSA, Élisson. O Novo Código de Processo Civil e seus Reflexos no Processo do Trabalho. 2ª ed. Salvador: JusPodvum, 2016. Disponível em: http://www.trt7.jus.br/escolajudicial/arquivos/files/busca/2015/NOVO_CODIGO_DE_PROCESSO_CIVIL-_APLICACAO_SUPLETIVA_E_SUBSIDIARIA.pdf
Acesso em: 19/03/2017.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Revisão da legalidade do Lançamento Tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005. p. 28-47

Tucci. José Rogério Cruz. *Precedente judicial como fonte de Direito*. São Paulo: RT, 2004.

VERONESE, Alexandre. Revisitando o conceito de direito em rede: uma crítica sociológica à teoria normativista do direito. *Revista Confluências*, v. 15, p. 82-95. Niterói, 2013

VIEIRA, Guaraci de Sousa. *Declaração de Inconstitucionalidade: A Aplicação do Princípio da Nulidade da Lei Inconstitucional*. Brasília, 2007. Projeto de Monografia. Orientador Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/bibliotecadigital/ProducaoIntelectual/796391/pdf/796391.pdf>
> Acesso em 16/03/2017