

# JOTA

## Soluções para o contencioso administrativo fiscal federal: resultados parciais e próximos passos

Análise da experiência estrangeira nos permite um novo olhar sobre o assunto



**Breno Ferreira Martins Vasconcelos**



**Daniel Souza Santiago da Silva**

**Carolina Meneghin, Gustavo Santin Christino da Silva, Leonardo Barbosa Sousa, Melina Biassetto e Pamela Ramagnoli**



**Maria Raphaela Dadona Matthiesen**

06 outubro de 2016 - 16h00



*Ana Volpe/ Senado Congresso Nacional Câmara dos Deputados*



**N**o artigo “Diagnóstico do processo administrativo fiscal federal”, que dois dos coautores escreveram e foi publicado neste **JOTA**, apresentamos o resultado da primeira fase do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário, na linha de pesquisa dedicada ao contencioso administrativo: identificação dos principais problemas do contencioso administrativo, fruto de entrevistas realizadas com pessoas atuantes nas diversas etapas do processo administrativo fiscal, desde a constituição do crédito até a sua confirmação ou cancelamento.

Nesta segunda fase, ainda em andamento, pesquisadores e alunos da graduação da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas realizaram pesquisas para avaliar soluções capazes de equacionar os pontos de tensão na relação entre contribuinte e Fisco e tornar o modelo atual mais racional, eficaz e propício à concretização da segurança jurídica.

As pesquisas, direcionadas em duas frentes, quais sejam, estudo comparado de modelos internacionais e estaduais, e análise de projetos de lei em andamento no Congresso Nacional, foram pautadas pelos seguintes cortes metodológicos:

#### *Estudo comparado*

A seleção dos países objeto de análise foi feita a partir dos critérios (i) semelhança socioeconômica com o Brasil, (ii) influência na construção do sistema tributário brasileiro e (iii) com economia relevante no cenário mundial e cujo modelo de contencioso fiscal está alinhado às diretrizes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”). A partir desses parâmetros, foram eleitos como objeto de análise África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Canadá, Chile, Espanha, Estados Unidos, França, Holanda, Itália, México, Nova Zelândia, Peru, Portugal, Reino Unido e Turquia.

No plano interno, os Estados foram definidos com base no Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros (ICAT) [1], fruto de pesquisas do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, sendo destacados para estudo os 5 estados com o melhor resultado na avaliação realizada com dados de 2010 a 2013 (em ordem decrescente de colocação no índice: São Paulo, Santa Catarina, Espírito Santo, Bahia e Minas Gerais). Por sua estrutura peculiar também foi selecionado o Estado de Pernambuco, onde funciona o Tribunal Administrativo Tributário do Estado (TATE)[2], que destoa de outros órgãos de contencioso administrativo fiscal por adotar como critério preliminar de seleção dos julgadores um concurso público específico, a partir do qual serão nomeados para integrar o colegiado bacharéis em Direito aprovados.

Além das jurisdições também foram estabelecidas as informações e fontes a serem consideradas no estudo. Partindo da legislação específica de cada estado e país, foram coletados dados vinculados aos seguintes grandes temas: (i) estrutura do contencioso fiscal, (ii) existência de órgãos especializados e sua composição, (iii) garantias conferidas aos julgadores, (iv) possibilidade de transação entre Fisco e contribuinte, (v) implementação de meios alternativos de solução de disputas tributárias, existência de mecanismos (vi) de consulta à Administração tributária, (vii) de uniformização da jurisprudência e (viii) voltados a estimular uma conduta de conformidade dos contribuintes atribuindo-lhes sanções positivas de acordo com o seu grau de adequação ao ordenamento jurídico e às orientações da Administração fiscal, (ix) prazo para defesa, (x) requisitos e procedimentos específicos para a contestação do crédito tributário e (xi) os efeitos operados pela apresentação de defesa sobre a exigibilidade do crédito tributário.

### *Análise dos projetos de lei em andamento no Congresso Nacional*

Com relação ao segundo enfoque da pesquisa, nossa metodologia fundou-se, precipuamente, na pesquisa empírica. Dessa forma, buscou-se nos sites da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, por meio de palavras-chaves, a identificação de projetos legislativos que tivessem implicações diretas com o processo administrativo fiscal federal.

As palavras-chaves utilizadas foram: (i) “processo administrativo fiscal”; (ii) “processo administrativo tributário”; (iii) “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, (iv) “consulta fiscal”; (v) “consulta tributária” e (vi) “voto de qualidade”. Desses filtros foram inicialmente encontrados 49 projetos, estando 11 em tramitação no Senado Federal e 38, na Câmara dos Deputados. Após uma análise mais detalhada, foram desconsiderados projetos que possuíam baixa relação com a pesquisa, resultando em um total final de 38 proposições legislativas, estando 29 em tramitação na Câmara dos Deputados e outras 9, em tramitação no Senado Federal.

### *Resultados parciais – Estudo comparado*

A análise inicial dos modelos internacionais já permite a identificação de importantes tendências, algumas das quais merecem destaque por representarem uma preocupação constante deste Projeto: a **redução do contencioso fiscal**.

#### **1. Transação e mediação**

Em compasso com as diretrizes da OCDE sobre a busca de meios alternativos de solução de disputas tributárias[3], Estados Unidos, Canadá, Holanda e Reino Unido criaram normas que permitem a transação e, ou, mediação como opção para a resolução de conflitos fora de suas estruturas especializadas de contencioso fiscal.

Longe de ser uma novidade no Brasil, a possibilidade de adotar-se mecanismos semelhantes no País há muito tempo suscita debates.

Mas a análise da experiência estrangeira nos permite um novo olhar sobre o assunto. Exemplo interessante é o do *Alternative Dispute Resolution* (“ADR”) no Reino Unido. Com limites e procedimentos bem definidos, o ADR não afeta o direito à impugnação e tem como objetivo

aproximar Fisco e contribuinte e, por intermédio de um terceiro desvinculado dos órgãos de fiscalização e arrecadação, viabilizar o diálogo sobre os **aspectos fáticos** que permeiam a obrigação tributária e sua interpretação, possibilitando ao contribuinte, inclusive, demonstrar que as suposições feitas pela Administração a partir das informações analisadas estão incorretas.

- **Procedimentos diferenciados de acordo com o valor do crédito tributário**

Outra medida relevante é a definição de diferentes procedimentos conforme o montante do crédito tributário em disputa, a exemplo do modelo adotado por Canadá e Estados Unidos, permitindo que os de menor valor sejam submetidos a um julgamento mais célere e informal, o que confere maior dinamismo ao sistema.

- **Mecanismos de consulta e publicidade da interpretação adotada pela Administração tributária sobre a legislação específica**

Nessa orientação de aproximar Fisco e contribuinte, o estudo comparado mostrou que no plano internacional é conferida uma importância significativa aos mecanismos de consulta e de divulgação da interpretação da legislação tributária adotada pela Administração fiscal.

É o caso da Nova Zelândia, por exemplo, que conta com as chamadas *public rulings*, emitidas de ofício pelas autoridades fiscais, e dos *private rulings*, proferidos por solicitação dos contribuintes e que, à semelhança das soluções de consulta da Coordenação Geral de Tributação (“COSIT”) da Receita Federal, possuem efeitos vinculantes aos contribuintes em situação análoga à apreciada.

Uma recente e relevante alteração legislativa parece esboçar sinais de preocupação com a efetividade dos mecanismos de consulta também no Brasil. Publicado no dia 23/09/2016, o Decreto nº 8.853/16 trouxe, entre outras previsões, a imposição de um prazo máximo para solução das consultas fiscais (360 dias, contados da data do protocolo), medida alinhada à necessidade de solucionar o problema da demora dos processos de consulta, constatado, inclusive, nas conclusões alcançadas na primeira fase dessa pesquisa e divulgadas em nosso primeiro artigo.

#### *Resultados parciais – Projetos de Lei*

Os projetos de lei (“PL”) estudados foram classificados de acordo com os problemas identificados na primeira fase do estudo e divulgados em nosso primeiro artigo. São eles: (i) excessiva litigiosidade; (ii) instabilidade e ausência de sistematização eficiente da legislação tributária e da interpretação adotada; (iii) metas de produtividade e qualidade dos julgamentos; (iv) aperfeiçoamento das atividades de fiscalização e a utilização de presunções em substituição à efetiva investigação; (v) contencioso decorrente de descumprimento ou de meros erros de

cumprimento de obrigações acessórias; (vi) revisão de ofício do lançamento e prestação de informação pela autoridade responsável pelo lançamento; (vii) apontamentos acerca do julgamento em primeira instância de julgamento, pelas Delegacias de Julgamento (DRJ); (viii) apontamentos acerca do julgamento em segunda instância (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e em instância especial (Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF).

### **[Clique aqui para ver a tabela de Projetos de Lei que propõem alterações no contencioso tributário administrativo federal](#)**

Cumpramos ressaltar que, apesar de a temática ser a mesma, isto é, o processo administrativo fiscal federal, as propostas apresentam alto grau de distinção e originalidade. Desse modo, dividem o quadro-geral da pesquisa tanto proposições que pleiteiam a extinção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (PL nº 4.530/1998 [4] e PDC nº 55/2015), quanto projetos que buscam estabelecer o concurso público como forma de ingresso aos cargos de julgadores de órgãos do contencioso administrativo fiscal (PEC nº 161/2015).

Entre as diversas considerações que poderiam ser feitas nessa primeira etapa de análise, destacamos a extinção do voto de qualidade.

A extinção do voto de qualidade [5] no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é o objeto central do PL nº 6064/2016. De acordo com esse PL, na hipótese de empate do julgamento, seria adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte. Dessa forma, haveria uma alteração brusca do *modus operandi* do processo de formação das decisões, não somente do ponto de vista formal, estabelecendo mudanças processuais diametralmente opostas às atualmente vigentes, mas também material. Essa nossa conclusão é confirmada pelo apontado no Observatório do CARF, em artigo nomeado “Observatório do Carf: o voto de qualidade em números” e publicado neste site. Segundo esse estudo, em todos os 341 julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais cujo mérito foi decidido pelo voto de qualidade, entre dezembro de 2015 e 30 de junho de 2016, o resultado foi favorável ao Fisco.

Em contrapartida, o PL garante a possibilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) ingressar com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva desfavorável ao Fisco. A questão é bastante controvertida atualmente, tendo a própria PGFN editado a Nota PGFN/PGA/Nº 1403/2014 para manter a suspensão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.087/2004, da Portaria PGFN/PG/Nº 820/2004 e da Nota PGFN/PGA/Nº 1102/2004, todos no sentido de que à Fazenda Pública é permitido o requerimento junto ao Poder Judiciário da declaração de exigibilidade dos créditos tributários e da reforma de decisões proferidas pelo CARF em favor dos contribuintes.

Dessa forma, percebe-se que, diante de uma tentativa de contrabalancear os instrumentos jurídicos favoráveis ao Fisco, o PL acaba por deslocar o foco do processo tributário para o Judiciário.

Além dessa proposição, convém ressaltar o PL nº 5.474/2016 que estabelece a necessidade: (i) de haver dois conselheiros de contribuintes em todos os julgamentos fiscais em primeira instância,

que atuem como fiscais de julgamento e tenham a prerrogativa de serem ouvidos e terem suas considerações lavradas em atas da seção de julgamento, e (ii) de submissão das alterações propostas ao Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais à votação de forma paritária.

Além das sugestões de alteração citadas, o mapeamento legislativo reúne proposições que expandem prazos recursais[6], estabelecem prazos para a resposta de consulta ao Fisco[7], retiram o efeito suspensivo dos recursos voluntários julgados em primeira instância[8], dentre outras.

### *Próximos Passos*

Após a conclusão da coleta de informações sobre as estruturas de contencioso fiscal estrangeiras, os modelos analisados serão submetidos a um teste de **viabilidade**, por meio de seu confronto com a legislação tributária brasileira, e **eficácia**, buscando aferir, na prática dos países e estados pesquisados (a partir de respostas a questionários públicos que divulgaremos na *internet* para profissionais atuantes nos países e estados pesquisados e da comparação de dados relatados nas demonstrações financeiras de empresas transnacionais sobre o volume do contencioso fiscal em cada país), se o sistema adotado nessas jurisdições reflete uma experiência positiva.

-----  
[1] Disponível em:

[http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/icat\\_versao\\_1\\_14\\_05\\_2013.p](http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/icat_versao_1_14_05_2013.p)

Acessado em 25/09/2016.

[2] O estado de Pernambuco foi o 13º colocado no ICAT.

[3] Improving the resolution of tax treaty disputes. Disponível em:

<http://www.oecd.org/ctp/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>. Acessado em: 25/09/2016.

[4] O Projeto de Lei nº 4.530/1998 visa a extinção do Conselho dos Contribuintes, correspondente direto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, criado em 2008.

[5] O voto de qualidade encontra-se disciplinado pelo art. 54 do Regimento Interno do CARF.

[6] PL nº 3.177/2004

[7] PLS-C nº 319/2011 PLS nº 610/2015

[8] PLS nº 544/2015

---

**Breno Ferreira Martins Vasconcelos** - Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Sócio do Mannrich, Senra e Vasconcelos Advogados

**Daniel Souza Santiago da Silva** - Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Sócio do Neves e Battendieri Advogados

**Carolina Meneghin, Gustavo Santin Christino da Silva, Leonardo Barbosa Sousa, Melina Biasetto e Pamela Ramagnoli** - Alunos da graduação da FGV Direito SP

**Maria Raphaela Dadona Matthiesen** - assistente de pesquisa no projeto Macrovisão do Crédito Tributário, advogada do Mannrich, Senra e Vasconcelos Advogados

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.