

JOTA

Macrovisão do crédito tributário: modelos para o Carf

Dois desenhos para reformar o tribunal administrativo

Grupo de pesquisadores, colaboradores e alunos da Direito FGV SP - Linha de pesquisa
Processo Administrativo Fiscal Federal

11 outubro de 2017 - 08h12



Crédito Pixabay

[AUTARQUIAS](#)

[CARF](#)

[DIREITO TRIBUTÁRIO](#)

[PERFIL DOS CONSELHEIROS DO CARF](#)

[PROCESSO ADMINI.](#)



130



80



Aa

No [artigo anterior](#) desta série, apresentamos as sugestões para o aprimoramento do CARF nos curto e médio prazos. Nas próximas linhas, fixaremos os pilares pensados e submetidos a debate público ao longo do primeiro semestre de 2017, para a construção de dois possíveis novos modelos de CARF. Cumpre registrar que, nesta fase do trabalho, não nos

preocupamos em identificar as normas legais ou constitucionais que demandarão alterações para acolhimento das propostas, o que será feito na próxima fase do projeto.

As propostas foram traçadas a partir dos seguintes critérios: (i) função, (ii) forma de provimento na atividade de julgador, (iii) composição das turmas de julgamento, (iv) garantias dos julgadores, (v) autonomia e vinculação do tribunal, (vi) referencial normativo aplicado na atividade de julgamento, (vii) instâncias, (viii) possibilidade de revisão da decisão administrativa pelo Poder Judiciário e (ix) ônus das partes.

Os dois modelos foram desenhados tomando-se como norte a redução da litigiosidade^[1], buscada a partir da mesma premissa: a lavratura do auto de infração deve ser a exceção; o processo de fiscalização e cobrança, por sua vez, deve ser pautado pela tentativa de satisfação do crédito tributário antes de sua constituição por meio de ato administrativo e início da fase contenciosa, em uma fase fortemente marcada pelo amplo diálogo entre Fisco e contribuintes e pela cooperação e confiança mútuas.

Ao enxergar os problemas diagnosticados no contencioso administrativo fiscal sob essa perspectiva, compreendemos que o CARF é parte de todo um sistema altamente litigioso, cujos debates se fundam em normas complexas e relações guiadas por instrumentos que incentivam o conflito. Analisado em seu contexto, então, o CARF não se mostra uma causa, mas sim a consequência desse paradigma do litígio, o que nos leva a concluir pela necessidade de, no longo prazo, ser implementada uma reforma ampla do modelo de solução de lides tributárias e revisão do lançamento.

Transformação do Tribunal administrativo em autarquia

O primeiro modelo proposto seguiria as seguintes instâncias: (i) uma fase de pré-contencioso, (ii) constituição do crédito tributário, (iii) impugnação com julgamento pelo tribunal autarquia e (iv) discussão judicial, mantendo-se a estrutura atualmente em vigor.



Com a instituição do pré-contencioso, pretende-se que a relação litigiosa instaurada com a impugnação e iniciada nas Delegacias de julgamento seja substituída pelo diálogo entre Fisco e

contribuinte em etapa prévia ao lançamento, pautada por uma fiscalização orientadora, fundada na confiança mútua entre as partes[2].

A fase pré-contenciosa, com instrumentos de autorregularização, e a previsão de métodos alternativos de soluções de conflitos tributários está presente na quase totalidade das jurisdições objeto de nosso estudo, como Alemanha, Argentina, Dinamarca, Estados Unidos, França, Itália, México, Portugal e Reino Unido, além de estarem alinhadas às orientações da OCDE, especialmente nos relatórios “From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance e “Tax Certainty”.

Destacamos, apenas para exemplificar, duas experiências positivas com as quais nos deparamos: (i) a do “Office of Appeals” norte-americano, que, segundo os dados divulgados pelo órgão, auxilia anualmente mais de cem mil contribuintes a solucionar controvérsias tributárias sem necessidade de iniciar a fase contenciosa[3]; e (ii) a da Administração tributária dinamarquesa, cuja atuação, pautada por uma relação de confiança, é marcada por condutas como a realização de workshops voltados a sanar dúvidas dos contribuintes, e o obrigatório diálogo com o contribuinte sob fiscalização antes da lavratura de autuações, a fim de que ele possa prestar esclarecimentos e regularizar as inconsistências constatadas.

A ausência de um modelo semelhante no Brasil, tornando-o um *outsider* no cenário global, estimula a lavratura de autos de infração e imposição de penalidades como regra, em vez de priorizar instrumentos que fomentem a autorregularização do contribuinte e a transação (mediação e conciliação), trazendo a discussão sobre o crédito tributário para uma fase regida pela cultura de cooperação, de maneira ordenada, entre fisco e contribuinte, e concedendo incentivos econômicos ao particular que busca se adequar à interpretação adotada pela Administração Pública.

Não sendo possível a composição na fase pré-contenciosa, a defesa apresentada pelo contribuinte contra o lançamento será julgada diretamente pelo colegiado da autarquia, que encerrará a fase administrativa de discussão do crédito tributário, tornando definitiva a sua constituição.

A fim de evitar que a fase pré-contenciosa seja utilizada de forma abusiva, com o exclusivo fim de postergar a constituição definitiva do crédito tributário, a implementação desse procedimento deve ser associada a uma alteração legislativa que interrompa a exigibilidade durante seu trâmite, ou seja, não correrá contra o Fisco o prazo decadencial para o lançamento.

No modelo de autarquia federal, o tribunal administrativo exercerá função mista, ou seja, realizará a revisão do crédito tributário (artigo 145 do Código Tributário Nacional) com “discrecionabilidade técnica” para interpretar e aplicar a legislação, aproximando-se da atividade efetivamente jurisdicional na solução de conflitos concretos.

Para tanto, o órgão deverá contar com um referencial normativo amplo, excetuando-se de seu âmbito de conhecimento apenas a Constituição. Esse parâmetro confere maior abrangência aos julgadores em comparação com o cenário atual das DRJ, cuja atividade é vinculada aos atos infralegais editados para expressar o entendimento da Receita Federal[4].

No que tange ao provimento, a seleção dos conselheiros seria feita por meio de um novo modelo de certame, permitindo a implementação de uma via mais democrática de acesso à carreira e voltada à aferição, além do conhecimento técnico e da experiência do candidato, da sua aptidão para a função que pretende exercer.

Desse modo, e com inspiração especialmente no modelo do Reino Unido, o formato de certame proposto contemplaria (i) a realização de provas com questões voltadas à identificação de conhecimento técnico especializado em direito tributário, processual e contabilidade; e (ii) uma etapa de *role plays*, painéis de debates e entrevistas entre os candidatos, entre outros mecanismos de seleção voltados à análise das diversas competências necessárias para o exercício da atividade de julgador[5].

Além disso, o processo e a seleção ficariam a cargo de uma comissão mista independente, formada, exemplificativamente, por juízes, acadêmicos, fiscais e representantes da sociedade.

Essa significativa alteração na forma de provimento não significa, por outro lado, abandonar os aspectos positivos que a atual composição paritária do conselho traz aos julgamentos, permitindo o enriquecimento dos debates pela reunião de conselheiros com diferentes formações e perspectivas.

O processo de seleção por meio de concurso seria segregado por meio de vagas destinadas a julgadores com experiências distintas (auditores fiscais, contadores e advogados, por exemplo), pluralizando os pontos de vista na apreciação da lide.

A composição plural é identificada na África do Sul nas chamadas “Special Income Tax Courts”, responsáveis pelo julgamento de disputas tributárias envolvendo imposto de renda até a um valor de alçada previamente definido, os julgamentos são realizados por um juiz da “High Court”, assistido por contador com ao menos 10 anos de experiência e por um representante dos contribuintes.

Além da pluralidade, no modelo proposto as turmas de julgamento terão composição ímpar, restringindo a adoção de mecanismos de desempate às hipóteses em que a turma esteja incompleta em razão de ausência de julgador, impedimento ou suspeição.

Em qualquer estrutura de instituição com competência para o julgamento de lides, as garantias atuam como importantes mecanismos de incentivo à imparcialidade, em especial a irredutibilidade da remuneração e a estabilidade.

Nessa linha, a outorga de garantias e prerrogativas estabelece um cenário propício para que os julgadores decidam de acordo com seu livre convencimento, sem receio de interferências externas. O objetivo dessas medidas é, como em todos os focos das duas estruturas pensadas para o novo modelo de contencioso administrativo, criar mecanismos que reduzam o risco de parcialidade ou perda de autonomia.

A implementação de instrumentos que protejam os julgamentos de potenciais situações de conflitos de interesses favorece o ambiente de confiança da sociedade na instituição e garante segurança e conforto aos julgadores no exercício de sua função.

O emprego de garantias com essa finalidade encontra suporte na experiência do próprio sistema judiciário brasileiro, bem como em países como a Itália, de Portugal, o Reino Unido, a Argentina e os Estados Unidos.

Sob a perspectiva do órgão, o reforço à imparcialidade e à independência decorreria de sua desvinculação do Ministério da Fazenda, responsável pela definição de políticas fiscais e, portanto, pela arrecadação tributária, passando a autarquia a integrar a estrutura do Ministério da Justiça[6]. Mais uma vez, pensamos o modelo de forma isenta e objetiva, ou seja, sem a valoração individual dos julgadores e buscando instrumentos que afastem a possibilidade de comunicação entre a solução dos litígios e os interesses das partes.

Entre as jurisdições analisadas no estudo comparado, Reino Unido, Estados Unidos, França, Itália e México apresentam órgãos de julgamento tributário atrelados ao Ministério da Justiça.

A mudança significativa na estrutura, vinculação e autonomia do tribunal, também deve impactar a possibilidade de revisão da decisão administrativa pelo Poder Judiciário. Transformando-se o CARF em uma autarquia independente do Ministério da Fazenda e com função quase jurisdicional, a decisão proferida pelo órgão também poderá ser judicializada por iniciativa da Fazenda Nacional, em um cenário que confira maior segurança jurídica às decisões, pacificação social e uniformização da jurisprudência. Essa possibilidade de revisão por ambas as partes garantiria equilíbrio entre os litigantes e, havendo efetiva pacificação e composição do litígio, seria utilizada como exceção.

O novo paradigma de redução da litigiosidade deve ser atrelado, ainda, à imposição de ônus equivalentes às partes também na fase administrativa, com a condenação ao pagamento de honorários sucumbenciais, estabelecidos em percentuais gradativos, e custas processuais exigidas até um limite máximo definido em lei.

A mútua oneração proposta deve funcionar como um mecanismo que, por um lado, desestime a utilização do contencioso administrativo de maneira desvirtuada, com a finalidade de postergar a cobrança do crédito tributário; e, de outro, estabeleça como premissa da atividade da Administração tributária a visão do lançamento como exceção, ou seja, como o último recurso destinado aos casos em que a autorregularização ou a composição não sejam viáveis.

Seguindo esse caminho, após o término da fase administrativa o crédito constituído terá presunção de certeza e liquidez capaz de lastrear a sua execução, a qual apenas será obstada mediante a apresentação de garantia ou por meio de tutela judicial.

Pretende-se, com isso, evitar a lavratura de autos de infração como regra e desestimular o litígio nos casos em que o ato de lançamento estiver em conformidade com a interpretação firmada pelos tribunais (administrativos e judiciais) sobre legislação tributária, reduzindo o volume de processos e aumentando, por via de consequência, a qualidade da atividade a ser exercida pelo órgão de julgamento.

Essas medidas estão em forte consonância com o estudo “Tax Certainty”, divulgado pela OCDE, em que é destacada a necessidade de criação de instrumentos voltados a desencorajar discussões

abusivas e irresponsáveis acerca do crédito tributário, sem, contudo, obstar seu acesso à revisão do lançamento[7].

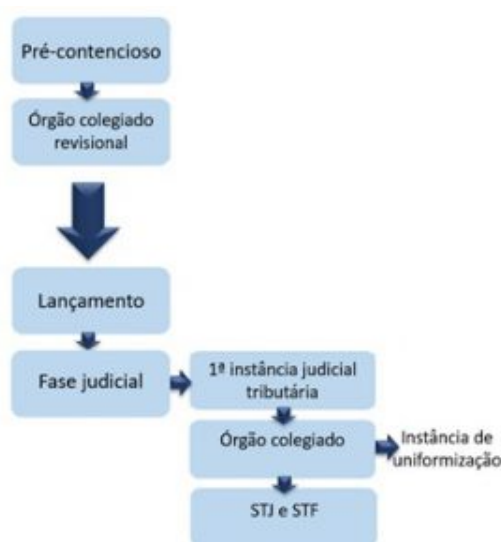
Construção de um modelo de Justiça Especial

Como adiantado no primeiro artigo desta série, nos debates públicos realizados com a iniciativa privada, na Direito GV e na sede da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região, identificamos uma maior aceitação à proposta de transformação do CARF em autarquia.

No modelo de justiça especial, a fase pré-contenciosa descrita acima é mantida e o ato de lançamento poderá ser submetido, com respeito ao contraditório e à ampla defesa, à revisão por um colegiado com função exclusivamente revisional, ou seja, sem competência para o exercício de atividade próxima à jurisdição, em atuação vinculada à interpretação sobre as regras tributárias emanada pela Administração fiscal.

A atividade voltada exclusivamente à revisão do ato administrativo deve ser exercida por órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, cabendo apenas ao contribuinte se valer do Poder Judiciário para manter a discussão sobre o crédito tributário.

O contencioso tributário passaria a ter, então, as seguintes etapas:



Nesse novo paradigma, o contencioso é efetivamente instaurado apenas no âmbito da justiça especializada em matéria tributária, retirando-se do Poder Executivo a prerrogativa de julgar litígios em que possui interesse direto, para atribuí-la a um órgão pertencente ao Judiciário com alto grau de conhecimento técnico e que exerça função eminentemente jurisdicional, submetendo-o ao mesmo regime geral aplicável às demais justiças (comum, trabalhista, militar e eleitoral), assim como às normas específicas que vierem a ser incluídas na Constituição e na legislação processual.

A amplitude da função exercida pelo órgão de justiça especializada torna mais abrangente também o seu referencial normativo, recaindo a atividade jurisdicional sobre todo o ordenamento jurídico, sem limitações.

A forma de provimento dos julgadores, as garantias e a composição das turmas de julgamento seguiriam as regras vigentes para magistrados e tribunais regionais federais. Com relação ao concurso público, contudo, sugerimos (i) a especialização do certame na linha do modelo proposto para o CARF autarquia, a fim de que seja voltado especialmente à aferição do conhecimento técnico e da experiência do candidato em matéria tributária, e (ii) a segregação de vagas destinadas a magistrados com experiências profissionais distintas.

A estrutura proposta para o modelo de justiça especial está em linha com as recomendações da OCDE (em especial, o relatório “Tax Certainty”) e também encontra inspiração na experiência internacional, como no caso da Alemanha, da Argentina, dos Estados Unidos, da Itália, do México, de Portugal e do Reino Unido e do Canadá.

Com relação à imposição de ônus às partes, estabelecem-se (i) a condenação ao pagamento de honorários, (ii) as custas processuais e (iii) a exigência de garantia ou tutela judicial para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário serão atreladas à fase judicial, como ocorre no modelo atualmente vigente.

Nesse último ponto, contudo, deve ser feita uma alteração necessária para adequá-lo à estrutura proposta para a justiça especial, exigindo-se a garantia ou a tutela como causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário apenas a partir da decisão proferida pela 1ª instância judicial, que mantenha o ato de lançamento.

Com efeito, as restrições da função exclusivamente revisional na esfera administrativa justificam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário também na primeira etapa da atividade jurisdicional, em que as controvérsias envolvendo a autuação serão submetidas à análise de conformidade à legislação tributária.

A pretensão, novamente, é a de criar um sistema com mecanismos de incentivo que reforcem a cultura de cooperação entre fisco e contribuinte, reduzindo a lavratura de autos de infração (em especial na fase pré-contenciosa) e desestimulando a interposição de recursos meramente protelatórios ao órgão colegiado judicial tributário, ao STJ e ao STF.

A partir dos pilares propostos, pretendemos construir, em conjunto com a Administração tributária, os contribuintes e a sociedade, um novo modelo para um órgão de julgamentos tributários mais eficiente, neutro e transparente, que possibilite a redução do contencioso fiscal e substituição da cultura do litígio por uma cultura de mútua cooperação, em que o fim seja menos de autuar e multar e mais o de receber o crédito tributário efetivamente devido segundo a lei.

As alterações propostas nos artigos dessa série foram consolidadas na tabela disponível para acesso por meio deste [link](#).

[1] No âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, medidas voltadas à redução da litigiosidade e à cobrança mais qualitativa do crédito tributário já são identificadas, como as Portarias nº 502/2016 e 396/2016, que trazem, respectivamente, a ampliação das hipóteses de dispensa de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição

de recursos, e a possibilidade de arquivamento de execuções fiscais que atendam aos requisitos estabelecidos no ato normativo.

[2] Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#.WW4BVYjyvcc. Acessado em: 18/07/2017.

[3] Every year, the Office of Appeals helps over 100,000 taxpayers resolve their tax disputes without going to Tax Court. *We are an independent organization within the IRS whose mission is to help taxpayers and the Government resolve tax disagreements. Appeals does not seek to take sides in a dispute; rather we offer an objective point of view on each individual case. We review each case after the applicable IRS compliance has made its decision and work to resolve disagreements in the case on a basis that is fair and impartial to both the Government and the taxpayer.* Informação disponível em: <https://www.irs.gov/individuals/appeals-resolving-tax-disputes>. Acessado em 17/08/2017.

[4] Portaria MF 341/11:

Art. 7º São deveres do julgador:

V – observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

[5] Esse modelo de concurso é adotado, por exemplo, pela *Judicial Appointments Commission* no Reino Unido, que realiza painéis de entrevistas, *role plays* etc. no processo de seleção dos julgadores, em formato previamente disponibilizado aos candidatos. A título de exemplo, confira-se:

Entrevista direcionada: [Vídeo example of an interview](#).

Role play: [Watch The Law Society's role play example vídeo](#).

[6] Essa medida, evidentemente, seria acompanhada dos eventuais ajustes legais para garantir à PGFN competência para atuar junto a essa autarquia.

[7] *It is important to design a domestic dispute resolution system that does not incentivize taxpayers to initiate frivolous review or appeals, but which also preserves the practical opportunity for taxpayers to assert their review or appeal rights. A common balance is to collect (or seek security for) payment of some percentage (for example, 50 percent) of the disputed tax liability in relation to both the administrative and judicial appeal process (while requiring full payment of a non-disputed tax liability and charging interest on the outstanding disputed amount).*

Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acessado em 08/08/2017.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Professor. Coordenador do NEF/FGV Direito SP. Autor do livro *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade* e Diretor do CCiF – Centro de Cidadania Fiscal.

Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado.

Daniel Souza Santiago da Silva. Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado.

Luciana Ibiapina Lira Aguiar. Professora da FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Economista, Contadora e Advogada.

Maria Raphaela Dadona Matthiesen. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogada.

Rachel Mira Lagos. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogada.

Ana Beatriz Passos. Graduanda em Direito pela FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

Luiz Carlos de Andrade Jr. Doutor em Direito pela USP. Professor. Doutor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBDT. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogado.

Roberto Goldstajn. Especialista em direito tributário pela PUC-SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Direito Tributário”. Advogado.

Octávio da Veiga Alves. Especialista em direito tributário pela FGV Direito SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogado.

Lorenzo Tocci. Graduando em Direito pela FGV Direito SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

Pedro Benith. Graduando em Direito pela FGV Direito SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

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