

TEXTOS PARA DISCUSSÃO

nº 1

2018

Daniel Melo
Nunes de
Carvalho



O Processo Administrativo Fiscal Federal

**Análise do modelo federal à luz do
ordenamento jurídico em vigor e da
experiência estrangeira**

Escola de Administração Fazendária – Esaf/MF
Direção-geral:
Fernando Meneguim – Diretor-Geral
Laura Rodrigues Rabelo – Diretora-Geral Adjunta
Otávio Martins – Diretor-Geral Adjunto

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não representa posicionamento oficial da Esaf.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte.
Reproduções para fins comerciais são proibidas.

O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL
Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira

Daniel Melo Nunes de Carvalho¹

RESUMO

O presente estudo é voltado para a compreensão do processo administrativo fiscal federal brasileiro e para a apresentação de propostas de aperfeiçoamento do modelo cuja estrutura processual e orgânica está regulada pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelas normas regulamentares em vigor. Para atingir o objetivo do estudo, são descritos, ainda que em linhas gerais, os sistemas de contencioso tributário de outros Países, o que permite comparação e identificação de diferenças normativas em relação ao sistema brasileiro. Ao final, são apresentadas propostas de reforma do modelo atual, com vistas a alcançar segurança jurídica, resolução definitiva em tempo razoável e efetividade da cobrança do crédito tributário.

Palavras-chave: processo administrativo fiscal; experiências estrangeiras; segurança jurídica; resolução de controvérsias tributárias; efetividade da cobrança.

¹ Pós-graduado em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Consultor Legislativo do Senado Federal do núcleo de direito. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Procurador Federal. E-mail: dmncarvalho@gmail.com.

Sumário

1 INTRODUÇÃO.....	5
2 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL	6
2.1. Conceito e características	6
2.2. Instauração	7
2.2.1. Fase não litigiosa.....	7
2.2.2. Fase litigiosa.....	9
2.3. Efeitos decorrentes da instauração da fase litigiosa.....	10
2.4. Instâncias de decisão e recursos cabíveis.....	11
2.4.1. Decisão de 1ª instância e recursos cabíveis.....	11
2.4.2. Decisão de 2ª instância e recursos cabíveis.....	14
2.5. Organização do CARF.....	14
2.5.1. Processo de designação de conselheiros	14
2.5.2. Competência e organização do CARF.....	15
2.5.2.1. Dos recursos interpostos de decisões das DRJs	15
2.5.2.2. Dos recursos interpostos perante o CARF.....	16
2.5.2.3. Decisões proferidas pelo CARF.....	18
2.5.2.3.1. O ordenamento jurídico e os limites do julgador	18
2.5.2.3.2. Voto de qualidade.....	19
2.6. Eficácia das decisões e inafastabilidade de Jurisdição.....	20
2.7. Repercussão das decisões proferidas.....	21
3 EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS.....	23
3.1. Introdução	23
3.2. Modelos estrangeiros	24
3.2.1. Argentina.....	24
3.2.2. Chile.....	27
3.2.3. Estados Unidos da América.....	30
3.2.4. França.....	32
3.2.5. Portugal	34
4 APERFEIÇOAMENTOS DO MODELO EM VIGOR	36
4.1. Introdução	36
4.2. Uniformização do entendimento em âmbito administrativo.....	39
4.3. Alteração na sistemática dos recursos	43
4.3.1. Valor de alçada	43
4.3.2. Ausência de efeito suspensivo “automático”.....	47
4.4. Alteração da competência para julgamento da controvérsia tributária pelo Poder Judiciário	49
4.5. Regulação de meios alternativos de solução de conflitos.....	53
5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63

1 INTRODUÇÃO

O estudo do processo administrativo fiscal (PAF) federal brasileiro exige a compreensão do modelo em vigor, previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. A análise da legislação de regência revela a estrutura de julgamento de que dispõe o contribuinte para controle dos atos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União².

A compreensão do modelo envolve a abordagem das instâncias de julgamento, compostas, em primeiro grau, pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), e, em segundo grau, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Entre os aspectos estudados estão a composição desses órgãos, a forma de designação de julgadores, o modo como os julgamentos são resolvidos, os recursos cabíveis, a repercussão das decisões proferidas e a possibilidade de questionamento, no Poder Judiciário, da matéria decidida na esfera administrativa.

A experiência estrangeira, em matéria de contencioso fiscal, é importante para a comparação do modelo brasileiro com o vigente em outros países. Essa abordagem é iniciada pelo estudo geral sobre o tema publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em seguida, são descritos, ainda que em linhas gerais, por meio de revisão de bibliografia e acesso à legislação estrangeira, os modelos em vigor nos seguintes países: Argentina, Chile, Estados Unidos da América, França e Portugal.

Na parte final do estudo, são tratadas algumas das possíveis modificações do modelo em vigor no Brasil, com fundamento em revisão bibliográfica e na experiência internacional, com vistas a alcançar segurança jurídica aos contribuintes e à Administração Tributária e a obter decisões finais em tempo razoável.

São destacadas propostas relacionadas à uniformização do entendimento em âmbito administrativo; a alterações pontuais na sistemática dos recursos, mediante previsão de valor de alçada para interposição de recursos ao CARF e de efeito suspensivo não “automático” aos recursos; à competência para julgamento da controvérsia tributária pelo Poder Judiciário após decisão final proferida no PAF; e à regulação de meios alternativos de solução de conflitos, em especial, a transação tributária.

² Decreto nº 70.235, de 1972: “**Art. 1º** Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal. (...)”

2 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

2.1. Conceito e características

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) federal brasileiro pode ser conceituado à luz de sua norma de regência, que é o Decreto nº 70.235, de 1972, como aquele destinado à determinação e à exigência dos créditos tributários da União, nos termos do art. 1º do referido diploma legal³.

Fala-se em diploma legal por ter o mencionado decreto *status* de lei ordinária, pois assim foi recepcionado⁴ pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB). Desse modo, as alterações do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser efetivadas por meio de lei aprovada pelo Congresso Nacional.

Como se verá adiante, o PAF tem fases não litigiosa e litigiosa⁵. A primeira decorre de ato praticado pela autoridade fiscal com objetivo de cobrar o tributo não recolhido, ao passo que a segunda surge em razão de ato praticado pelo contribuinte que discorda da referida cobrança.

O foco do presente estudo é a fase litigiosa. É nela que, por excelência, se desenvolve o PAF. Este é formado por um conjunto de regras que regulam a relação jurídica processual e o procedimento, encadeado por uma série de atos processuais, praticados pelo contribuinte e pela autoridade julgadora, com vistas a um resultado legítimo, que é a solução do conflito jurídico-tributário⁶.

³ Como conceito doutrinário, relacionado ao sentido amplo da expressão processo administrativo tributário, pode-se mencionar o seguinte: “Tomada em sentido amplo, a expressão ‘processo administrativo tributário’ designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária, vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação. (...)” MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015. p. 409.

⁴ “**Decreto recepcionado com nível de lei ordinária**. O Decreto nº 70.235/72, tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária (...). Em consequência, o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado com força de lei ordinária. Para compreender o histórico é essencial a leitura do AMS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos.” PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 9.

⁵ “O processo administrativo fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a chamada ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (fase litigiosa).” PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014. p. 1.197.

⁶ O processo diferencia-se do mero procedimento, como esclarece Hugo de Brito Machado Segundo: “Sempre que houver apenas a série de atos tendentes a um resultado final considerado em seu aspecto formal, mas que não tenha como finalidade a produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (participação esta que ocorre de forma dialética, ou contraditória, se o resultado final consistir na solução de um conflito), tem-se um *mero procedimento*. Quando essa série de atos tiver por propósito produzir um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (v. g., dirimir uma lide, um conflito, reconhecendo o direito subjetivo detido por uma das partes litigantes, e sobretudo oferecendo a essas partes possibilidades de participação), tem-se, além do procedimento considerado em seu aspecto formal, também um *processo propriamente dito*.” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. pp. 55/56.

A existência de órgão administrativo de julgamento em matéria fiscal obriga, por força de mandamento constitucional, a existência de normas de processo administrativo para assegurar aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, o que envolve a previsão de meios de impugnação de imposições fiscais e de recorribilidade das decisões.

Nessa linha, o processo administrativo configura garantia fundamental do indivíduo⁷, cuja base é o inciso LV do art. 5º da CRFB: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

2.2. Instauração

2.2.1. Fase não litigiosa

A fase não litigiosa é assim considerada em razão do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, regular a fase litigiosa do PAF. Então, por decorrência lógica, até o instante em que esta é instaurada, é aquela que está em curso.

Diferente do que se possa imaginar, essa fase não é constituída por meios alternativos de solução de controvérsias. Nesse momento, há, na verdade, os primeiros atos de ação fiscal, que é a atividade precedente à de contencioso fiscal⁸. É constituída pelas ações de fiscalização e de formalização do crédito tributário.

Nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, iniciam essa etapa: 1) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pela autoridade administrativa que cientifique o sujeito passivo da obrigação tributária; 2) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; e 3) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

As ações de exigência do crédito tributário e de aplicação de penalidades, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, são formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, que, entre outras exigências, devem conter a intimação da determinação da exigência tributária imposta ou da possibilidade de impugná-la (art. 10, inciso V, e art. 11, inciso II, todos do Decreto nº 70.235, de 1972).

⁷ “É notável que especificamente no campo da tributação o surgimento do Processo Administrativo brasileiro remonte de 1889, mas sua revigoração constitucional dê-se somente a partir da Constituição Federal de 1988 que consagrou o Processo Administrativo como garantia fundamental, individual do cidadão e informado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV).” MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. p. 140.

⁸ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 24.

Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade declarará a revelia e, pelo prazo de trinta dias, há o que o art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972, denomina de “cobrança amigável”. Também não se trata, nesse ponto, de possibilidade de solução alternativa para o não recolhimento do tributo na forma da autuação fiscal, como, por exemplo, eventual possibilidade de transação tributária. O que se considera “cobrança amigável” é aquilo que for realizado pela Administração para obter, ainda na via administrativa, o valor não pago antes de enviar o crédito para inscrição em dívida ativa⁹.

Esgotado o prazo de cobrança amigável, segue-se o comando do art. 21, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972: o processo relativo ao crédito tributário deverá ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento de execução fiscal, se for o caso¹⁰.

Note-se que, no encadeamento de atos narrado, o procedimento se encerra sem litígio administrativo. Eventual insurgência do devedor em relação ao montante cobrado dependerá de ajuizamento de ação perante o Poder Judiciário.

2.2.2. Fase litigiosa

A fase litigiosa inicia-se, como dito, por ato praticado pelo sujeito passivo, consubstanciado na apresentação de impugnação à exigência fiscal, como dispõe o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972. É a forma tradicional e mais comum¹¹ de se instaurar o contencioso fiscal, razão pela qual o presente estudo se limitará à análise de seus desdobramentos no PAF.

Deve a impugnação ser apresentada ao órgão preparador, no prazo de 30 (trinta) dias, como preconiza o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972. Esse “órgão” é uma das “estruturas” administrativas que exercem competência no PAF. Entretanto, diferente das demais, como será abordado a seguir, não tem competência judicante, mas apenas a

⁹ “É também de 30 (trinta) dias o prazo para cobrança amigável do crédito tributário nas hipóteses em que não tenha havido cumprimento ou impugnação da exigência notificada ao contribuinte (findo o qual haverá a inscrição em dívida ativa para fins da execução forçada do crédito) e para os procedimentos concernentes aos bens que sofreram decreto de perdimento (arts. 21, *caput*, §§ 2º e 3º, e 63 do Dec. 70.235/1972).” MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. p. 272.

¹⁰ Nem sempre será ajuizada execução fiscal, como revela a doutrina: “Na esfera federal, existe limite para o ajuizamento de execução fiscal. Atualmente, o débito consolidado, inscrito em Dívida Ativa da União, menor ou igual a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), não será objeto de cobrança judicial, nos termos da Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, ressalvado o caso de crédito não tributário decorrente de multa criminal, cuja execução fiscal é ajuizada independentemente da importância, bem como na hipótese de o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observados os critérios de eficiência, economicidade, praticidade e as peculiaridades regionais e/ou do débito, autorizar, mediante ato normativo, as unidades por ele indicadas a promoverem à inscrição e o ajuizamento destes débitos.” GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 5ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016. pp. 83/84.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. p. 135.

atribuição de praticar atos de mero expediente ou de impulso oficial no processo¹². Em outras palavras, a autoridade preparadora não tem poder decisório.

Os demais órgãos são considerados as instâncias de julgamento. Em primeira instância, a atribuição de decisão das impugnações é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Na segunda instância, a competência em grau de recurso é do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cujas competências serão detalhadas mais adiante.

Assim, apresentada a impugnação, esta deve ser remetida à apreciação da DRJ competente, autoridade julgadora de primeira instância, para análise da matéria “contestada” pelo sujeito passivo.

Entre os requisitos que devem ser observados pelo sujeito passivo ao formular a impugnação, está a necessária menção à eventual ajuizamento de ação judicial com vistas a discutir a matéria impugnada, conforme exige o inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A importância desse requisito decorre do modelo de Jurisdição em vigor no Brasil, em que as únicas decisões definitivas são as proferidas pelo Poder Judiciário. Trata-se do modelo de Jurisdição *una*¹³. Assim, se a questão foi levada à apreciação judicial, será necessário avaliar a amplitude desse litígio, pois a parcela sob análise judicial não poderá ser debatida em âmbito administrativo. Há o que se denomina de renúncia à esfera administrativa¹⁴ pela provocação judicial efetivada pelo sujeito passivo.

Conforme lição da doutrina, “não fará sentido que a impugnação administrativa tome seu curso normal se a Justiça deverá se pronunciar a respeito da matéria”¹⁵. A renúncia à esfera administrativa é prevista no parágrafo único do art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (LEF), Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

¹² “A combinação de ambos os dispositivos conduz ao entendimento de que o *órgão preparador* apenas comete atos de mero expediente ou de impulso no processo; a competência de decisão, porém, é de outro órgão da própria RFB.” NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 303.

¹³ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 308.

¹⁴ “**Informação sobre eventual ação judicial**. A opção pela via judicial para a discussão da obrigação tributária implica renúncia à esfera administrativa, quando coincidentes seus objetos. Para a verificação, faz-se indispensável cotejar cuidadosamente a amplitude da causa de pedir e dos pedidos de cada qual. Daí a importância da informação exigida por esse inciso V do art. 16. Vide notas aos arts. 14, 25, I, e 62 deste PAF e ao art. 38 da LEF.” PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 75.

¹⁵ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 308.

2.3. Efeitos decorrentes da instauração da fase litigiosa

Entre os efeitos provocados pela apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, destaca-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário da parte contestada. É o efeito por excelência decorrente da apresentação de impugnação.

O CTN assim estabelece ao prever, no inciso III de seu art. 151, que suspendem a exigibilidade do crédito “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”. Desse modo, a apresentação de impugnação e a interposição de recursos contra as decisões administrativas no âmbito do processo administrativo fiscal mantêm a cobrança do crédito obstaculizada até a decisão final proferida.

Durante o processo administrativo, portanto, i) o crédito tributário não pode ser exigido em âmbito administrativo; ii) o montante devido não pode ser inscrito em dívida ativa; iii) o sujeito passivo tem direito a ter sua regularidade fiscal atestada, por meio da obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa.¹⁶

Importante restrição desse efeito deve ser observada em relação à parte não impugnada pelo sujeito passivo. O Decreto nº 70.235, de 1972, prevê, em seu art. 17, que é considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Por decorrência lógica, é previsto que, na hipótese de impugnação parcial, não sendo cumprida nem impugnada a exigência, o órgão preparador providenciará a formação de autos apartados para imediata cobrança da parte não contestada (art. 21, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

A suspensão da exigibilidade do crédito, portanto, é restrita à parcela do crédito tributário objeto de litígio administrativo¹⁷. A parcela não impugnada pode ser cobrada de imediato pela Fazenda Pública.

Destaque-se, nesse ponto, que a Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, inovou o ordenamento jurídico ao conferir o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito à submissão do litígio administrativo à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da

¹⁶ “As impugnações e recursos impedem a exigibilidade do crédito tributário. Enquanto a exigência não se tornar definitiva na esfera administrativa, o montante não pode ser exigido do sujeito passivo, não pode este ser inscrito em dívida ativa, tampouco lhe pode ser negada certidão de regularidade fiscal (positiva com efeitos de negativa).” PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014. p. 1.202.

¹⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 82/83.

União, por meio da inserção do art. 14-A no Decreto nº 70.235, de 1972. Trata-se de norma aplicável nos casos em que esteja em discussão crédito tributário da União devido por órgão ou entidade da Administração Pública federal. O dispositivo equipara à reclamação (impugnação) a submissão desse litígio à composição extrajudicial, com expressa menção ao efeito de suspensão da exigibilidade do crédito.

O conflito, portanto, entre o ente político União e órgão ou entidade de direito público da Administração Pública federal pode ser, em tese, solucionado via composição extrajudicial. Enquanto esta via hipotética estiver em tramitação, o órgão ou entidade devedor não podem ser cobrados pelo crédito tributário objeto do litígio.

2.4. Instâncias de decisão e recursos cabíveis

2.4.1. Decisão de 1ª instância e recursos cabíveis

Como visto, o órgão competente para julgamento em primeira instância é a DRJ, órgão integrante da estrutura orgânica da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), subordinado ao Subsecretário de Tributação e Contencioso, na forma do art. 13 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria nº 430, de 9 de outubro de 2017, do Ministério da Fazenda (MF).

As DRJs são estruturas administrativas da RFB de natureza colegiada (inciso I do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972), as quais compete, com abrangência nacional, entre outras atribuições, conhecer e julgar as impugnações em processos administrativos fiscais relativos, por exemplo, a determinação e exigência de créditos tributários (art. 277, inciso I, do Regimento Interno da RFB).

Cada DRJ é composta por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores, podendo funcionar com até sete julgadores, conforme previsto no art. 2º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

Quanto à composição das DRJ, nos termos da referida norma, vale destacar o seguinte:

- 1) Os julgadores devem ser ocupantes de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) (art. 3º da Portaria);
- 2) A designação dos julgadores cabe ao Secretário da RFB (§ 4º do art. 2º da Portaria); e

3) O mandato dos julgadores é de 24 meses, admitidas reconduções (art. 4º da Portaria).

Aos julgadores cabem elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que forem relatores, propor diligência ou perícia e proferir votos (art. 6º da Portaria). As decisões proferidas em primeira instância, portanto, não são monocráticas, mas colegiadas. O sujeito passivo obtém, assim, a “revisão” de seu lançamento por uma turma de julgadores.

É reservado ao Presidente de cada Turma, além da atribuição de proferir votos ordinários, a competência para proferir votos de qualidade, conforme art. 13 da Portaria MF nº 341, de 2011¹⁸, assim considerados aqueles que desempatam o julgamento no âmbito do colegiado.

De acordo com o art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, a decisão proferida pela DRJ deve conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação. Quanto à análise, deve a DRJ se pronunciar sobre as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, a fim de que sejam atendidos os princípios do contraditório e da ampla defesa.

As decisões proferidas pela DRJ são passíveis de questionamento administrativo por dois caminhos: 1) interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo prejudicado pela decisão, com efeito suspensivo, no prazo de trinta dias seguintes à ciência da decisão (art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972); e 2) recurso de ofício¹⁹, ou seja, “apresentado”²⁰ pelo julgador de primeira instância contra a própria decisão proferida pela DRJ, sempre que essa decisão, na forma do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972: i) exonerar o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda; e ii) deixar de aplicar pena de perda de mercadoria ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência fiscal.

¹⁸ “**Art. 13.** Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da Turma, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao Presidente da Turma, além do voto ordinário, o de qualidade.”

¹⁹ O recurso de ofício não é, do ponto de vista técnico, recurso propriamente dito, visto que não é manejado pela parte prejudicada. É, na verdade, uma condição de eficácia da decisão contra o interesse estatal. Assim se manifesta a doutrina: “O recurso de alçada ou de ofício, embora tenha este nome, não se configura propriamente como um recurso, pois carece de algumas características básicas inerentes a esse instituto, como voluntariedade, legitimidade de interesses etc., configurando-se em verdade, em uma condição de eficácia de decisão contra o interesse estatal.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 61. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federaçao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

²⁰ Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972: “**Art. 34.** A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: (...) § 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão. (...)”

Interposto recurso, permanece em vigor a suspensão da exigibilidade do crédito. Isso porque o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, atribui efeito suspensivo ao recurso interposto pelo sujeito passivo. O resultado disso é a manutenção do obstáculo à Fazenda Pública de cobrar o crédito tributário enquanto não decidida, em definitivo, a pretensão recursal do sujeito passivo. Durante esse período, de um lado, o sujeito passivo continua a gozar de regularidade fiscal. De outro lado, não corre prazo de prescrição contra a Fazenda Pública.

É expresso o art. 36 do Decreto nº 70.235, de 1972, para vedar a apresentação de pedido de reconsideração de decisão proferida pela DRJ. O meio de impugnar decisões proferidas pelo referido órgão colegiado é a interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo.

2.4.2. Decisão de 2ª instância e recursos cabíveis

2.5. Organização do CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão também integrante do Ministério da Fazenda, fecha a estrutura administrativa de julgamento no âmbito do PAF. Identifica-se, com isso, uma das características do modelo de julgamento no âmbito do PAF brasileiro: a competência para análise da matéria é restrita, na esfera administrativa, ao Ministério da Fazenda. Desde a autuação do sujeito passivo, à decisão final do PAF, a competência não transita por outros órgãos da Administração Pública.

Embora o julgamento seja mantido em âmbito administrativo na esfera do Ministério da Fazenda, o inciso II do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que o CARF é órgão colegiado, assim como a 1ª instância, mas deve, diferente desta, ser órgão paritário, o que significa que não pode ser integrado apenas por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB). Deve, portanto, ser integrado por representantes dos contribuintes e por representantes da Fazenda Nacional, neste caso, servidores ocupantes de cargo de AFRFB (art. 29, inciso I, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015).

2.5.1. Processo de designação de conselheiros

Em razão da paridade, os requisitos e o processo de designação de conselheiros depende da representação a que cada um pertence (contribuintes ou Fazenda Nacional). Em todos os casos, a designação cabe ao Ministro de Estado da Fazenda para mandato de dois anos, permitida a recondução de conselheiro, desde que o tempo total de exercício

do mandato não exceda ou venha a exceder seis anos²¹, conforme preconiza o art. 40, *caput*, e seu parágrafo 2º, ambos do Anexo II do Regimento Interno da CARF.

No que toca aos representantes da Fazenda Nacional, a designação deve recair, conforme estabelece o Anexo II do Regimento Interno da CARF, sobre candidatos indicados em lista tríplice encaminhada pela RFB. Essa lista deve ser preparada pela RFB com indicação de candidatos que sejam ocupantes de cargo de AFRFB, em exercício no cargo há pelo menos cinco anos.

Em relação aos representantes dos contribuintes, a designação deve recair sobre candidatos indicados em listas tríplices elaboradas pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais. Os indicados nessas listas devem possuir: a) nacionalidade brasileira; b) formação superior completa; c) registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, três anos; d) notório conhecimento técnico; e e) efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

As listas tríplices, como prevê o Regimento Interno do CARF, devem ser encaminhadas ao Presidente do Conselho²² e submetidas ao Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) para avaliação dos indicados. Apenas na hipótese de constatação de aptidão dos candidatos é que o Presidente do referido Comitê encaminha²³ ao Ministro de Estado da Fazenda o resultado da avaliação para que este possa designar os conselheiros que irão compor o CARF.

2.5.2. Competência e organização do CARF

2.5.2.1. Dos recursos interpostos de decisões das DRJs

O CARF é órgão de competência recursal. Desse modo, não julga diretamente impugnações de contribuintes, mas os recursos interpostos das decisões proferidas pelas DRJs nessas impugnações.

²¹ Há, ainda, autorização para que o mandato atinja oito anos, conforme estabelece o Regimento interno do CARF em seu anexo II: “**Art. 40.** Os conselheiros do CARF serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandato de 2 (dois) anos. (...) § 2º É permitida a recondução de conselheiro, titular e suplente, desde que o tempo total de exercício no mandato não exceda ou venha a exceder 6 (seis) anos, ressalvada a hipótese em que o conselheiro exerça encargo de Presidente de Câmara, de Vice-Presidente de Câmara, de Presidente de Turma ou de Vice-Presidente de Turma, cujo prazo máximo será de 8 (oito) anos. (...)”

²² Anexo II do Regimento Interno do CARF: “**Art. 31.** As listas tríplices das representações serão encaminhadas ao Presidente do CARF, acompanhadas dos currículos dos candidatos e demais documentos necessários à instrução do processo seletivo pelo CSC.”

²³ Anexo III do Regimento Interno do CARF: “**Art. 6º** Na hipótese de o CSC constatar a inaptidão de candidatos, a respectiva lista tríplice será devolvida ao CARF, para cumprimento do art. 30 do Anexo II deste Regimento Interno. (...) § 2º Constatada a aptidão de todos os candidatos relacionados na lista tríplice, o Presidente do CSC encaminhará ao Ministro de Estado da Fazenda o resultado da avaliação.”

São levados ao Conselho os recursos de ofício e os recursos voluntários interpostos das decisões de primeira instância, conforme prevê o art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

O Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o CARF é composto por Seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Aquelas são especializadas por matéria²⁴ e constituídas por Câmaras²⁵, sendo que estas são divindades em Turmas de julgamento.

São três as Seções, compostas cada uma por quatro Câmaras que, por sua vez, poderão ser divididas em até duas Turmas de julgamento. Estas são integradas por oito conselheiros: quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos contribuintes.²⁶

Essa estrutura é dotada de competência para julgamentos dos recursos de ofício e voluntários por matéria, em decorrência do modo como aquela é atribuída pelo Regimento Interno do CARF. De maneira mais específica, pode-se dizer que a competência é distribuída conforme o tributo objeto do litígio.

A título de exemplo, o julgamento de recursos de ofício e voluntários cabe à 1ª Seção se versarem, por exemplo, sobre a aplicação da legislação relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). À 2ª Seção são cabíveis, entre outros, os recursos que versem sobre Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF). Por fim, à 3ª Seção cabe o julgamento, por exemplo, dos recursos relativos à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

2.5.2.2. Dos recursos interpostos perante o CARF

Além da competência para julgamento dos recursos interpostos perante as DRJs, o CARF também se estrutura de modo a permitir, em determinadas circunstâncias, a recorribilidade de suas próprias decisões. Nem poderia ser diferente, visto que o Decreto nº 70.235, de 1972, assim exige²⁷.

²⁴ Anexo II do Regimento Interno do CARF: “Art. 1º (...) § 2º As Seções serão especializadas por matéria, na forma prevista nos arts. 2º a 4º da Seção I.”

²⁵ Que não se confundem com a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

²⁶ É o que dispõem os arts. 21 a 23 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

²⁷ O Decreto nº 70.235, de 1972, prevê no inciso II de seu art. 25, além da recorribilidade das decisões proferidas pelas DRJs, recursos de natureza especial. Essa previsão de recursos de natureza especial impõe a recorribilidade, em certas hipóteses, das decisões proferidas no âmbito do próprio CARF (art. 37, § 2º, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Nos termos do art. 64 do Regimento Interno do CARF, contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF, são cabíveis os seguintes recursos: Embargos de Declaração, Recurso Especial e Agravo.

Os Embargos de Declaração carecem de detalhamento, visto que endereçados ao próprio órgão prolator da decisão recorrida (na Turma de Julgamento, por exemplo) para afastar do conteúdo desta eventual obscuridade, omissão ou contradição.

O Recurso Especial é aquele que justifica a existência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). É interposto de decisões proferidas no âmbito dos demais órgãos colegiados do CARF que tenham conferido à legislação tributária interpretação divergente da que tenha sido adotada por outra Câmara, Turma de julgamento, Turma especial ou a pela própria CSRF.

Assim, o Recurso Especial, sob o ponto de vista do recorrente, e a CSRF, sob a perspectiva da estrutura administrativa do CARF, são destinados a uniformizar a jurisprudência deste²⁸.

Complementa o instrumento destinado a conferir uniformidade de decisões no âmbito do PAF o recurso de Agravo, cuja serventia é apenas a de conferir prosseguimento a Recurso Especial interposto pelo interessado e que tenha tido sua admissibilidade indevidamente negada.

Durante a tramitação desses recursos, o crédito permanece com sua exigibilidade suspensa, dado o efeito suspensivo daqueles. Cessa a suspensão da exigibilidade do crédito com a prolação de decisão definitiva em âmbito administrativo, assim entendida aquela não suscetível de recurso ou, quando cabível, decorrido o prazo sem sua interposição.²⁹

Por fim, cabe citar o não cabimento de pedido de reconsideração de decisões proferidas pelo CARF³⁰, assim como também não é cabível de decisões proferidas pela DRJ, conforme exposto. Entretanto, nem sempre foi assim, dado que havia previsão no §

²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. p. 175.

²⁹ Decreto nº 70.235, de 1972: “**Art. 42.** São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III – de instância especial. *Parágrafo único.* Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

³⁰ Regimento Interno do CARF: “**Art. 64.** Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: (...) *Parágrafo único.* Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.”

3º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, de cabimento desse tipo de pedido, dotado, inclusive, de efeito suspensivo³¹.

2.5.2.3. Decisões proferidas pelo CARF

2.5.2.3.1. O ordenamento jurídico e os limites do julgador

No tocante aos parâmetros utilizados pelo julgador no ofício judicante no âmbito do PAF, está a impossibilidade de afastar a aplicação de normas sob o fundamento de desrespeito à CRFB. Em outras palavras, os julgadores, tanto da DRJ quanto do CARF são impedidos de reconhecer inconstitucionalidade de leis. É texto expresso do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação conferida pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. O § 6º do referido dispositivo esclarece os casos de exceção à regra geral em questão:

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**.

.....
§ 6º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Os casos, como se nota, em que o julgador pode afastar a aplicação da lei por inconstitucionalidade são restritos, pois apenas autorizam esse exame de maneira indireta, pois dependem de atos praticados em momento prévio por outros órgãos. No primeiro caso, deve haver decisão definitiva proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF). Nos demais casos, deve existir: ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda

³¹ “**Pedido de reconsideração.** O pedido de reconsideração não mais existia, face à edição do artigo 50 da Lei nº 8.541/92, que passou a vedá-lo: ‘Art. 50. Não será admitido pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes’. A Lei nº 11.941/2009 veio formalmente revogar o § 3º.” PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 139.

Nacional, súmula da Advocacia-Geral da União ou parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República.

Nessa linha, inexistente autonomia do julgador para o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei no âmbito do PAF. Mesmo que a lei seja de inconstitucionalidade manifesta, deve o julgador se ater ao comando normativo em vigor, salvo a existência de ato prévio, na forma do § 6º do art. 26-A, que permita o afastamento da lei por inconstitucionalidade.

2.5.2.3.2. Voto de qualidade

O art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, delega ao Regimento Interno do CARF a disciplina do julgamento no âmbito do Conselho.

Como visto, o que o referido Diploma legal prevê são os recursos cabíveis e a composição e a estrutura orgânica do CARF. Parte considerável das normas sobre o procedimento de julgamento em segunda instância são previstas no Regimento Interno do Conselho.

Entretanto, duas previsões são de destaque na estrutura normativa determinada pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores, em especial as conferidas pela Lei nº 11.941, de 2009. Trata-se da imposição de composição paritária e da existência de voto de qualidade atribuído aos cargos de presidente dos órgãos colegiados do CARF.

Assim prevê o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

.....

§ 9º **Os cargos de Presidente** das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, **em caso de empate**, terão o **voto de qualidade**, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

..... (Grifos nossos)

A composição paritária, como visto, demanda a existência de representantes dos contribuintes e de representantes da Fazenda Nacional. Essa paridade, no entanto, é “suavizada” pela existência do voto de qualidade, cuja atribuição recai sobre os representantes da Fazenda Nacional, pois apenas estes poderão ocupar os cargos de presidência dos órgãos colegiados de julgamento do CARF.

Ocorrido o empate na votação, o presidente do órgão desempata o resultado do julgamento, o que confere prevalência do entendimento da representação da Fazenda

Nacional, independe de qual dos interessados será o vitorioso na lide administrativa, seja o contribuinte, seja o Poder Público³².

2.6. Eficácia das decisões e inafastabilidade de Jurisdição

Como o processo administrativo não pode se eternizar, o Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece o momento em que a decisão proferida no PAF deixa de poder ser questionada na esfera administrativa. Nos termos do art. 42 do referido diploma, são consideradas decisões definitivas:

- 1) A de primeira instância, desde que esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto e desde que não seja o caso de recurso de ofício;
- 2) A de segunda instância da qual não caiba recurso ou, se cabível, decorrido o prazo sem sua interposição; e
- 3) A de instância especial.

Esses casos são tratados como decisões definitivas, mas não se pode falar em trânsito em julgado. Essa impossibilidade decorre do sistema de controle de atos judiciais em vigor no Brasil, que é o sistema de unidade de Jurisdição. Nesse modelo, também conhecido como sistema do monopólio de Jurisdição ou sistema inglês³³, as decisões administrativas podem ser questionadas no Poder Judiciário. Apenas as decisões proferidas no âmbito judicial são, de fato, definitivas, por transitarem em julgado.

Portanto, o caráter definitivo das decisões proferidas no PAF é “endógeno” (apenas coisa julgada na esfera administrativa)³⁴, relacionado à extinção da lide administrativa, de sorte a permitir o encerramento da suspensão da exigibilidade do

³² A doutrina que se manifesta contrária à previsão do voto de qualidade, assim se pronuncia quanto ao resultado de sua adoção no modelo brasileiro: “Não se discute, em absoluto, a idoneidade e a independência de julgamento dos representantes da Fazenda Pública integrantes dos órgãos de julgamento administrativo. Todavia, observa-se uma natural tendência desses julgadores confirmarem os atos administrativos.” GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. In: **Direito tributário atual**, nº 38. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017. p. 69.

³³ “Diverso delineamento tem o *sistema de unidade de jurisdição*, também conhecido como *sistema do monopólio de jurisdição* ou *sistema inglês*. Por essa modalidade de sistema, todos os litígios, administrativos ou de caráter privado, são sujeitos à apreciação e à decisão da Justiça comum, vale dizer, a que é composta de juízes e tribunais do Poder Judiciário. Adotam o sistema da unidade de jurisdição os Estados Unidos, o México e alguns outros países, entre eles o Brasil.” CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26. ed. rev., ampl. e atual. Até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1.016.

³⁴ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 143.

crédito e o início do prazo de prescrição para que a Fazenda Pública execute o montante devido.

O contribuinte prejudicado pela decisão proferida no PAF pode ingressar no Poder Judiciário para questionar a decisão administrativa que lhe foi desfavorável, com reinício da discussão, agora na esfera judicial, acerca da imposição tributária que fora acertada na via administrativa por meio do PAF.

O sistema em vigor no Brasil não é opção do legislador, pois decorre do princípio constitucional da inafastabilidade da Jurisdição³⁵, previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CRFB: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Fica evidente, assim, a impossibilidade de se impedir a análise judicial do conflito decidido na esfera administrativa.

2.7. Repercussão das decisões proferidas

Pode-se afirmar que as decisões proferidas no âmbito do PAF têm repercussão apenas em relação ao sujeito passivo que seja parte no processo. Não irradiam, dessa forma, efeitos para a Fazenda Pública, a não ser em relação àquele sujeito passivo que levou a questão à apreciação do órgão administrativo de julgamento. Também não servem de salvaguarda para contribuintes em situação equivalente.

Nessa linha, cabe citar o art. 100 do CTN, que, em relação às decisões proferidas em processo administrativo, apenas considera normas complementares das leis, tratados e decretos as decisões proferidas em órgãos singulares ou coletivos de contencioso administrativo a que a lei atribua eficácia normativa. Como a lei não dispõe dessa forma em relação às decisões proferidas pelo PAF³⁶, o sujeito passivo que as considera para fins de cumprimento de obrigações tributárias não está protegido da imposição de penalidades e cobrança de juros de mora, por exemplo. É o que se depreende do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

³⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26. ed. rev., ampl. e atual. Até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1.016.

³⁶ “**Decisões do CARF não integram a legislação tributária.** Parecer normativo. Decisões do CARF não são normas complementares. Parecer Normativo nº 23: ‘Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante (...)’. PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 102.

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifos nossos)

Além de não salvaguardar os contribuintes que não participaram do processo em que proferida determinada decisão, esta também não é de observância obrigatória pela Fazenda Nacional em relação a outros contribuintes não abrangidos pela decisão. Isso significa dizer que, embora o órgão administrativo de julgamento, ainda que de segunda instância, tenha se posicionado em determinada direção jurídica, o Fisco não é vinculado a essa orientação. Pode, assim, continuar a atuar na esfera administrativa em sentido oposto ao da decisão em relação aos demais contribuintes.

Há, entretanto, instrumento que pode, sob determinada condição, modificar esse panorama. Trata-se da possibilidade de edição pelo CARF de enunciados de súmulas que reflitam decisões reiteradas e uniformes proferidas no âmbito do Conselho. De início, essas súmulas apenas vinculam os membros do CARF. Para que sejam de observância obrigatória é ainda imperativo que essas súmulas sejam aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda³⁷.

Assim, até que à súmula seja atribuído efeito vinculante pelo Ministro de Estado da Fazenda, a Administração Tributária federal poderá continuar a agir de modo contrário às decisões proferidas pelo CARF, mesmo que reiteradas e uniformes, ainda que previstas em enunciado de súmula do Conselho.

3 EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS

3.1. Introdução

Conforme dispõe a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) na edição *Tax Administration 2017*³⁸, publicação bianual em que são

³⁷ É o que dispõe o Regimento Interno do CARF: “**Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...) **Art. 75.** Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.”

³⁸ Acerca da mencionada edição, extrai-se o seguinte trecho acerca de seu conteúdo: “*The Tax Administration 2017 is the seventh edition of the OECD Centre for Tax Policy and Administration’s biennial comparative information series first published in 2004. The primary purpose of the Tax Administration Series (TAS) is to share information that will facilitate dialogue on the design and administration of tax systems.*” OECD (2017), *Tax Administration 2017*:

comparados sistemas tributários de países desenvolvidos e em desenvolvimento, o efetivo acesso a meios de solução de litígios tributários é essencial para qualificação de um sistema tributário. A existência desses meios é fundamental, na visão da OCDE, para salvaguardar direitos dos contribuintes e assegurar a imposição de limites aos poderes do Fisco.

De acordo com a Organização, dos sistemas tributários consultados para a elaboração da pesquisa, com exceção da Colômbia e da Costa Rica, todos relataram a existência de um ou mais fóruns competentes em seus países para a solução formal de controvérsias tributárias. Um terço dos países relatou, ainda, a existência do serviço de Ombudsman em adição ao método de resolução de conflitos entre contribuinte e Fisco³⁹.

Diante da multiplicidade de sistemas em vigor, a análise da experiência estrangeira em matéria de contencioso fiscal é importante para a apresentação de potenciais soluções para os problemas do modelo brasileiro, especialmente diante da necessidade de garantir segurança jurídica, reduzir o excesso de litigiosidade e obter efetividade da cobrança do crédito tributário.

3.2. Modelos estrangeiros

Por questões de racionalidade do estudo e de disponibilidade de bibliografia, foram escolhidos alguns países para que o modelo de contencioso tributário pudesse, ao menos em linhas gerais, ser exposto neste trabalho, com destaque para questões em comum e eventuais peculiaridades.

Nessa linha, serão analisados os modelos em vigor na Argentina, no Chile, nos Estados Unidos da América (EUA), na França e em Portugal. Cada país terá sua análise individualizada, conforme os tópicos a seguir.

3.2.1. Argentina

Na Argentina, há contencioso administrativo fiscal, que se inicia com a apresentação de reclamação à Administração Tributária. Da decisão, pode ser interposto

Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

³⁹ “Effective access to tax dispute processes are an essential feature of a good tax system. They safeguard taxpayer rights and ensure appropriate checks and balances exist on the exercising of tax powers by administrations. All survey respondents, with the exception of Colombia and Costa Rica, report the existence of a forum or fora, for formal resolution of disputes. One-third of countries report having an Ombudsman service in addition to other dispute resolution processes (see Table A.169).” OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

recurso ao *Tribunal Fiscal de La Nación* (TFN), órgão de segunda instância administrativa com natureza jurídica de entidade autárquica⁴⁰, que exerce atribuições judicantes em matéria tributária e aduaneira⁴¹, dotado de independência em relação ao Poder Executivo. Fala-se, inclusive, em caráter jurisdicional de suas atribuições⁴², embora não integrante da estrutura do Poder Judiciário⁴³, previstas na *Ley de Procedimiento Tributario* (LPT), Lei nº 11.683, de 13 de julho de 1998.

A opção pelo litígio administrativo exclui a via judicial, isso porque o art. 81 da LPT⁴⁴ estabelece duas possibilidades ao contribuinte: recorrer ao TFN ou ajuizar ação perante os juízes de primeira instância do Poder Judiciário para questionar a imposição fiscal.

As turmas do referido Tribunal são divididas entre aquelas que têm competência em matéria tributária ou aduaneira. As turmas que julgam matéria tributária são compostas por dois advogados e um contador público, ao passo que as turmas que julgam matéria aduaneira são compostas por três advogados⁴⁵.

Os membros das turmas são designados pelo Poder Executivo e gozam de garantias com o objetivo de que tenham independência⁴⁶. Como condição de nomeação,

⁴⁰ *Ley nº 11.683, de 13 de Julio de 1998: "ARTICULO 154 - El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION actuará como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, según las normas del presente Capítulo."*

⁴¹ *"La competencia tanto en materia aduanera como impositiva es otorgada por ley, y la veremos a continuación."* MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. *Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10ª Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁴² Provavelmente em razão da formação de coisa julgada em caso de não interposição de recursos de suas decisões: *"Aún así, la sentencia del Tribunal que no fuera apelada en el plazo de treinta días hábiles, pasa en autoridad de cosa juzgada, y deberá cumplirse dentro de los quince días siguientes."* MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. *Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10ª Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁴³ *"Nossos vizinhos argentinos têm enfrentado muitas dificuldades no que concerne ao seu tribunal fiscal administrativo. Sua estrutura, embora ligada ao Poder Executivo, caracteriza-se pela independência da Administração ativa e pelo caráter explicitamente jurisdicional de sua atuação."* MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. p. 444.

⁴⁴ *"ARTICULO 81 - Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. (...)"*

⁴⁵ *"Actualmente, está integrado por 7 Salas, conformadas por tres vocales cada una de ellas: 3 salas con competencia aduanera (integradas por abogados) y 4 con competencia impositiva (integradas por 2 abogados y 1 contador cada una)."* Disponível em: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/mision.html>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁴⁶ *"Los vocales son designados por el Poder Ejecutivo, en base a un concurso de antecedentes. Los integrantes del Tribunal gozan de ciertas garantías, que se corresponden con la idea de que, a pesar de su funcionamiento en órbita de la administración pública, se conserve indemne la independencia de su actuación. Por este motivo, detentan igualdad de retribución respecto de los jueces de*

devem os julgadores ostentar conhecimentos técnicos especializados, o que seria garantido pela necessidade de aprovação em *concurso de antecedentes*⁴⁷.

No tocante à esfera tributária, entre as causas de cabimento de recurso ao TFN, está prevista a possibilidade recursal no caso de tributos exigidos pela Administração Tributária cujo valor seja superior a \$ 25.000,00 (vinte e cinco mil pesos), nos termos do art. 159, alínea “a” da LPT⁴⁸.

Importante aspecto da legislação argentina é a recorribilidade das decisões proferidas pela TFN diretamente à *Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal*. Trata-se, portanto, de recurso interposto de decisão administrativa diretamente à instância do Poder Judiciário responsável por julgar apelações de decisões proferidas por Juízes de primeira instância do Poder Judiciário (art. 86, alínea “a”, da LPT)⁴⁹. Essa seria, ao que parece, uma das razões para se atribuir ao TFN natureza “híbrida”⁵⁰, de tribunal administrativo com funções jurisdicionais.

Esse direito de recurso das decisões proferidas pela TFN à segunda instância do Judiciário é extensível à Fazenda Pública, nos termos do art. 192 da LPT⁵¹. Assim, nas

la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.” MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). **Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior**. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10ª Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁴⁷ “*Es la característica fundamental que dio lugar a su creación. Esto implica que las personas que lo componen deben ostentar la especialización suficiente y el conocimiento técnico que requiere el tratamiento de temas complejos y específicos. Esta especificidad se encuentra garantizada por los requisitos que el nombramiento de los vocales conlleva, en especial, el mencionado concurso de antecedentes.*” MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). **Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior**. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10ª Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁴⁸ “**ARTICULO 159.** El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer: a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) o pesos cincuenta mil (\$ 50.000), respectivamente. b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. (...)”

⁴⁹ “**ARTICULO 86 - La Cámara Nacional competente en razón de la materia cuestionada y, en su caso, de la sede del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION interviniente, lo será para entender siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), en los siguientes casos:** a) En las apelaciones que se interpusieran contra las sentencias de los jueces de primera instancia, dictadas en materia de repetición de gravámenes y aplicación de sanciones. b) En los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION en materia de tributos o sanciones. c) En las apelaciones que se interpusieran contra las decisiones adoptadas por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, en los recursos de amparo de los artículos 182 y 183, sin limitación de monto. d) En los recursos por retardo de justicia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION. (...)”

⁵⁰ Sem mencionar a questão da recorribilidade das decisões do TFN à *Cámara Nacional*, assim leciona James Marins: “*d. Natureza jurídica ‘híbrida’ do tribunal.* O regime argentino para a solução dos conflitos de natureza tributária tem como principal defeito o caráter evidentemente híbrido de seu principal órgão, que é o tribunal fiscal da Nação. (...)” MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. p. 445.

⁵¹ “**ARTICULO 192 - Los responsables o infractores podrán interponer el recurso de revisión y de apelación limitada a que se refiere el artículo 86, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de TREINTA (30) días de notificárseles la sentencia del TRIBUNAL y, con sujeción a lo dispuesto en el artículo siguiente, igual derecho tendrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS**

decisões proferidas em desacordo ao interesse fazendário, é possível recorrer ao Poder Judiciário para modificar a interpretação conferida pelo TFN à matéria.

Aspecto importante do modelo argentino é relativo aos efeitos em que recebido o recurso interposto à *Cámara Nacional* de decisão proferida pelo TFN, pois há impacto direto na possibilidade de cobrança da dívida antes do término do litígio. De acordo com o art. 194 da LPT⁵², os recursos das decisões do TFN são dotados de efeito devolutivo e suspensivo. Entretanto, se a imposição tributária objeto da decisão se referir apenas ao tributo e atualização de seu valor, o recurso será recebido apenas no efeito devolutivo, o que implica a possibilidade de execução do valor previsto na decisão⁵³. Pode-se dizer, então, que nessa hipótese se afasta a suspensão da exigibilidade do crédito.

A constitucionalidade da criação do TFN foi chancelada pelo Poder Judiciário⁵⁴, ao reconhecer a possibilidade de seu funcionamento, tendo em vista que os pronunciamentos emanados do referido órgão estão sujeitos a controle judicial.

Assim como no Brasil, o tribunal administrativo não pode reconhecer a inconstitucionalidade de leis, salvo se a Suprema Corte tiver decidido previamente⁵⁵.

3.2.2. Chile

O modelo de resolução de conflitos tributários chileno passou por alteração significativa no ano de 2009 com a entrada em vigor da Lei nº 20.322, de 27 de janeiro

PUBLICOS. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de QUINCE (15) días de quedar firme. (...)

⁵² “ARTICULO 194 - La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los TREINTA (30) días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.”

⁵³ “Pero si es apelada, cuando se trate de sentencias que condenaren al pago de los tributos y sus respectivos intereses, el recurso se otorga al solo efecto devolutivo (art. 1172 CA y art. 194 LPT). Esto implica que la Dirección General Impositiva o en su caso la Dirección General de Aduanas, se encontrará habilitada de todos modos, para exigir el pago de lo adeudado en virtud de la decisión condenatoria.” MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). **Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior**. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10ª Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁵⁴ MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). **Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior**. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10ª Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

⁵⁵ “O modelo não admite controle de constitucionalidade, por parte do referido Tribunal Fiscal. Permite-se, no entanto, que o Tribunal se manifeste sobre inconstitucionalidade de regra, na medida em que a Suprema Corte da Argentina já se tenha pronunciado. E ao Tribunal Fiscal a legislação determina que se aplique a norma discutida, e plasmada como inconstitucional, nos mesmos termos definidos pela Suprema Corte daquele país.” GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 116/117.

daquele ano⁵⁶. Essa norma alterou o Código Tributário chileno, que previa instância administrativa de julgamento de impugnações apresentadas pelo sujeito passivo e recurso das decisões proferidas diretamente ao Poder Judiciário de segunda instância.

A primeira instância de julgamento das impugnações era constituída pela própria Administração, por meio de seus Diretores, conforme estabelecia a redação original do art. 115 do Código Tributário chileno⁵⁷. Era, portanto, competência de um órgão administrativo o julgamento das impugnações apresentadas pelo sujeito passivo.

Das decisões proferidas pelos Diretores, nos termos da redação original do art. 120 do Código Tributário chileno⁵⁸, cabia recurso às *Cortes de Apelaciones*, órgãos judiciais de segunda instância⁵⁹. Desse modo, vigorava uma espécie de sistema “híbrido” de solução de controvérsias tributárias no Chile, com atribuição administrativa na primeira instância e judicial em grau de recurso.

Com a Lei nº 20.322, de 2009, esse modelo “híbrido” foi alterado, com transferência de toda a competência, incluída a primeira instância, para o Poder Judiciário. Na primeira instância, as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo passaram a ser analisadas pelos *Tribunales Tributarios y Aduaneros*⁶⁰, compostos por juízes nomeados pelo Presidente da República com base em lista tríplice elaborada pela respectiva *Corte de Apelaciones*, órgão, como visto, de segunda instância do Poder Judiciário. Essa lista,

⁵⁶ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 416.

⁵⁷ Código Tributário chileno (redação original): “*Artículo 115. El Director conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.*”

⁵⁸ Código Tributário chileno (redação original): “*Artículo 120. Corresponde a las Cortes de Apelaciones conocer en segunda instancia de los recursos de apelación que se deduzcan contra las resoluciones del Director, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad a éste Código. Igualmente corresponde a las Cortes de Apelaciones conocer de las apelaciones que se deduzcan contra las sentencias que se dicten de conformidad a los artículos 117 y 118.*”

⁵⁹ “Até a criação do *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, a competência para análise das reclamações contra atos da Administração Tributária, em primeiro grau, era da própria Administração, que a exercia por seus Diretores Regionais (redação originária do artigo 115 do Código Tributário). Em sede de recurso, a competência era de órgão judicial: a *Corte de Apelaciones* (artigo 120). Note-se que a redação originária do Código Tributário criava um sistema que ia além da simples harmonização de instâncias, pois unificava completamente, ao menos em termos de rito processual, as instâncias administrativa e judicial, determinando, da decisão administrativa do Diretor Regional, recurso direto à instância revisora do Poder Judiciário, a *Corte de Apelaciones*. A *Ley* nº 20.322/2009 (artigo 2º, 1º), no entanto, retirou tal atribuição, no primeiro grau, dos Diretores Regionais, impondo aos *Tribunales Tributarios y Aduaneros* a competência para julgamento das reclamações previstas no Livro Terceiro do Código Tributário.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 416.

⁶⁰ Código Tributário chileno: “*Art. 115. El Tribunal Tributario y Aduanero conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa. (...)*”

apresentada pela *Corte de Apelaciones*, é formada com base em lista composta de cinco a dez nomes apresentados pelo *Consejo de Alta Dirección Pública*.⁶¹

Em síntese, a *Corte de Apelaciones* entrega ao Presidente da República três nomes, escolhidos entre aqueles listados pelo *Consejo de Alta Dirección Pública*. Nesse sistema, os juízes de primeira instância dos *Tribunales Tributarios y Aduaneros* não se submetem a concurso público⁶². De acordo com o art. 6º da Lei nº 20.322, de 2009⁶³, são requisitos para o cargo de juiz tributário e aduaneiro: título de advogado; exercício da profissão por, pelo menos, cinco anos; e conhecimento especializado em matéria tributária e aduaneira.

As apelações apresentadas contra as decisões de primeira instância continuam a ser julgadas, em segunda instância, pelas *Cortes de Apelaciones*⁶⁴.

Fecha a estrutura jurisdicional de julgamento de conflitos tributários a Corte Suprema, competente para analisar recursos de cassação⁶⁵ interpostos das decisões de segunda instância⁶⁶.

O direito chileno não prevê a necessidade de pagamento do tributo objeto do litígio, mas também não estabelece a suspensão “automática” da exigibilidade do crédito enquanto tramita a impugnação apresentada pelo sujeito passivo. Nessa linha, é expresso o art. 147 do Código Tributário chileno ao prever que a apresentação de impugnação não obsta a ação de cobrança do Fisco⁶⁷. Eventual atribuição de efeito suspensivo, que terá

⁶¹ Lei nº 20.322, de 2009: “Artículo 5º.- El Juez Tributario y Aduanero y el Secretario Abogado del Tribunal Tributario y Aduanero serán nombrados por el Presidente de la República, de una terna propuesta por la respectiva Corte de Apelaciones.

La Corte formará la terna correspondiente de una lista de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres, que le será propuesta por el Consejo de Alta Dirección Pública con sujeción al procedimiento establecido para el nombramiento de altos directivos públicos del primer nivel jerárquico, contenido en el Párrafo 3º del Título VI de la ley Nº 19.882, con las modificaciones siguientes: (...)”

⁶² MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 416.

⁶³ Lei nº 20.322, de 2009: “Artículo 6º.- Para los cargos de Juez Tributario y Aduanero y Secretario Abogado será requisito, además de poseer título de abogado, haber ejercido la profesión un mínimo de cinco años y tener conocimientos especializados o experiencia en materias tributarias o aduaneras. En el caso de los secretarios abogados, se podrá requerir específicamente conocimientos o experiencia en materias tributarias o aduaneras, según el cargo que se trata de proveer. (...)”

⁶⁴ Código Tributário chileno: “Artículo 120.- Corresponde a las Cortes de Apelaciones conocer en segunda instancia de los recursos de apelación que se deduzcan contra las resoluciones del Tribunal Tributario y Aduanero, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad a este Código. (...)”

⁶⁵ Código Tributário chileno: “Artículo 122.- Corresponde a la Corte Suprema el conocimiento de los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad al Código de Procedimiento Civil y a las disposiciones del presente Código.”

⁶⁶ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 416.

⁶⁷ Código Tributário chileno: “Artículo 147.- Salvo disposición en contrario del presente Código, no será necesario el pago previo de los impuestos, intereses y sanciones para interponer una reclamación en conformidad a este Libro, pero la interposición de ésta no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que procedan. Los contribuyentes podrán efectuar pagos a cuentas de impuestos reclamados, aun cuando no se encuentren girados. Las tesorerías abonarán estos valores en la cuenta respectiva de ingresos, aplicándose lo señalado en el artículo 50 cuando proceda. El Tribunal Tributario y Aduanero podrá disponer la suspensión total o parcial del cobro judicial por un plazo determinado o hasta que se dicte sentencia de primera instancia, cuando se trate de aquella parte de los impuestos correspondientes a la reclamación que hubieren sido girados con anterioridad al reclamo. Cuando no

prazo determinado, depende de deferimento por parte do órgão em que tramita o processo. Caso esteja em primeira instância, caberá ao *Tribunal Tributario y Aduanero*. Caso tenha sido interposto recurso, a competência será da *Corte de Apelaciones*.

De acordo com a doutrina, a inexistência de efeito suspensivo automático demonstra a preocupação do legislador chileno com a efetividade do sistema tributário⁶⁸.

3.2.3. Estados Unidos da América

Nos Estados Unidos da América (EUA), como revela a doutrina⁶⁹, o contencioso fiscal pode ser processado perante múltiplos órgãos. À disposição do contribuinte estão o *United States Tax Court*, as *District Courts* e a *Court of Claims*. Os dois primeiros são tribunais criados pelo Poder Legislativo, ao passo que as *District Courts* são varas judiciais federais.

Por ser a Corte mais acionada em matéria de contencioso tributário, a abordagem, neste estudo, será restrita ao procedimento perante o *United States Tax Court*. A competência desta Corte é a de julgar as lides tributárias que envolvam os tributos administrados pela *Internal Revenue Service (IRS)*, órgão equivalente à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O destaque dessa Corte em relação às demais opções disponíveis ao contribuinte para discutir a matéria tributária decorre da desnecessidade de prévio depósito do montante cobrado pelo Fisco para instauração do litígio fiscal. Entretanto, a doutrina⁷⁰ revela que, do ponto de vista estatístico, os contribuintes são mais derrotados nesse Tribunal do que nos demais.

se presentare reclamación, la facultad mencionada en el inciso anterior podrá ser ejercida por el Director Regional. Si se dedujere apelación en contra de la sentencia definitiva que rechaza parcial o totalmente una reclamación, en los casos a que se refieren los incisos anteriores, la Corte de Apelaciones respectiva podrá, a petición de parte, previo informe del Servicio de Tesorerías ordenar la suspensión total o parcial del cobro del impuesto por un plazo determinado que podrá ser renovado. Igualmente y también por un plazo determinado renovable, podrá hacerlo la Corte Suprema conociendo de los recursos de casación. El informe del Servicio de Tesorerías deberá entregarse dentro de los quince días siguientes de recibida la petición del tribunal, el cual podrá proceder sin él si no se entrega en el plazo señalado. Las normas del inciso anterior no serán aplicables a los impuestos sujetos a retención ni a aquellos que por la ley deban ser materia de recargo en los cobros o ingresos de un contribuyente, en la parte que efectivamente se hubiere retenido o recargado por el reclamante. Ejecutoriado un fallo, el expediente deberá ser devuelto en el plazo máximo de diez días al Tribunal de primera instancia.”

⁶⁸ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 416.

⁶⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 59.

⁷⁰ “A *Tax Court* é mais usada jurisdição para discussão de matéria tributária federal, é o fórum escolhido pela maioria dos interessados, embora as estatísticas demonstrem que contribuintes perdem com mais frequência na *Tax Court* do que em qualquer outro tribunal. Trata-se de tribunal especializado, com reconhecido tirocínio em temas fazendários. A importância dessa corte funda-se na desnecessidade de depósito ou pagamento prévio dos valores questionados para que se oportunize a discussão. (...)” GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 60.

Conforme a missão declarada pelo tribunal⁷¹, um dos objetivos do *United States Tax Court* é garantir a interpretação uniforme da legislação tributária no âmbito de sua competência para solucionar as lides que envolvem o contribuinte e a Administração Tributária.

Das decisões proferidas pelo *United States Tax Court* cabe recurso a “uma das 13 *Courts of Appeals*, que encabeçam circuitos (*circuits*), tribunais de segunda instância da justiça federal”⁷², salvo nos casos de pequena monta, de importância até U\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares)⁷³, em que, por opção do contribuinte, a lide é submetida a procedimento especial.

Essas cortes de segunda instância, destaca a doutrina⁷⁴, podem externar posicionamentos diferentes sobre a mesma matéria, o que prejudica a aplicação uniforme da legislação, embora isso não seja, em tese, um problema nos EUA, dado que a “prática tributária e constitucional norte-americana não registra discussões que provocam diretamente temas de igualdade de tratamento tributário”⁷⁵.

O Tribunal é composto por 19 (dezenove) membros designados pelo Presidente da República⁷⁶, “com oitiva do Senado”⁷⁷. Há juízes considerados de “alto escalão” que atuam no julgamento das apelações. Há, ainda, juízes que atuam em julgamentos especiais.

⁷¹ “The mission of the United States Tax Court is to provide a national forum to expeditiously resolve disputes between taxpayers and the Internal Revenue Service while carefully considering the merits of each case and ensuring the uniform interpretation of the Internal Revenue Code. The Court is committed to providing taxpayers, most of whom are self-represented, with a convenient place of trial and, when their disputes involve relatively small amounts of tax dollars, simplified procedures.” Disponível em <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>. Acessado em 17 de julho de 2018.

⁷² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 59.

⁷³ “In certain tax disputes involving \$50,000 or less, taxpayers may elect to have their case conducted under the Court’s simplified small tax case procedure. Trials in small tax cases generally are less formal and result in a speedier disposition. However, decisions entered pursuant to small tax case procedures are not appealable.” Disponível em <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>. Acessado em 17 de julho de 2018.

⁷⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 64.

⁷⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 65.

⁷⁶ “The Tax Court is composed of 19 presidentially appointed members. Trial sessions are conducted and other work of the Court is performed by those judges, by senior judges serving on recall, and by special trial judges. All of the judges have expertise in the tax laws and apply that expertise in a manner to ensure that taxpayers are assessed only what they owe, and no more. Although the Court is physically located in Washington, D.C., the judges travel nationwide to conduct trials in various designated cities.” Disponível em <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>. Acessado em 17 de julho de 2018.

⁷⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 61.

Para que o sujeito passivo possa acionar o Tribunal via petição, devem ser recolhidas custas processuais no valor de US 60,00 (sessenta dólares), conforme determinam as normas de processo administrativo fiscal⁷⁸.

Enquanto o processo está sob tramitação, o crédito tributário tem sua exigibilidade suspensa⁷⁹, motivo pelo qual o sujeito passivo não é obrigado a recolher a importância objeto de questionamento.

Segundo as informações disponibilizadas pelo Tribunal⁸⁰, a maioria dos casos é resolvida por meio de transação tributária⁸¹, sem necessidade, portanto, de solução imposta ao litígio.

3.2.4. França

O modelo em vigor na França é o da dualidade de Jurisdição⁸², também denominado de sistema do contencioso administrativo, em que convivem, com competências distintas, Tribunal do Poder Judiciário e Tribunal Administrativo, ambos com poder de decisão em definitivo, com formação da coisa julgada.

Na França, há a peculiaridade do que se pode denominar de pré-contencioso⁸³, instaurado pelo contribuinte ao apresentar seu inconformismo. Essa fase é, a depender do objeto da irresignação do sujeito passivo, de competência da Comissão Departamental de Impostos Diretos e Tributos Incidentes sobre o Faturamento (CDI), da Comissão

⁷⁸ *Rules of Practice and Procedure: Rule 20 (Commencement of case), d: “(d) Filing Fee: At the time of filing a petition, a fee of \$60 shall be paid. The payment of any fee under this paragraph may be waived if the petitioner establishes to the satisfaction of the Court by an affidavit or a declaration containing specific financial information the inability to make such payment.”*

⁷⁹ “A \$60 filing fee must be paid when the petition is filed. Once the petition is filed, payment of the underlying tax ordinarily is postponed until the case has been decided.” Disponível em <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>. Acessado em 17 de julho de 2018.

⁸⁰ “Most cases are settled by mutual agreement without trial. However, if a trial is conducted, in due course a report is ordinarily issued by the presiding judge setting forth findings of fact and an opinion. The case is then closed in accordance with the judge’s opinion by entry of a decision.” Acessado em 17 de julho de 2018.

⁸¹ A regulação da transação tributária é um reflexo da eficiência do direito norte americano. Nessa linha, dispõe a doutrina: “Nos Estados Unidos a transação em matéria tributária é modelo que qualifica a substancialização de eficiência do direito daquele país. Conhecida como *settlement of tax dispute*, a transação suscita celeridade, aponta para opções factíveis e, principalmente, evita a multiplicação da litigância fiscal em âmbito de Poder Judiciário. É o núcleo das considerações que seguem.” GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 80.

⁸² “O sistema do contencioso administrativo, também denominado de sistema de dualidade de jurisdição ou sistema francês, se caracteriza pelo fato de que, ao lado da Justiça do Poder Judiciário, o ordenamento contempla uma *Justiça Administrativa*. (...) Em ambas as Justiças, as decisões proferidas ganham o revestimento da *res iudicata*, de modo que a causa decidida numa delas não mais pode ser reapreciada pela outra. (...)” CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26. ed. rev., ampl. e atual. Até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1.015.

⁸³ “Em primeiro lugar, cumpre registrar que a França não adota o binômio rígido de sistema contencioso administrativo prévio e contencioso judicial, em que se pode discutir a mesma matéria em ambas as esferas. Para se fazer uma divisão que permita ao leitor compreender como funciona o sistema francês, deve-se falar em *pré-contencioso e contencioso*.” FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: < http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:0-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

Departamental de Conciliação (CDC) e do Comitê de Abuso de Direito. Fala-se em pré-contencioso por não serem órgãos com atribuição de julgamento⁸⁴.

A doutrina aponta que o pré-contencioso se assemelha ao contencioso administrativo no Brasil, mas com a diferença de que, na França, não há, nesse âmbito, litígio, mas mediação e conciliação em matéria tributária⁸⁵. Trata-se de um ambiente de diálogo entre a Administração e o contribuinte⁸⁶.

As comissões são órgãos paritários: a CDI é composta por pelo menos três representantes dos contribuintes e dois do Fisco e a CDC é composta pelo Diretor de Serviços Fiscais, três representantes do Fisco, um notário e três representantes dos contribuintes⁸⁷.

Conforme descreve a doutrina⁸⁸, o Fisco francês, ao se deparar com imprecisões ou omissões em declarações apresentadas pelos contribuintes, abre processo de retificação em que se emite uma proposta de ajuste. Caso o sujeito passivo não concorde, pode contestá-la. Sem a efetivação de acordo, o contribuinte pode levar o caso para análise de uma das comissões, a depender da matéria em discussão.

É reservada a competência ao Comitê de Abuso de Direito a análise de acusações da Administração Tributária de que o contribuinte cometeu abuso de direito, caso o Comitê seja provocado para que se pronuncie sobre a questão.⁸⁹

⁸⁴ “Como os pareceres e proposições emanados dos órgãos que se inserem na fase *pré-contenciosa* não impedem o ingresso no verdadeiro contencioso (onde se instaura o litígio), não se fala em tribunal administrativo ou outro qualquer. Nessa fase, o contribuinte apresenta seu inconformismo principalmente perante *comissões* e *comitês*, que são alguns dos órgãos mais importantes e mais procurados pelos contribuintes. Com isso, passamos a analisar alguns desses órgãos.” FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: < http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:o-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

⁸⁵ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 363.

⁸⁶ “As comissões fornecem um local e uma oportunidade para que contribuintes e Administração se encontrem e possam dialogar, realizando-se uma reunião onde ambos expressam suas posições e procuram encontrar uma solução consensual para suas diferenças.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 363.

⁸⁷ FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: < http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:o-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

⁸⁸ FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: < http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:o-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

⁸⁹ “Nos casos em que a Administração acusa o contribuinte de ter cometido ato de abuso de direito no âmbito do direito tributário, tanto ela como o contribuinte poderão invocar a atuação do Comitê de Abuso de Direito para que se pronuncie sobre a questão.” FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: < http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:o-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

Tanto o Fisco quanto o contribuinte podem discutir os pareceres e proposições emanados dessas comissões no Tribunal Administrativo, que também tem função jurisdicional, ou no Tribunal Judicial, a depender do tributo envolvido.

Segundo a doutrina, “90% da discussão em direito tributário tramita perante os tribunais administrativos”⁹⁰. Em primeira instância, há os órgãos de contencioso administrativo⁹¹. Os recursos das decisões desses órgãos são de competência das cortes administrativas de apelação. Por fim, há o Conselho de Estado, “órgão máximo na hierarquia jurisdicional administrativa”⁹².

3.2.5. Portugal

Em Portugal, o contencioso fiscal é processado no âmbito da Jurisdição Administrativa e Fiscal (inserida no Poder Judiciário)⁹³, composta por órgãos dotados, portanto, de função jurisdicional⁹⁴, a saber⁹⁵:

- 1) Tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários;
- 2) Tribunais centrais administrativos; e
- 3) Supremo Tribunal Administrativo.

Pode-se afirmar, em razão disso, que, no sistema português, não há de fato tribunal administrativo de julgamento nos moldes de outros países, como o Brasil (em que no âmbito administrativo não há função jurisdicional), embora já tenha sido adotado, como

⁹⁰ FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:o-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

⁹¹ “Tem-se uma *jurisdição administrativa*. É esta que aprecia causas tributárias e, em especial, matérias de execução fiscal. Tem-se na base um conjunto de setores da Administração que cuidam das tensões entre Administração e administrados em primeira instância, os órgãos de *Contencioso Administrativo (Contentieux Administratifs)*. Destas primeiras decisões passa-se para as Cortes Administrativas de Apelação. No topo, o Conselho de Estado, órgão máximo em campo de discussões administrativas no direito francês. É nesse ambiente que se desdobram as execuções fiscais.” GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 136/137.

⁹² MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 359.

⁹³ Lei n° 13, de 19 de fevereiro de 2002, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais: “Artigo 1.º Jurisdição administrativa e fiscal. 1 – Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios compreendidos pelo âmbito de jurisdição previsto no artigo 4.º deste Estatuto. (...)”

⁹⁴ “Na alínea ‘b’ do item 1 do art. 209 a Constituição portuguesa estabelece a *inserção dos tribunais administrativos na estrutura judiciária*, demonstrando sua opção por uma *jurisdição administrativa especial*, inserida no âmbito do Poder Judiciário. (...)” ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 133.

⁹⁵ Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais: “Artigo 8.º Órgãos da jurisdição administrativa e fiscal. São órgãos da jurisdição administrativa e fiscal: a) O Supremo Tribunal Administrativo; b) Os tribunais centrais administrativos; c) Os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários.

revela a doutrina⁹⁶, modelo idêntico ao francês (tribunal administrativo com função jurisdicional).

A primeira instância é exercida pelos tribunais tributários, compostos de juízos com competência para, de modo monocrático⁹⁷, julgar, por exemplo, as ações de impugnação apresentadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 49 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Lei nº 13, de 19 de fevereiro de 2002⁹⁸.

Conforme estabelece o art. 103 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, Decreto-Lei nº 433, de 26 de outubro de 1999⁹⁹, a impugnação somente terá efeito suspensivo se, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada.

Da decisão proferida em primeira instância, cabe recurso aos Tribunais centrais administrativos ou ao Supremo Tribunal Administrativo. Àqueles tribunais compete julgar, por meio das respectivas Secção de Contencioso Tributário, os recursos de decisões dos tribunais tributários. Ao Supremo Tribunal Administrativo cabe também o julgamento de recursos dos tribunais tributários, desde que a matéria de direito seja o único fundamento.¹⁰⁰

Embora não exista Tribunal administrativo que exerça função administrativa de julgamento, visto que, no modelo português, os órgãos de contencioso fiscal possuem

⁹⁶ “Para começar, registamos que Portugal, embora já tenha adotado contencioso administrativo exatamente igual ao francês, adota, hoje, uma Justiça especializada em questões administrativas, razão pela qual a discussão da obrigação tributária se desenvolve no âmbito de tribunais especializados, os tribunais fiscais, cabendo aos tribunais judiciais ordinários atuação excepcional em casos específicos, como, por exemplo, julgamento das infrações fiscais que constituam crimes: ‘Os tribunais tributários portugueses são órgãos judiciais especializados em matéria tributária.’” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 333.

⁹⁷ O julgamento é, via de regra, monocrático, nos termos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais: “Art. 46 Funcionamento: 1 – Os tribunais tributários funcionam com juiz singular, a cada juiz competindo o julgamento, de facto e de direito, dos processos que lhe sejam distribuídos. 2 – Quando à sua apreciação se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios, pode o presidente do tribunal determinar que o julgamento se faça com a intervenção de todos os juízes do tribunal, sendo o quórum de dois terços. 3 – O procedimento previsto no número anterior tem obrigatoriamente lugar quando esteja em causa uma situação de processos com andamento prioritário, nos termos previstos na lei de processo.”

⁹⁸ “Artigo 49.º Competência dos tribunais tributários. 1 – Sem prejuízo do disposto no artigo seguinte, compete aos tribunais tributários conhecer: a) Das ações de impugnação: (...)”.

⁹⁹ “Artigo 103.º Apresentação. Local. Efeito suspensivo. (...) 4 – A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.os 1 a 6 e 10 do artigo 199.º (...)”.

¹⁰⁰ Essas competências são extraídas dos seguintes dispositivos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais: “Artigo 26.º Competência da Secção de Contencioso Tributário. Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: (...) b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito; (...) Art. 38.º Competência da Secção de Contencioso Tributário. Compete à Secção de Contencioso Tributário de cada tribunal central administrativo conhecer: a) Dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º; (...)”.

função jurisdicional, há procedimento que permite à Administração revogar, no total ou em parte, o ato impugnado pelo sujeito passivo¹⁰¹.

O modelo português, de acordo com a doutrina¹⁰², passou por importantes reformas, entre as quais é citada a moderna legislação que regula métodos de solução alternativa de conflitos, como a arbitragem e a transação tributárias.

4 APERFEIÇOAMENTOS DO MODELO EM VIGOR

4.1. Introdução

Pode-se extrair do estudo intitulado *Tax Administration 2017*¹⁰³, produzido pela OCDE, a importância da existência de mecanismo para solução de conflitos tributários que, a um só tempo, acarrete segurança jurídica aos contribuintes e à Administração Tributária e seja capaz de proferir decisões finais em tempo razoável¹⁰⁴.

Adicione-se a essas preocupações a necessidade de que o PAF não seja um obstáculo a efetividade da cobrança do crédito tributário, o que também envolve reflexão sobre a duração do processo sob o ângulo da Fazenda Pública credora.

Sob essas perspectivas, evidencia-se a necessidade de aperfeiçoar o modelo de solução de controvérsias tributárias em vigor no Brasil.

Além da baixa segurança jurídica que o sistema brasileiro proporciona, decorrente da multiplicidade de entendimentos divergentes proferidos pelos órgãos competentes, inclusive no âmbito do próprio Poder Executivo, há tempo excessivo de duração dos processos administrativos que aguardam julgamento tanto em primeira quanto em

¹⁰¹ “Apresentada a impugnação, o dirigente do órgão periférico regional da Administração Tributária pode revogar, total ou parcialmente, o ato impugnado, desde que o valor do processo não exceda o valor de alçada do tribunal tributário de 1ª instância; competindo ao dirigente máximo do serviço revogar, total ou parcialmente, o ato impugnado no caso de o valor do processo exceder o valor de alçada. (...)” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 336.

¹⁰² “O sistema português de resolução de conflitos tributários passou por, pelo menos, duas grandes reformas nas últimas décadas: a primeira alargou o alcance da execução fiscal administrativa; e a segunda ampliou a utilização dos métodos alternativos de resolução de conflitos, regulando a arbitragem tributária. (...) Em relação aos métodos alternativos de resolução de conflitos, Portugal construiu legislação moderna (embora ainda passível de evolução em relação à transação tributária), adotando, inclusive, a arbitragem tributária, que tem espalhado externalidades positivas no Direito e na sociedade portuguesa como um todo.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 333.

¹⁰³ OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

¹⁰⁴ É o que se extrai, de acordo com tradução livre, do seguinte trecho: “*If the tax system is to provide certainty to taxpayers (and tax administrations) it is also important that dispute cases are handled in a timely manner. (...)*” OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. p. 116. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

segunda instâncias, embora avanços devam ser reconhecidos em relação a esse ponto, como revela o Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda¹⁰⁵.

Em relação à morosidade do julgamento administrativo dos conflitos tributários, o Brasil se destaca pela quantidade de processos em litígio se comparado a outros Países listados pela OCDE. O volume de processos em litígio apenas é semelhante aos do Canadá e da França. Da tabela disponibilizada no estudo *Tax Administration 2017*, cabe apresentar os seguintes dados¹⁰⁶:

NÚMERO DE CASOS AO FINAL DO ANO		
PAÍS	2014	2015
Argentina	2.896	4.494
Austrália	3.941	4.545
Áustria	45.912	45.514
Brasil	203.252	224.839
Canadá	205.186	191.099
Chile	1.030	1.853
Croácia	22.889	26.115
França	224.051	235.734
Indonésia	9.307	9.714
Itália	35.725	31.772
Japão	3.210	2.270
México	1.819	1.945
Holanda	131.000	162.000
Peru	11.764	7.361
Portugal	9.428	8.802
Reino Unido	3.099	3.102

Fonte: *Tax Administration 2017 - OCDE*

A dimensão do excesso de litigiosidade é ainda mais evidente se utilizado como parâmetro o montante discutido em âmbito administrativo¹⁰⁷. Esse problema, portanto, precisa ser considerado na análise que resulte em propostas de aperfeiçoamento do modelo em vigor.

¹⁰⁵ No relatório, há a seguinte informação: “Como pode ser visto no gráfico abaixo, em 2017 o tempo médio no contencioso administrativo de 1ª instância dos processos prioritários foi reduzido em mais de 50%.” Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda. p. 57. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/ acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. Acessado em 23 de julho de 2018.

¹⁰⁶ Os dados referentes à Alemanha não foram apresentados, visto que, ao que parece, contêm discrepância. Segundo a tabela da OCDE, ao final de 2014, havia 2.883.112 casos pendentes. OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

¹⁰⁷ É o que aponta a doutrina: “Quando apresentado a partir de diferentes perspectivas, o contencioso tributário brasileiro é sem dúvidas um dos maiores do mundo, bem como o que apresenta as maiores somas envolvidas. Do ponto de vista internacional, a OCDE aponta o Brasil como primeiro colocado em termos de valores envolvidos no contencioso tributário frente ao PIB do país (2,4%), ao passo que o segundo, terceiro e quarto colocados desse *ranking* apresentam, respectivamente o índice de 1,1% (Canadá), 0,5% (México) e 0,3% (África do Sul).” LOPES, Ana Teresa Lima Rosa; CAMPEDELLI, Laura Romano. Dados do Contencioso Tributário no Brasil e o Novo Código de Processo Civil: a importância da pesquisa empírica para o aprimoramento da atividade jurisdicional. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 105.

No tocante à segurança jurídica, é preciso refletir sobre o problema decorrente da “independência” das esferas em relação à decisão a ser proferida em matéria tributária, bem como sobre o modo como o sistema de controle de atos administrativos brasileiro está estruturado, em que é possível discutir a matéria na esfera administrativa e, ao final, rediscutir toda a controvérsia em âmbito judicial desde a primeira instância do Poder Judiciário.

Como propostas para alcançar resultados melhores em relação ao sistema de solução administrativa de controvérsias tributárias, serão expostas, ainda que de modo abreviado, propostas de alteração do modelo em vigor, que passam pela: 1) uniformização do entendimento em âmbito administrativo; 2) previsão de valor de alçada e de alteração do efeito suspensivo “automático” dos recursos; 3) alteração da competência do Poder Judiciário; e 4) regulação de meios alternativos de solução de conflitos. Tais propostas têm, em parte, fundamento em experiências estrangeiras.

De todo modo, é importante destacar que existem várias ideias para atacar os problemas decorrentes do modelo em vigor no Brasil, entre as quais podem ser citadas as seguintes: 1) alteração da natureza jurídica do CARF, com vistas a torná-lo mais imparcial, via transformação em autarquia¹⁰⁸; 2) criação de cargo específico de julgador com preenchimento via concurso público¹⁰⁹; 3) reconhecimento de inconstitucionalidade de normas em julgamento administrativo¹¹⁰; 4) regulação da arbitragem; 5) alteração da composição paritária do CARF; 6) extinção do voto de qualidade¹¹¹; 7) previsão de prazos

¹⁰⁸ “A par do necessário fortalecimento institucional através da observância dos princípios basilares do NCPC, é tempo de buscar **alternativas de ordem prática para garantir a máxima imparcialidade do órgão**, dentre elas podemos citar: Transformação em autarquia autônoma; Criação de instância jurisdicional especializada em matéria tributária; Tribunal administrativo concursado com carreira independente; necessária a exoneração do cargo de auditor para compor órgão de julgamento após admissão em concurso público; Manutenção da paridade e inclusão de um terceiro grupo de conselheiros concursados (números ímpares de conselheiros).” BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 48.

¹⁰⁹ “As mudanças demandam emenda constitucional que permita conceituar os órgãos do contencioso administrativo fiscal como instância única do processo administrativo fiscal, integrados por servidores públicos concursados para essa finalidade específica, com formação em direito e experiência profissional na área tributária.” MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 177.

¹¹⁰ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 552.

¹¹¹ Entre os argumentos sobre a extinção do voto de qualidade, cite-se, como exemplo, o seguinte: “Portanto, tendo em vista as garantias fundamentais dos Contribuintes norteadoras do Processo Administrativo e, em especial, a sua vulnerabilidade perante a Administração Pública, o voto de qualidade do representante da Fazenda Nacional como critério de desempate de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deve ser afastado, cancelando-se a respectiva autuação em razão da existência de dúvida razoável verificada em âmbito administrativo.” GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. In: **Direito tributário atual**, nº 38. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017. p. 72.

para a conclusão de atos processuais e para a conclusão do processo tributário¹¹²; 8) fixação de multa por litigância de má-fé em caso de recurso protelatório¹¹³; 9) criação de mecanismos eficientes de uniformização de jurisprudência em âmbito administrativo¹¹⁴; e 10) previsão de “manifestação de conformidade”¹¹⁵ pelo contribuinte.

O objetivo de abordar, com mais detalhes, ainda que de modo breve, apenas algumas das propostas decorre do potencial, em tese, de gerar resultados em caso de implementação. A ideia é fortalecer a instância administrativa¹¹⁶, e não de enfraquecê-la em razão de problemas verificados recentemente no Brasil, cuja tutela cabe, em especial, ao direito penal¹¹⁷.

4.2. Uniformização do entendimento em âmbito administrativo

No âmbito da ideia de gestão fundada em “valor público”, o Ministério da Fazenda lança, no seu Relatório de Gestão 2017¹¹⁸, como cadeia de valor a “Segurança Jurídica e a Redução do Litígio Tributário como um Valor Público”, na qual está inserida a “Uniformização dos Entendimentos da Administração Tributária”.

O enfoque do Ministério da Fazenda, como revela o processo de trabalho descrito no mencionado relatório, é o de envolver os diversos órgãos de sua estrutura organizacional “na elaboração de propostas de atos normativos” sobre “matéria tributária, aduaneira e correlata, bem como a identificação e busca de uniformização de eventuais entendimentos divergentes manifestados”¹¹⁹ pela PGFN e pela RFB.

Além da tarefa de harmonizar os entendimentos desses órgãos, parece importante avançar no tema da uniformização do entendimento administrativo em matéria tributária, o que poderia gerar ganhos em termos de segurança jurídica aos contribuintes. Parece

¹¹² MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 547.

¹¹³ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 548.

¹¹⁴ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 559.

¹¹⁵ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 565.

¹¹⁶ Concorde-se com a opinião de que a instância administrativa deve ser fortalecida: “(...) O bom funcionamento do processo tributário na seara administrativa depende do fortalecimento da própria instância administrativa, que deve se tornar rápida, segura e confiável, algo que poderá ser alcançado, em larga escala, com alterações normativas tópicas que não envolverão maiores dispêndios orçamentários. (...)” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 561.

¹¹⁷ A referência, nesse ponto, é aos fatos investigados no âmbito da Operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal em 2015.

¹¹⁸ Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. Acessado em 23 de julho de 2018.

¹¹⁹ Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda. p. 60. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. Acessado em 23 de julho de 2018.

importante, nessa perspectiva, conferir autoridade diferenciada às decisões proferidas pelo CARF, mais especificamente àquelas que possam ser qualificadas como reiteradas e uniformes, materializadas em verbetes de súmulas daquele órgão.

O art. 72 do Regimento Interno do CARF prevê que as suas súmulas são de observância obrigatória apenas pelos membros do Tribunal¹²⁰. Para que operem efeito vinculante em relação à Administração Tributária, é necessário que o Ministro de Estado da Fazenda edite ato para conferir essa vinculação. O art. 75 do Regimento Interno assim dispõe:

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o **Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.**

§ 1º A proposta de que trata o caput será encaminhada por intermédio do Presidente do CARF.

§ 2º A **vinculação** da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á **a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda** no Diário Oficial da União. (Grifos nossos)

A alteração desse quadro normativo para conferir às súmulas do CARF efeito vinculante, independentemente de haver ato do Ministro de Estado da Fazenda para essa finalidade, reposicionaria a competência organizacional para uniformizar o entendimento da Administração Tributária, com a atribuição desse poder ao tribunal administrativo¹²¹.

Isso se justifica por ser o CARF o órgão de cúpula em matéria de litígio tributário em âmbito administrativo federal, de composição colegiada e paritária. As decisões, portanto, não são monocráticas, com preponderância, ao menos no plano teórico, de entendimento proferido por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em razão da

¹²⁰ Regimento interno do CARF: “**Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...)”

¹²¹ João Aurino de Melo Filho entende que as decisões do CARF deveriam vincular a Administração Judicante (órgãos de julgamento administrativo). Para vincular a Administração Ativa (Fisco), a posição é pela manifestação prévia do procurador público nessa linha. Vale conferir a posição externada pelo autor: “A decisão final do Carf não é apenas a decisão final da instância administrativa, é a decisão final da Administração Pública, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho registra que o julgamento proferido no processo administrativo tributário é definitivo para a Administração, consistindo no ato final do controle de juridicidade do ato de lançamento – embora, conforme pontuaremos adiante, seja possível ponderar essa definitividade em prol da manutenção da integridade e da coerência do ordenamento jurídico. Diante dessa definitividade da decisão do Carf, é necessário que, além da incrementação dos mecanismos para tratamento das demandas de massa, o entendimento da última instância do contencioso administrativo, ao menos quando sumulado (ou em sede de ‘recurso repetitivo’), passe a vincular as inferiores. Assim, a súmula administrativa, desde a sua publicação, deve ser vinculativa para a Administração Judicante, o que é condição para uniformização de entendimentos na própria instância administrativa. Em relação à Administração Ativa, no entanto, a vinculação não deve ser automática, tanto pela possibilidade de alteração do entendimento administrativo na esfera judicial quanto pela inexistência de hierarquia entre a Administração Judicante e Administração Ativa. Deve existir, em todo caso, a possibilidade de vinculação da Administração Ativa, condicionada à manifestação do Procurador Público ocupante do cargo de chefia do órgão jurídico de representação do ente público no âmbito de um procedimento formal. (...)” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. pp. 559/560.

previsão de voto de qualidade atribuído aos representantes da Fazenda Nacional que ocupam cargos de presidente dos órgãos colegiados do Tribunal¹²².

Do ponto de vista da segurança jurídica, parece natural que o Fisco observe as decisões reiteradas e uniformes proferidas pela instância máxima de julgamento em âmbito administrativo. O contrário disso é a edição de atos normativos pelo Fisco, em soluções de consulta, por exemplo, em discordância com o posicionamento do CARF proferido em diversos julgados, o que aumenta as chances de litígio, visto que a orientação normativa poderá, em caso de autuação, ser levada ao Tribunal mediante impugnação. O resultado, na hipótese, será a prolação de decisão contrária à orientação editada pela Administração Tributária.

Não parece lógica a existência de colegiado para solução administrativa de controvérsias tributárias, dotado de competência para uniformizar jurisprudência administrativa, que profere decisões reiteradas e uniformes, materializadas em verbetes de súmulas, que não são de observância obrigatória pelo Fisco. Por isso, não se vislumbra necessária a previsão de que autoridade administrativa externa ao tribunal administrativo tenha de se manifestar pela atribuição de efeito vinculante.¹²³ É preciso avançar nesse tema, de sorte a promover efetiva uniformização do entendimento em âmbito administrativo. Eventual necessidade de alteração do entendimento poderá ser objeto de revisão do enunciado de súmula editado pelo tribunal administrativo.

É importante destacar que, por óbvio, não se propõe a modificação da competência da RFB para solucionar consultas tributárias. O que se busca impedir é a edição de orientações em desacordo com decisões reiteradas e uniformes proferidas pelo CARF materializadas em enunciados de súmula. A competência, em matéria de processo de consulta, permaneceria com a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT)¹²⁴, integrante da estrutura organizacional da RFB, mas sem que esta pudesse deixar de observar súmulas do CARF ao proferir orientações aos contribuintes.

Para que o efeito de produzir segurança jurídica fosse observado, seria importante estimular a edição de enunciados de súmula pelo CARF, com vistas a uniformizar

¹²² Regimento Interno do CARF: “**Art. 54.** As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.”

¹²³ Em sentido diverso, posiciona-se João Aurino de Melo Filho, que sustenta a necessidade de prévia manifestação do procurador público. MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 560.

¹²⁴ Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013: “**Art. 7º** A solução da consulta compete à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). (...)”

entendimentos sobre os diversos temas julgados em processo administrativo fiscal. Nessa linha, poderia ser necessário alterar a regulação dos requisitos de modo a desburocratizar o procedimento e ampliar o rol de legitimados a formular propostas de enunciados de súmulas.

É certo que há resistências¹²⁵ ao estímulo à edição de enunciados de súmulas que vinculem a Administração, ainda que restrita à esfera judicante. Entretanto, essa é, ao que parece, uma tendência importante em matéria de solução de litígios, como revelam as diretrizes do novo Código de Processo Civil¹²⁶, embora, por óbvio, suas disposições sejam voltadas à esfera judicial.

Nessa linha, a adequada integração entre o posicionamento proferido pelo CARF e a conduta do Fisco ao exercer seu papel de Administração Tributária poderia contribuir para alterações estruturais do processo administrativo fiscal, conforme será visto nos tópicos a seguir.

Seria importante, no direito brasileiro, a inserção em lei em sentido estrito, e não apenas no Regimento Interno do CARF, da vinculação dos enunciados de súmulas do Tribunal à Administração Tributária, de modo a afastar eventuais questionamentos¹²⁷ sobre a legitimidade desse modelo.

4.3. Alteração na sistemática dos recursos

4.3.1. Valor de alçada

De acordo com o Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda, o principal desafio no âmbito do contencioso administrativo é a resolução de “dezenas de milhares

¹²⁵ Cite-se, como exemplo de resistência a essa linha de entendimento, a opinião de James Marins: “A aplicação obrigatória ou vinculante das súmulas deve ser vislumbrada com reservas, na medida em que sua adoção indiscriminada possa representar o engessamento dos tribunais administrativos, através do perigoso expediente de bloqueio automático a recursos.” MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. p. 326.

¹²⁶ Com enfoque voltado à importância de a Administração Tributária observar jurisprudência de Tribunais Superiores, a doutrina assim se posiciona sobre as diretrizes do novo Código de Processo Civil: “Em meio a esse cenário, inegável que o novo Código de Processo Civil trouxe um notável avanço no que tange à valorização dos precedentes judiciais, com a introdução de novos instrumentos buscando a otimização da solução dos litígios, com a criação do incidente de resolução de demanda repetitiva e a manutenção do mecanismo do recurso repetitivo, este aplicável no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, procurando simplificar a tramitação dos processos e uniformizar discussões geralmente envolvendo teses de direito, tornando, ao menos em tese, confiável a nossa jurisprudência.” OLIVEIRA, Júlio M. de; MELO, Eduardo Amirabile de. O incidente de demandas repetitivas e o processo administrativo tributário: a aproximação sistemática do novo CPC ao ‘leading case’ ou ao ‘common law’. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 436.

¹²⁷ Vale frisar o seguinte entendimento doutrinário: “Como se não bastasse o evidente carecimento de amparo constitucional, a súmula obrigatória ou a súmula vinculante administrativa sequer encontra fundamento de validade em lei, o que conduz para o campo da ilegalidade todos os dispositivos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que prescrevem efeitos vinculantes para as súmulas administrativas.” MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. pp. 328/329.

de processos de baixo valor e baixa complexidade”¹²⁸. Na primeira instância, conforme o relatório, os processos que envolvem valores inferiores a R\$ 20.000,00 representam cerca de 57% do total de processos em estoque e apenas 0,7% do total em termos de valores discutidos em relação ao mesmo estoque. Na segunda instância, esses processos representam cerca de 31% do total e apenas 0,05% do total em termos de valores em discussão no CARF.

Como ação idealizada para tratar esse desafio, menciona-se no relatório a “análise da viabilidade de utilização de computação cognitiva para auxiliar os julgadores e acelerar o julgamento” desses processos. Entre os fatores destacados no relatório que obstaculizam o alcance do desafio de solucionar esses processos, o Ministério da Fazenda menciona o número insuficiente de julgadores para analisar 250 mil processos em estoque no âmbito das DRJs e de 120 mil processos no âmbito do CARF.

De um lado, parece indiscutível a importância do investimento em meios tecnológicos para auxiliar julgadores a solucionarem múltiplos processos de baixa complexidade¹²⁹. De outro lado, atacar o problema do excesso de litigiosidade com a expansão da estrutura administrativa dos órgãos de julgamento pode não ser o mais recomendável, tendo em vista os potenciais custos elevados dessa medida.

Caminho alternativo ao aumento do número de julgadores seria a previsão de valor de alçada para a interposição de recursos pelos litigantes, o que poderia gerar resultados interessantes, ao menos quanto ao estoque de processos em segunda instância. Assim, seria limitado o acesso à segunda decisão administrativa, a ser proferida pelo CARF, apenas aos processos que discutam valores mais significativos.

¹²⁸ “No âmbito do contencioso administrativo, o principal desafio é fazer frente às dezenas de milhares de processos de baixo valor e baixa complexidade, gerados em sua grande maioria por procedimentos eletrônicos (notificações eletrônicas e despachos-decisorios eletrônicos). Os processos que envolvem valores abaixo de R\$ 20 mil representam, em primeira instância, cerca de 57% do total de processos, equivalente a somente 0,7% do valor total do estoque nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJs), e em segunda instância, 31,33% do total de processos, equivalente a 0,05% do valor total do estoque no CARF.” Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda. p. 57. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. Acessado em 24 de julho de 2018.

¹²⁹ É importante, mas insuficiente o investimento em tecnologia. É preciso também modificar o modelo de solução de demandas tributárias, como revela o seguinte trecho de estudo sobre o contencioso administrativo fiscal brasileiro: “Assim, as alterações no processo administrativo fiscal certamente passarão pela mudança de uma mentalidade que vem assentada pela prática de décadas de um modelo que não atende às demandas do mundo moderno – mudança cultural. A própria informatização e o processo eletrônico estão trazendo a comprovação de que nenhum modelo de tecnologia avançada de Administração consegue atender completamente às demandas, e que nenhuma fonte de recursos humanos, por maior que seja sua especialização, conseguirá trazer a eficiência desejada diante de sociedade que se dinamiza vigorosamente neste início de século, e que se torna cada vez mais exigente quanto ao cumprimento dos seus direitos.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 100. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

Como visto neste estudo, há previsão de valor de alçada, por exemplo, no direito argentino, para interposição de recursos ao Tribunal Administrativo e, no direito americano, como teto em que se permite a adoção, ainda que opcional ao contribuinte, de procedimento especial, sem possibilidade de recurso¹³⁰.

A adoção, no direito brasileiro, da limitação proposta encontraria resistências fundadas no argumento de violação à previsão de recursos tanto na CRFB quanto no CTN. Em relação à Constituição, o argumento seria de desrespeito ao duplo grau de Jurisdição. Quanto ao CTN, a violação decorreria da previsão de recursos sem menção a valor de alçada no inciso III de seu art. 151 como causa de suspensão da exigibilidade do crédito.

O argumento do duplo grau de jurisdição obrigatório não encontra guarida no Texto Constitucional, como revelam julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF). A título de exemplo, cabe citar a ementa do julgamento do Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 34.472/CE, proferido em outubro de 2017, em que o Tribunal reafirma sua jurisprudência:

Agravo regimental em mandado de segurança. Decisão do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) em procedimento de controle administrativo. Revogação da decisão mediante a qual o Órgão Especial do Colégio de Procuradores de Justiça do Estado do Ceará reformou decisão do Procurador-Geral de Justiça em que ele indeferira pagamento de gratificação a servidores do órgão. Incompetência do CNMP ou do Colégio de Procuradores para rever ou modificar atos de natureza discricionária do Procurador-Geral, no âmbito de seu dever-poder de gestão e administração de sua unidade ministerial, que não desbordem os limites da legalidade, da proporcionalidade e da moralidade. **Inexistência de duplo grau de jurisdição na seara administrativa.** Precedentes. **Ausência de previsão legal de recurso para a hipótese na legislação pertinente ao caso.** Agravo regimental não provido. 1. Não compete ao CNMP ou ao Colégio de Procuradores de Justiça “revisar ato do Procurador-Geral, no âmbito de seu dever-poder de gestão e administração de sua unidade ministerial, que não desborde os limites da legalidade, proporcionalidade e moralidade”. 2. **Inexistência de garantia constitucional ao duplo grau de jurisdição na seara administrativa.** Precedentes. **Não há obrigatoriedade de previsão de recurso administrativo para revisão de decisão de autoridade, máxime quando se trata de decisão prolatada no exercício de competência discricionária e exclusiva do agente público.** 3. Não há previsão de recurso administrativo para a hipótese na Lei Complementar nº 72/08, que institui a Lei Orgânica e o Estatuto do Ministério Público do Estado do Ceará. 4. Agravo regimental não provido.¹³¹

Até mesmo em âmbito judicial o STF entende não ser obrigatório o duplo grau de jurisdição, como revela a ementa do julgado, com repercussão geral, que enfrentou a

¹³⁰ “A *Tax Court* também aprecia *pequenas causas* (*small tax cases*) cuidando de valores inferiores a US\$ 50,000. O julgamento é sumário, conduzido da maneira mais informal possível. A decisão é inapelável e não faz precedente para casos futuros. (...)” GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 66.

¹³¹ Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. em Mandado de Segurança nº 34.472/CE. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 06/10/2017. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe-245, 26/10/2017.

compatibilidade da previsão de valor de alçada (igual ou inferior a cinquenta Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN) para fins do recurso cabível em execuções fiscais, nos termos do art. 34 da Lei de Execuções Fiscais (LEF), Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980:

RECURSO. Agravo convertido em Extraordinário. Apelação em execução fiscal. Cabimento. Valor inferior a 50 ORTN. Constitucionalidade. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. **Reafirmação da jurisprudência.** Recurso improvido. **É compatível com a Constituição norma que afirma incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN.**¹³²

Assim, na execução fiscal, em caso de não ser superado o valor de alçada, o prejudicado fica impedido de interpor apelação, cuja apreciação cabe à segunda instância, pois a hipótese de insurgência com vistas a modificar a decisão será restrita aos embargos infringentes¹³³, cuja análise cabe ao próprio juiz que proferiu a decisão (ausente, portanto, o duplo grau).

Dessa forma, nos termos da decisão do Supremo, a previsão da LEF que restringe o direito de recorrer à segunda instância do Poder Judiciário é constitucional. Cite-se, em razão da relevância, que a edição da Súmula Vinculante nº 21, que prevê ser “inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo” não modificou a jurisprudência do STF sobre a inexistência de duplo grau obrigatório. O que o Supremo preconizou foi a impossibilidade de se estabelecer, uma vez previsto em lei o direito a recurso, condicionantes desproporcionais que importem a inviabilização desse direito¹³⁴.

Em relação ao CTN, o inciso III de seu art. 151 menciona “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”, razão pela qual a previsão de recursos dependeria dessas normas reguladoras. Isso abre

¹³² Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 637.975/MG. Relator: Ministro Presidente. Julgamento: 09/06/2011. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe-168, 01/09/2011.

¹³³ “É o recurso cabível quando a execução fiscal, na data da distribuição, for igual ou inferior a 50 ORTN. Deve ser interposto em 10 dias e é julgado pelo mesmo juízo que proferiu a sentença. Ou seja, trata-se de recurso sem a observância do duplo grau de jurisdição. Há uma revisão da sentença pelo mesmo órgão jurisdicional que a proferiu.” POLO, Marcelo. Extinção da execução fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 5º ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016. p. 714.

¹³⁴ Nessa mesma linha é a seguinte doutrina: “Contudo, esta última hipótese não se vislumbra, segundo se depreende da leitura atenta dos votos dados no *leading case* (RE 388.359-3/PE) que determinou a reviravolta na jurisprudência constitucional, ensejando a formulação do sobredito verbete. Nessa esteira, nota-se patente, não só no voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, relator no RE 388.359-3/PE, como no dos demais Ministros que o acompanharam, que o entendimento prevalecente apegou-se à tese de que uma vez que o recurso administrativo consubstancia garantia constitucional do direito de petição, e seu usufruto independe do pagamento de taxas (art. 5º, XXXIV, “a”, CF/88), não seria razoável (*rectius*: constitucional) erigir condicionante baseada na capacidade econômico-financeiro do cidadão/contribuinte.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. pp. 54/55. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

possibilidade para estabelecer que não serão, em todos os casos, admitidos recursos de decisões proferidas pela primeira instância administrativa, desde que assim seja disciplinado em lei.

De todo modo, recomenda-se, para superar eventual entendimento de que o CTN não permitiria o afastamento de recursos em certos casos, a alteração, via projeto de lei complementar, do inciso III do art. 151 do CTN, a fim de autorizar a lei a prever hipóteses de não cabimento de recursos, como o reduzido valor discutido em sede administrativa. Em adição, de sorte a não afastar por completo a possibilidade de recorrer em causas de reduzido valor, seria o caso de excepcionar o não cabimento de recurso na hipótese de a tese levantada ser fundada em relevante questão de direito de potencial efeito em múltiplos processos.

Previsão nessa linha abriria a possibilidade excepcional de análise de recursos interpostos em processos de baixo valor em discussão, desde que a controvérsia seja qualificada, com fundamento no interesse coletivo de apreciação do recurso (relevante questão de direito de potencial efeito em múltiplos processos), e não mero interesse individual do recorrente. Do contrário, o sujeito passivo teria direito apenas à decisão de primeira instância, o que evitaria o dispêndio de recursos públicos para solucionar, em segunda instância, controvérsias de reduzido impacto econômico e sem repercussão, a título de formação de precedente, para solução de outras demandas.

A alteração do quadro normativo dependeria de nova visão sobre a matéria, que envolveria reconhecer como não absoluto¹³⁵ o direito a interposição de recursos. De toda sorte, é importante, para isso, que o ordenamento jurídico esteja propenso à supressão de segunda instância nos casos de pequena repercussão econômica, o que pode se verificar, por exemplo, pela uniformização do entendimento administrativo em matéria tributária. Isso pode ocorrer, como defendido, pelo fomento à edição de enunciados de súmulas e pela vinculação destes a toda a Administração Tributária.

¹³⁵ “Muitos dos ferrenhos defensores do duplo grau de jurisdição se apegam ao fato de que a simples menção no inciso LV do art. 5º da Carta vigente, que dita a “ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”, não possibilita a extinção da segunda instância administrativa, porque implicaria negação de um direito ou garantia fundamental. Assim, confundem os direitos fundamentais como sendo direitos absolutos, sem reparar que muitas vezes tais direitos colidem com outros que também são fundamentais e, deste modo, um deles é excluído aplicando-se o princípio da proporcionalidade, sem, contudo, significar a exclusão definitiva do direito fundamental preterido.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 59. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

4.3.2. Ausência de efeito suspensivo “automático”

Em relação à efetividade da cobrança do crédito tributário, parece importante refletir sobre a alteração do efeito suspensivo dos recursos no âmbito do PAF.

O entendimento em vigor é de que a interposição de recursos no PAF mantém suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a prolação de decisão final¹³⁶, em razão das normas do CTN, em especial a do inciso III de seu art. 151 que prevê o aludido efeito em decorrência da apresentação de reclamações e recursos, “nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

Complementam a construção desse entendimento os arts. 174 e 201 do Código, ao preverem, respectivamente, i) o início do prazo de prescrição apenas a partir da constituição definitiva do crédito, que apenas ocorre com a decisão final proferida no PAF; e ii) a inscrição em dívida ativa apenas após a referida decisão final. Assim, antes desta, a Fazenda Pública não pode praticar atos de cobrança, dada a suspensão da exigibilidade do crédito.

Em razão disso, o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é expresso ao atribuir efeito suspensivo ao recurso voluntário. De todo modo, esse efeito é inerente a todos os tipos recursais previstos no âmbito do PAF.

Sob o ângulo da efetividade da cobrança do crédito tributário, essa sistemática em vigor não é interessante, pois permite ao sujeito passivo postergar a prática de atos de cobrança pela Administração Tributária, entre os quais a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal. Basta que o contribuinte recorra da decisão de primeira instância e das proferidas pelo CARF, até o momento em que isso for possível, para que a cobrança fique obstaculizada. Durante esse período, o sujeito passivo continua a usufruir de certidão positiva com efeitos de negativa por força do art. 206 do CTN.

¹³⁶ “A ideia de reclamação e recurso implica que o crédito permanece suspenso por todo o processo administrativo, em todas as suas instâncias, não cabendo exigir o tributo até que o procedimento esteja encerrado”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. P. 647.

O afastamento do efeito suspensivo dos recursos encontra resistências diante dos argumentos de ordem jurídica¹³⁷ e de ordem prática¹³⁸. Além disso, sustenta-se¹³⁹ que deixaria de haver interesse do sujeito passivo em manter o litígio na esfera administrativa, mediante a busca pela solução judicial da controvérsia.

Entretanto, é possível propor solução que não afaste por completo o efeito suspensivo dos recursos. Poderia ser atribuído ao relator o poder de conferir ou não efeito suspensivo, a depender de certos requisitos a serem demonstrados pelo sujeito passivo, à semelhança do previsto no Novo Código de Processo Civil quanto à impugnação apresentada pelo executado¹⁴⁰, como a existência de fundamentos relevantes e a verificação de que a restauração da exigibilidade do crédito poderá causar ao recorrente grave dano de difícil ou incerta reparação¹⁴¹.

A experiência estrangeira revela, em alguns países, a adoção do efeito não “automático” de suspensão do crédito pela apresentação de impugnações ou pela interposição de recursos, caso, como visto neste estudo, resguardadas as peculiaridades de cada modelo, dos sistemas argentino, chileno e português.

¹³⁷ Há autores que sustentam a completa impossibilidade de não haver previsão de efeito suspensivo aos recursos: “As leis, todavia, não podem negar oportunidade para reclamações e recursos. Podem organizar o processo administrativo fiscal, mas, ao fazê-lo, devem respeitar o devido processo legal, no qual se inclui o direito de defesa. Nem podem as leis negar efeito suspensivo às reclamações e aos recursos. (...)” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed., rev, atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 200.

¹³⁸ “Ademais, o contribuinte se submete a essa alternativa por não arriscar comprometer o andamento de sua empresa em vista da necessidade de Certidão dos órgãos fazendários que o possibilite a gerir seu capital, seja tomando empréstimos em bancos oficiais seja participando de licitações.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 149. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹³⁹ Sobre a necessidade de manter o efeito suspensivo dos recursos: “Tal medida estimularia ao administrado continuar litigando no Tribunal Administrativo fiscal respectivo, adiando, ou evitando, a incursão de sua pretensão na congestionada via judiciária.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 150. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹⁴⁰ “**Art. 525.** Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação. (...) § 6º A apresentação de impugnação não impede a prática dos atos executivos, inclusive os de expropriação, podendo o juiz, a requerimento do executado e desde que garantido o juízo com penhora, caução ou depósito suficientes, **atribuir-lhe efeito suspensivo**, se seus **fundamentos forem relevantes** e se o prosseguimento da execução for manifestamente suscetível de causar ao executado **grave dano de difícil ou incerta reparação**. (...)”

¹⁴¹ Há proposta de alteração da sistemática de efeito suspensivo dos recursos de modo diferente. Cite-se o seguinte trecho doutrinário em que se propõe a possibilidade de suprimir o efeito suspensivo a pedido da autoridade recebedora do recurso: “*a) Supressão excepcional de suspensibilidade* - no que concerne ao efeito suspensivo da discussão fundada unicamente em legalidade ou ilegalidade da instituição ou aumento do tributo, parece-nos necessário que se mantenha a regra geral da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevendo-se contudo que, a pedido da autoridade recebedora do recurso, o Tribunal determine para a questão solicitada a *supressão da suspensibilidade*, em situações justificáveis; - a *supressão da suspensibilidade* (que será expediente excepcional) pode ter em conta inclusive elementos de avaliação subjetiva por parte do Tribunal, como, por exemplo, a falta de relevância na fundamentação do recurso fundado em *ilegalidade ou inconstitucionalidade* (aferição preliminar de insubsistência), ou mesmo a constatação de proliferação tumultuária de discussões administrativas idênticas com o objetivo de gozar os benefícios da suspensão da exigibilidade (aferição preliminar da excessiva danosidade); - é recomendável que a *supressão da suspensibilidade* seja tomada em decisão colegiada e avaliando cada questão em particular;”. MARINS, James. *Decisões tributárias administrativas e controle judicial*. In: **Revista dialética de direito tributário**, nº 19. São Paulo: Dialética, 1997. p. 50/51.

Parece que, no Brasil, o ideal, caso adotada essa nova visão sobre a matéria, seria a solução intermediária de permitir a concessão do efeito suspensivo pelo relator do recurso, preenchidos determinados requisitos previstos em lei.

Para implementação desse novo modelo, seria importante alterar o CTN, de sorte a deixar expressa a possibilidade de os recursos não serem dotados, em todos os casos, do efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Nas situações em que não houver atribuição desse efeito, é preciso que o Código esteja adequado ao início do prazo prescricional e, por óbvio, à possibilidade de inscrição em dívida ativa, mesmo que a discussão ainda esteja em curso em âmbito administrativo.

Nesse cenário, assim como naquele em que a legislação restringe o cabimento de recursos, é importante a uniformidade de entendimento administrativo, a fim de que não ocorra ou ao menos se mitigue a ocorrência de litigiosidade por discrepância de posições jurídicas internas e o prejuízo ao contribuinte pela não concessão de efeito suspensivo a recurso interposto.

4.4. Alteração da competência para julgamento da controvérsia tributária pelo Poder Judiciário

Conforme mencionado nesse estudo, o sistema de controle de legalidade de atos administrativos em vigor no Brasil não é opção do legislador, pois decorre do princípio constitucional da inafastabilidade da Jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CRFB.

Isso significa que o interessado sempre poderá se socorrer do Poder Judiciário caso entenda equivocada a prolação de determinado ato administrativo, materializado, por exemplo, em decisão proferida no âmbito do PAF.

Apenas em países que adotam o sistema do contencioso administrativo¹⁴², também denominado de dualidade de jurisdição, em que as decisões proferidas pelos Tribunais administrativos ganham a qualificação de imutáveis, não pode haver novo questionamento, no Poder Judiciário, daquilo que decidido na esfera administrativa. É o caso, como visto, do sistema francês¹⁴³.

¹⁴² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26. ed. rev., ampl. e atual. Até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1.015.

¹⁴³ “Nada obstante, sendo (ou não) a mais adequada ou a mais pertinente, a solução jurídica do sistema francês é incompatível com o ordenamento jurídico de diversos países, inclusive, do Brasil, que, embora não tenha uma tradição jurídica completamente estranha ao contencioso administrativo, adotou, na Constituição Federal de 1988, o sistema de jurisdição una.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 433.

Por isso, não pode ser obstaculizado, no Brasil, o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário, o que acarreta a inexistência de coisa julgada em relação à decisão proferida no âmbito do PAF. Esse modelo, especialmente em razão da conformação normativa em vigor no Brasil, gera diversos problemas, entre eles o da efetividade da cobrança do crédito tributário e o do elevado custo de manutenção da máquina pública, pois toda a matéria, ainda que exaurida por completo na via administrativa, pode ser rediscutida, de modo integral, perante o Poder Judiciário.

Como destacado pela doutrina¹⁴⁴, a possibilidade de se debater, desde a primeira instância do Poder Judiciário, toda a matéria em nova oportunidade revela a falta de racionalidade do sistema brasileiro de solução de controvérsias tributárias.

A extinção de todo o processo administrativo, com a restrição de provocação apenas do Judiciário, ainda que especializado em matéria tributária, também não parece sustentável no Brasil¹⁴⁵, em virtude do direito de petição previsto no art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da CRFB¹⁴⁶.

Entretanto, pode-se refletir sobre a “harmonização das instâncias”¹⁴⁷ administrativa e judicial, o que encontra sustentação doutrinária, de sorte a conferir mais racionalidade ao sistema. A forma como o modelo brasileiro está regulado pode ser modificada por Emenda Constitucional, a fim de prever, por exemplo, que em casos de decisão proferida pelo CARF, a competência para apreciação da controvérsia seria de

¹⁴⁴ “Em vista da manutenção da jurisdição una, sem quase nenhum temperamento, convive-se com uma prestação jurisdicional pouco racional no Judiciário brasileiro, sobretudo no tocante às causas fiscais, que perpassam novamente, a despeito de qualquer apreciação administrativa anterior, o mesmo itinerário fático-jurídico-probatório para se chegar, o mais das vezes, às mesmas conclusões obtidas ou dadas pelas instâncias administrativas.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 137. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹⁴⁵ “Em síntese, a existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal, e da regra que assegura o direito de petição. Não pode, portanto, ser afastada, ou amesquinhada, pelo legislador infraconstitucional.” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. p. 109.

¹⁴⁶ “Art. 5º (...) XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;”

¹⁴⁷ A doutrina cita proposta de Rubens Gomes de Souza, data de 1943, sobre a harmonização do sistema de processo tributário: “O problema é que a proposta de Rubens Gomes de Souza, regulamentação harmônica e sistemática do processo administrativo e do processo judicial, que data de 1943, ainda hoje não foi incorporada ao nosso ordenamento jurídico. Temos, no Direito posto, dois sistemas processuais distintos, administrativo e judicial, que pouco se comunicam (salvo pela regra que determina o privilégio da instância judicial). Essa cisão normativa, além de ir de encontro ao sistema teórico do processo tributário, criou diversos problemas práticos e limitações éticas e teleológica.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 465.

Tribunal do Poder Judiciário, órgão, portanto, de segunda instância¹⁴⁸. Com isso, seria evitado que a matéria fosse reapreciada desde a primeira instância judicial.

Trata-se de concepção parecida com a vigente, por exemplo, na Argentina. Como visto, existe previsão, naquele país, de recorribilidade das decisões proferidas pelo tribunal administrativo diretamente ao Tribunal de 2º instância do Poder Judiciário.

Existem propostas, nessa linha, para a modificação do modelo brasileiro. Cite-se, por exemplo, a veiculada em trabalho elaborado no âmbito da Escola de Administração Fazendária (ESAF)¹⁴⁹ em que se propôs o cabimento de recurso de decisão proferida em segunda instância por tribunal administrativo tributário federal diretamente ao Superior Tribunal de Justiça.

Cite-se também a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 112, de 2015, que, entre outras alterações, pretende, à semelhança do que previa a Emenda Constitucional nº 7, de 1977¹⁵⁰, estabelecer a competência dos Tribunais Regionais Federais para julgamento, em grau de recurso, dos pedidos de revisão formulados pelas partes vencidas no âmbito administrativo do contencioso fiscal federal.

Parece lógica essa modificação, ainda que se possa refletir sobre qual tribunal do Poder Judiciário teria a competência para examinar a matéria, bem como a forma de acioná-lo, que poderia ser pela previsão de interposição recurso diretamente da instância administrativa à judicial, o que é estranho ao direito brasileiro vigente, ou pela previsão do cabimento de ação de conhecimento de competência originária de Tribunal do Poder Judiciário.

¹⁴⁸ “Porém, entende-se que no sistema brasileiro é possível que a decisão administrativa, sob determinadas circunstâncias, seja contestada somente por tribunal judicial, embora isso necessite de emenda constitucional, pois é na Constituição que se fixam as competências dos tribunais. Isto não viola o acesso ao judiciário, apenas modula, com base em outros princípios, a forma como se dará a apreciação da matéria pelo Poder Judiciário.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 51. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹⁴⁹ Uma das alternativas apresentadas previam os seguintes dispositivos constitucionais: “**Art. 100-A.** Lei complementar disciplinará a instituição e o funcionamento dos tribunais administrativos de recursos tributários, para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. §1º Das decisões definitivas proferidas em segunda instância pelos tribunais referidos no *caput*, contrárias ao contribuinte, cabe recurso de revisão ao Superior Tribunal de Justiça, no caso de tributos federais e aos Tribunais dos Estados, nos casos de tributos estaduais e municipais e ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, nos casos dos tributos da competência do Distrito Federal. (...)” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 185. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹⁵⁰ “À semelhança do que previa norma constante da Emenda Constitucional nº 7/1977, decisões do contencioso administrativo fiscal poderiam ser objeto de recurso aos tribunais federais regionais (tributos federais) ou aos tribunais de justiça (tributos estaduais e municipais), preservada a suspensão da exigibilidade do crédito.” MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 177

Propostas dessa natureza, como se sabe, encontram resistência no meio jurídico e político¹⁵¹. Entretanto, há fundamento para sua adoção no direito brasileiro, sem que isso importe violação do núcleo imutável da Constituição. Além disso, no plano concreto, os ganhos poderiam ser significativos com a adoção de nova regulação via alteração constitucional em uma das linhas expostas, pois deixaria de haver a falta de racionalidade de ser possível a revisão, por um juiz monocrático de primeira instância, de decisão proferida após o trâmite por duas instâncias administrativas colegiadas de julgamento.

4.5. Regulação de meios alternativos de solução de conflitos

Evidencia-se, da análise dos modelos em vigor em outros países, que a previsão de regras de solução alternativa de conflitos é fundamental para o sistema de contencioso tributário. Essa também parece ser a linha de entendimento externada pela OCDE no documento *TAX Administration 2017*, ao destacar que parte importante das disputas são resolvidas sem a necessidade de litígio¹⁵². Indica-se, em determinados casos, o uso de meios alternativos de solução de controvérsias¹⁵³.

Entre esses possíveis meios, destaca-se a transação, figura jurídica regulada pela lei civil¹⁵⁴ e prevista no inciso III do art. 156 do CTN como causa de extinção do crédito tributário. Como o papel do Código é o de prever normas gerais em matéria tributária, a regulação da transação depende de lei. Entretanto, a disciplina da transação tributária em âmbito federal, de sorte a alcançar todos os contribuintes, ainda não foi editada.

¹⁵¹ “Sabemos que projetos normativos semelhantes foram analisados e precocemente rejeitados, como foi o caso, por exemplo, da PEC nº 578/2002, que dispunha sobre a criação da Justiça Administrativa Fiscal no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecendo que os recursos contra decisões dos tribunais administrativos fiscais deveriam ser apreciados pelos tribunais judiciais de segundo grau, cabendo à lei dispor sobre a condição de renúncia à via judicial em primeiro grau de jurisdição. A proposta foi rechaçada ainda na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, que acabou entendendo que ela retiraria competência da Justiça Federal de primeira instância, transferindo-a para a esfera administrativa, o que ofenderia o princípio da separação de Poderes. A rejeição do projeto pode ter sido motivada pela atual pusilanidade da seara administrativa de resolução de conflitos, mas, juridicamente, não há sustentação no argumento de lesão à separação dos Poderes. Somente se poderia suscitar eventual ofensa se a renúncia à seara judicial fosse obrigatória, ou seja, se houvesse um impedimento direto de acesso ao Judiciário. (...)” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. pp. 569/570.

¹⁵² “Differences of viewpoints between taxpayers and the tax administration on the correct amount of tax owed, including the facts relied upon or the interpretation of the law, are a normal part of tax administration. Reported information shows that where disputes do arise most are resolved between the various parties without the need for litigation. Figure 6.23 reports the performance of administrations for cases decided upon by the courts. As this is the first time that tax litigation data has been summarised in this way, further reporting is required before any conclusions can be reached.” OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

¹⁵³ “It needs to be borne in mind that litigation is an important element in how jurisprudence develops. It is therefore necessary for administrations to strike a balance between only taking cases they know they can win (which a consistent measure of close to 100% success rate might suggest), and those cases that support the interpretation of the law, even though these cases may have a low success rate. Success rates of less than 30% might suggest administrations might consider greater use of “test case” approaches, or the use of alternative dispute processes, where these exist.” OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

¹⁵⁴ Art. 840 e seguintes do Código Civil.

De acordo com o art. 171 do CTN¹⁵⁵, a lei pode facultar a celebração de transação entre Fazenda Pública e contribuinte, mediante concessões mútuas, desde que importe em extinção de litígios e, portanto, do crédito tributário envolvido. Essa é uma das conclusões¹⁵⁶ que se pode extrair da leitura do comando legal previsto no CTN:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Assim, do modo como prevista em normas gerais de direito tributário, pode-se defender que a regulação da transação tributária apenas pode ser disciplinada para extinguir litígios judiciais, e não para controvérsias instauradas no âmbito do PAF. No sentido técnico, litígio significaria controvérsia em juízo. Entretanto, a restrição à fase judicial não satisfaz o interesse público¹⁵⁷.

Para superar as restrições impostas pelo CTN, seria recomendável alterá-lo com vistas a expandir a abrangência potencial da transação tributária¹⁵⁸. Apenas após a modificação das normas gerais de transação, poderia entrar em vigor a lei que a disciplinará. Nesse caso, seria alcançado, com mais segurança, o objetivo de autorizar o acordo entre Fisco e contribuinte para extinção da controvérsia objeto de processo administrativo fiscal, o que é salutar dado o excesso de litigiosidade também nessa esfera de contencioso.

Quanto ao tema, cabe registrar a tramitação do Projeto de Lei nº 5.082, de 2009, no Congresso Nacional. Trata-se de proposição encaminhada pelo Poder Executivo, em

¹⁵⁵ “**Art. 171.** A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. *Parágrafo único.* A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”

¹⁵⁶ Essa é uma das interpretações possíveis à expressão “determinação de litígios” prevista no art. 171 do CTN: “O termo ‘determinação’ do litígio, inserido na norma do artigo 171, também é polêmico, havendo quem o entenda como ‘terminação’ (extinção), supondo ter ocorrido um equívoco de grafia no CTN; e quem defenda que a menção legal se refere, de fato, à determinação, pois a transação ‘determinaria’, ‘definiria’, os limites da obrigação. Por último, a redação do CTN também pode autorizar uma interpretação no sentido de se afastar a transação para previsão de conflitos, pois o enunciativo normativo parece voltado ao conflito já existente.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 594.

¹⁵⁷ “A decisão de incluir o conflito tratado no contencioso administrativo como apto a ensejar a transação é, sem dúvidas, a decisão mais racional no âmbito de normas gerais.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 600.

¹⁵⁸ “É preciso registrar que as divergências acima existem, inclusive, em tese, na doutrina, independentemente da delimitação positiva da transação tributária. Pontuada a divergência teórica, o CTN poderia, ao fixar as normas gerais sobre a transação, definir, de forma precisa, a amplitude normativa do termo conflito. O legislador, todavia, não conseguiu se desincumbir dessa tarefa, positivando uma definição que se caracteriza pela incerteza.” MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 597.

conjunto com outras medidas, inclusive de alteração do CTN¹⁵⁹, e que pretende regular a transação em matéria tributária¹⁶⁰. Concorde-se, não obstante, com a opinião¹⁶¹ de que é preciso avançar na regulação, de sorte a permitir até mesmo a discussão, em certos casos, do próprio tributo devido, especialmente em casos de difícil interpretação do sentido e alcance da norma tributária. Dessa forma, a transação tributária não pode ser apenas um instrumento para reduzir multas e ônus de sucumbência, sob pena de ter baixa eficácia¹⁶².

É necessário superar a equivocada interpretação do princípio da indisponibilidade do interesse público¹⁶³, a fim de permitir a regulação da transação para que seja ampla e capaz de se tornar mecanismo legítimo de solução alternativa de controvérsias tributárias¹⁶⁴.

¹⁵⁹ Cabe citar o Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009, que propõe alterar o CTN para, entre outros pontos, ampliar a possibilidade de regulação da transação tributária. A redação do art. 171 do CTN passaria a ser a seguinte: “**Art. 171.** A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário. *Parágrafo único.* A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipóteses de delegação.” Na exposição de motivos que acompanha o projeto, há o seguinte trecho que se destaca: “6. O Anteprojeto, em obediência ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, modificará o CTN no tocante à interrupção da prescrição e à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. **Ademais, aperfeiçoará a redação do artigo 171 a fim de possibilitar a adoção de um modelo mais amplo de transação tributária, inclusive com a atuação preventiva da Administração.**” (Grifos nossos)

¹⁶⁰ Discorrendo sobre o projeto, assim se pronuncia a doutrina: “De modo indireto o projeto de transação tributária que o presente trabalho explora insere-se nesse contexto, que acena com uma melhor relação entre a Administração e o Administrado. O projeto que o Executivo encaminhou ao Legislativo trata de quatro modelos de transação: a) transação em processo judicial; b) transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; c) transação por recuperação tributária; e d) transação administrativa por adesão.” GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual.** Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 18.

¹⁶¹ Sobre a crítica de que o projeto veda transação em implique negociação do montante do tributo devido: “No entanto, o art. 7º, traz um sério entrave à conciliação e à transação, conforme se pode ver na transcrição literal: Art. 7º – A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá: I – implicar negociação do montante do tributo devido; Esta limitação, praticamente inviabiliza um apaziguamento do litígio acerca de questões polêmicas e nebulosas onde não há elevado grau de certeza acerca do lançamento, seja em função de problemas relativos ao procedimento, como os casos de arbitramento de base de cálculo, seja em função de questões de constitucionalidade duvidosa, como arguições de decadência etc. (...)” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções.** Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 116. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹⁶² “Como está disposto no art. 6º, a transação fica restrita a um caráter permanente de uma espécie de anistia, sob condição, de multas de mora e de ofício e encargos de sucumbência, evitando-se por em discussão o valor da obrigação principal. Assim, o anteprojeto de lei, embora já se celebre como um avanço, é cercado do pudor da indisponibilidade da coisa pública, o que, na prática, cerceia a apreciação de questões e incertezas que envolvem o *quantum debeatur*, como se todo lançamento tributário jamais pairasse dúvidas quanto ao seu valor ou quanto à sua efetiva legalidade/constitucionalidade.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções.** Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. p. 116. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.

¹⁶³ “Contudo, quando entrarmos na seara tributária, a adoção de métodos alternativos para resolução de litígios é vista como verdadeiro ‘tabu’ em razão da **equivocada e ilimitada** interpretação do princípio da indisponibilidade do interesse público.” BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015.** São Paulo: Almedina, 2017. p. 36.

¹⁶⁴ Discorde-se, assim, da tradicional posição acerca do tema, como revela o seguinte trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho, o que reforça a necessidade de alteração do próprio CTN em relação à transação tributária: “(...) A forma é prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional, mas não parece que tenha o efeito extintivo que se lhe pretende outorgar. As concessões que a lei pode permitir à autoridade administrativa seriam muito restritas, dizendo respeito a providências anclares que facilitassem a solução de impasses que estivessem impedindo a regular extinção do vínculo. Não posso conceber que se inclua entre as concessões o abrir mão do valor do tributo, pois configuraria hipótese de remissão ou perdão da dívida (...)” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 268.

5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

O modelo de solução de controvérsias tributárias brasileiro prevê a resolução de conflitos nas esferas administrativa e judicial. Em âmbito administrativo federal, a regulação do sistema é prevista no Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece normas relativas ao processo administrativo fiscal (PAF).

No âmbito do PAF, o contribuinte instaura a fase litigiosa do processo ao apresentar, por exemplo, impugnação à exigência imposta pela Administração Tributária. Com isso, é obtida a suspensão da exigibilidade do crédito discutido, o que impede a cobrança pelo Fisco e confere certidão positiva com efeitos de negativa ao sujeito passivo.

Todas as decisões proferidas no PAF são oriundas de órgãos integrantes da estrutura administrativa do Ministério da Fazenda. Em primeira instância, as decisões cabem às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), órgãos colegiados, integrados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

As decisões proferidas pelas DRJs são suscetíveis de recurso voluntário, a ser interposto pelo sujeito passivo, e recurso de ofício em determinados casos, a ser apresentado pela própria autoridade de primeira instância. Ambos os institutos são dotados de efeito suspensivo, o que mantém o crédito com a exigibilidade suspensa.

Em segunda instância, a competência para apreciação dos recursos é do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário, integrado por representantes dos contribuintes e por representantes da Fazenda Nacional.

Com o objetivo de permitir a uniformização de jurisprudência, além dos recursos interpostos de decisões proferidas pelas DRJs, o CARF também analisa recursos interpostos de suas próprias decisões, como é o caso do Recurso Especial, também dotado de efeito suspensivo, cabível contra decisões que tenham conferido à legislação tributária interpretação divergente da que tenha sido adotada por outro órgão do próprio tribunal.

Nas duas instâncias administrativas, há o voto de qualidade, atribuído aos presidentes dos órgãos colegiados de julgamento, proferido para resolver empates nos julgamentos. A prerrogativa do voto de qualidade é atribuída apenas aos representantes da Fazenda Nacional, seja pela natureza da composição da primeira instância, seja pela atribuição exclusiva de competência conferida pelo ordenamento jurídico no âmbito do CARF.

As decisões proferidas no PAF não são dotadas de efeito vinculante, salvo, na esfera do CARF, se for editado enunciado de súmula, caso em que este será de observância obrigatória pelos membros do tribunal. O Regimento Interno do CARF prevê, ainda, a possibilidade de ser atribuído efeito vinculante aos enunciados de súmula pelo Ministro de Estado da Fazenda. Nessa hipótese, a vinculação alcança toda a Administração Tributária federal.

O sujeito passivo pode, ainda, discutir em juízo a controvérsia tributária, seja de modo originário, seja após a conclusão do PAF, o que decorre do princípio da inafastabilidade de Jurisdição, previsto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Trata-se de conformação que reflete a adoção no Brasil do modelo de Jurisdição *una*, em que apenas as decisões judiciais são dotadas de caráter definitivo, com formação de coisa julgada imutável.

A análise dos modelos estrangeiros demonstra a previsão, na maioria dos países, de órgãos dotados de competência para solução de controvérsias tributárias. Há, ainda, a identificação, em alguns países, de previsão de métodos de solução alternativa de conflitos, como a transação e a arbitragem.

Entretanto, existem múltiplos sistemas em vigor, com significativas diferenças em relação ao modelo regulado no Brasil. As disparidades podem ser identificadas, por exemplo, da análise dos regramentos previstos na Argentina, no Chile, nos Estados Unidos da América, na França e em Portugal.

Na Argentina, o contencioso se inicia com reclamação apresentada à Administração Tributária. Da decisão proferida, cabe recurso, observado valor de alçada em determinados casos, ao *Tribunal Fiscal de La Nación* (TFN), órgão de segunda instância administrativa, de natureza “híbrida”, com independência em relação ao Poder Executivo.

Caso o sujeito passivo permaneça inconformado, o recurso cabível contra decisões do TFN é de competência da *Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal*, órgão de segunda instância do Poder Judiciário. Assim, o Poder Judiciário, em segunda instância, é competente para analisar recurso interposto de decisão proferida pelo tribunal administrativo. O recurso, em determinadas hipóteses, não é dotado de efeito suspensivo.

No Chile, o modelo de resolução de conflitos tributários passou por alterações significativas em 2009. Antes da reforma, era prevista instância administrativa de julgamento de impugnações apresentadas pelo sujeito passivo e recurso das decisões proferidas nessa esfera diretamente ao Poder Judiciário de segunda instância. Esse modelo “híbrido” de contencioso foi alterado, com transferência de toda a competência, incluída a primeira instância, para órgãos do Poder Judiciário especializados em matéria tributária.

Inexiste, no modelo chileno, previsão de suspensão “automática” da exigibilidade do crédito enquanto tramita a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos Estados Unidos da América, o contencioso fiscal pode ser processado perante múltiplos órgãos, entre os quais se destaca o *United States Tax Court*, criado pelo Poder Legislativo. O destaque dessa Corte, em relação às demais opções disponíveis ao contribuinte para discutir a matéria tributária, decorre da desnecessidade de prévio depósito do montante cobrado pelo Fisco para instauração do litígio fiscal. Enquanto o processo está sob tramitação, o crédito tributário tem sua exigibilidade suspensa.

Das decisões proferidas pelo *United States Tax Court* cabe recurso a uma das *Courts of Appeals*, tribunais de segunda instância da justiça federal. Essas cortes de segunda instância podem externar posicionamentos diferentes, o que gera ausência de uniformidade de entendimentos sobre a matéria tributária.

Na França, vige a dualidade de Jurisdição, em que convivem, com competências distintas, Tribunal do Poder Judiciário e Tribunal Administrativo, ambos com poder de decisão em definitivo, com formação da coisa julgada.

No sistema francês, há a peculiaridade do que se pode denominar de pré-contencioso, instaurado pelo contribuinte ao apresentar seu inconformismo. A competência para análise, conforme a matéria, cabe à Comissão Departamental de Impostos Diretos e Tributos Incidentes sobre o Faturamento (CDI), à Comissão Departamental de Conciliação (CDC) ou ao Comitê de Abuso de Direito.

Tanto o Fisco quanto o contribuinte podem discutir os pareceres e proposições emanados dessas comissões no Tribunal Administrativo, que também tem função jurisdicional, ou no Tribunal Judicial, a depender do tributo envolvido.

No modelo vigente em Portugal, o contencioso fiscal é processado no âmbito da Jurisdição Administrativa e Fiscal, inserida no Poder Judiciário, composta por órgãos

dotados, portanto, de função jurisdicional. Por isso, no sistema português, não há de fato tribunal administrativo de julgamento nos moldes de outros países.

A primeira instância é exercida pelos tribunais tributários, compostos de juízos com competência para decidir, de modo monocrático, as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo. Estas somente terão efeito suspensivo se, a requerimento do contribuinte, forem prestadas garantias.

Da decisão proferida em primeira instância, cabe recurso aos Tribunais centrais administrativos ou ao Supremo Tribunal Administrativo, a depender do objeto recursal.

O modelo português passou por importantes reformas, entre as quais é citada a moderna legislação que regula métodos de solução alternativa de conflitos, como a arbitragem e a transação tributárias.

A análise do modelo em vigor nesses países, bem como das informações prestadas, de modo geral, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), revela a importância da existência de mecanismo para solução de conflitos tributários, que seja voltado a garantir segurança jurídica, a proferir decisões finais em tempo razoável e a não ser obstáculo à efetividade da cobrança do crédito tributário.

Diante disso, evidencia-se a necessidade de aperfeiçoar o modelo de solução de controvérsias em vigor no Brasil, em virtude da ausência de segurança jurídica que proporciona e do tempo excessivo de duração do trâmite processual, o que inclui a reapreciação pelo Poder Judiciário da questão tributária decidida na esfera administrativa.

Entre as propostas de aperfeiçoamento do modelo em vigor, cujos fundamentos são, em parte, derivados de alguns modelos estrangeiros, destacam-se as seguintes: 1) uniformização do entendimento em âmbito administrativo; 2) previsão de valor de alçada e de alteração do efeito suspensivo “automático” dos recursos; 3) alteração da competência para julgamento da controvérsia tributária pelo Poder Judiciário; e 4) regulação de meios alternativos de solução de conflitos.

Em relação à uniformização do entendimento tributário em âmbito administrativo, propõe-se a previsão em lei em sentido estrito da atribuição de efeito vinculante aos enunciados de súmula do CARF, dispensada, para esse fim, a edição de ato pelo Ministro de Estado da Fazenda. Isso se justifica por ser o CARF o órgão de cúpula, no âmbito

administrativo federal, em matéria de litígio tributário, de composição colegiada e paritária.

Busca-se, com essa previsão, ampliar a segurança jurídica pela vinculação do Fisco às decisões reiteradas e uniformes do CARF e reduzir a litigiosidade. Eventual necessidade de alteração do entendimento poderá ser objeto de revisão do enunciado de súmula editado pelo tribunal administrativo.

No tocante à alteração da sistemática dos recursos, são duas as propostas discutidas. A primeira proposta é relativa à previsão de valor de alçada para a interposição de recursos pelos litigantes das decisões proferidas pelas DRJs, o que poderia gerar resultados interessantes, ao menos quanto ao estoque de processos no CARF.

Seria recomendável, nesse caso, a alteração do Código Tributário Nacional (CTN), de modo a autorizar a lei ordinária a prever hipóteses de não cabimento de recursos que discutem valores reduzidos. Em adição, de sorte a não afastar por completo a possibilidade de interposição de recursos em causas de baixo impacto econômico, seria o caso de excepcionar o não cabimento de recurso em certas situações, como na hipótese de a tese levantada ser fundada em relevante questão de direito de potencial efeito em múltiplos processos.

A alteração do quadro normativo dependeria de nova visão sobre a matéria, que envolveria reconhecer como não absoluto o direito a interposição de recursos.

A segunda proposta preconiza o afastamento do efeito suspensivo “automático” dos recursos no âmbito do PAF. O entendimento em vigor é de que a interposição de recursos no PAF mantém suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a prolação de decisão final administrativa. Sob o ângulo da efetividade da cobrança do crédito tributário, essa sistemática em vigor não é interessante, pois permite ao sujeito passivo postergar a prática de atos de cobrança pela Administração Tributária, entre os quais a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal.

Pode-se vislumbrar solução que não afaste por completo o efeito suspensivo dos recursos, com atribuição ao relator, por exemplo, do poder de conferir ou não esse efeito, a depender de certos requisitos a serem demonstrados pelo sujeito passivo no caso concreto, como a existência de fundamentos relevantes e a verificação de que a restauração da exigibilidade do crédito poderá causar ao recorrente grave dano de difícil ou incerta reparação.

Para implementação desse novo modelo, seria importante alterar o CTN, de sorte a deixar expressa a possibilidade de os recursos não serem dotados, em todos os casos, do efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

No tocante ao julgamento da controvérsia tributária pelo Poder Judiciário, o sistema de Jurisdição una adotado pela CRFB de 1988 impede o afastamento do direito do contribuinte de obter provimento judicial. Apenas em países que adotam o sistema do contencioso administrativo, também denominado de dualidade de jurisdição, em que as decisões proferidas pelos Tribunais administrativos ganham a qualificação de imutáveis, não pode haver novo questionamento, no Poder Judiciário, daquilo que decidido na esfera administrativa.

Entretanto, a possibilidade de se debater, desde a primeira instância do Poder Judiciário, toda a matéria discutida na esfera administrativa revela a falta de racionalidade do sistema brasileiro de solução de controvérsias tributárias.

A extinção do processo administrativo, com a restrição de provocação apenas do Judiciário, ainda que especializado em matéria tributária, também não parece sustentável no Brasil, em virtude do direito de petição previsto no art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da CRFB. Entretanto, pode-se refletir sobre reforma do sistema que confira mais racionalidade ao modelo em vigor. A forma como o sistema está regulado pode ser modificada por Emenda Constitucional, a fim de prever, por exemplo, que em casos de decisão proferida pelo CARF, a competência para apreciação da controvérsia será de órgão colegiado do Poder Judiciário.

Nessa linha é a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 112, de 2015, que pretende estabelecer a competência dos Tribunais Regionais Federais para julgamento, em grau de recurso, dos pedidos de revisão formulados pelas partes vencidas no âmbito administrativo do contencioso fiscal. Com isso, seria evitado que a matéria tributária fosse reapreciada desde a primeira instância judicial.

Parece lógica essa modificação, ainda que se possa refletir sobre qual tribunal do Poder Judiciário teria a competência para examinar a matéria, bem como sobre a forma de acioná-lo, que poderia ser pela previsão de interposição recurso diretamente da instância administrativa à judicial, o que é estranho ao direito brasileiro vigente, ou pela previsão do cabimento de ação de conhecimento de competência originária de Tribunal do Poder Judiciário.

Por fim, depreende-se, dos sistemas de contencioso previstos em vários países, a importância da previsão de regras de solução alternativa de conflitos tributários. Entre os métodos possíveis, destaca-se a transação tributária, prevista no inciso III do art. 156 do CTN como causa de extinção do crédito tributário. Como o papel do Código é o de prever normas gerais em matéria tributária, a regulação da transação depende de lei ordinária.

A previsão, tal como estabelecida no CTN, impõe restrições à regulação da transação tributária. Por isso, seria recomendável alterá-lo com vistas a expandir a abrangência potencial da transação tributária. Assim, poderia ser alcançado, com mais segurança, o objetivo de autorizar o acordo entre Fisco e contribuinte para extinção da controvérsia objeto de processo administrativo fiscal, o que é salutar dado o excesso de litigiosidade também nessa esfera de contencioso.

No Congresso Nacional, tramita o Projeto de Lei nº 5.082, de 2009, que pretende regular a transação em matéria tributária, proposição encaminhada pelo Poder Executivo, em conjunto com outras medidas, inclusive de alteração do CTN. Concorde-se, não obstante, com a opinião de que é preciso avançar na regulação, de sorte a permitir até mesmo a discussão, em certos casos, do próprio tributo devido, especialmente em casos de difícil interpretação do sentido e alcance da norma tributária. O intuito é que a transação não tenha abrangência apenas sobre multas e ônus de sucumbência, a fim de que alcance efetividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2012. São Paulo: Atlas, 2013.

FILIPPO, Luciano Gomes; VIEIRA, Iure Pontes. O contencioso administrativo (ou pré-contencioso) tributário na França. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2015. Disponível em: < http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2158:o-contencioso-administrativo-ou-pre-contencioso-tributario-na-franca&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em 26 de julho de 2018.

GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. In: **Direito tributário atual**, nº 38. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 5º ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004.

_____. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa; CAMPEDELLI, Laura Romano. Dados do Contencioso Tributário no Brasil e o Novo Código de Processo Civil: a importância da pesquisa empírica para o aprimoramento da atividade jurisdicional. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

_____. Decisões tributárias administrativas e controle judicial. In: **Revista dialética de direito tributário**, nº 19. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018.

MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. Tribunales administrativos especializados en materia aduanera y tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN) y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF). **Suplemento de Derecho Aduanero y Comercio Exterior**. Tucumán – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina, 10º Edición, 2013. Disponível em: < <https://www.uninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/103/pdf>>. Acesso em 27 de julho de 2018.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

OECD (2017), *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en.

OLIVEIRA, Júlio M. de; MELO, Eduardo Amirabile de. O incidente de demandas repetitivas e o processo administrativo tributário: a aproximação sistemática do novo CPC ao ‘leading case’ ou ao ‘common law’. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

POLO, Marcelo. Extinção da execução fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 5º ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

Relatório de Gestão 2017 do Ministério da Fazenda. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. Acessado em 23 de julho de 2018.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa de Pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/estudo-sobre-o-contencioso-administrativo-fiscal-da-federacao-brasileira-problemas-e-solucoes.pdf/view>. Acessado em 20 de julho de 2018.