

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 4 (2016)

**REGRAS GERAIS PARA O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PROPOSTA DE
UNIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS PARA AS ESFERAS FEDERAL, ESTADUAL E
MUNICIPAL.**

Carlos Alexandre Tortato

Projeto de dissertação de mestrado apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientadora: **Tathiane Piscitelli**

SÃO PAULO
2016

1. Delimitação do tema e tratamento pretendido

O objetivo do presente projeto é analisar as principais características que permeiam o processo administrativo fiscal no Brasil. Partindo da legislação federal e do modelo atualmente vigente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a ideia é comparar as suas principais regras estruturantes (composição colegiada e paritária, graus recursais, formas de nomeação de conselheiros, entre outras) e compará-las com os principais modelos de processo administrativo atualmente vigentes nas esferas estadual e municipal.

Feita essa comparação e identificadas as principais diferenças estruturantes, que assolam os contribuintes com diferentes regras e modelos a depender do órgão a que sejam submetidos, buscaremos identificar qual seria o melhor modelo para cada uma das situações verificadas. Por exemplo: qual a melhor forma de composição do órgão para nomeação dos conselheiros? Devem os órgãos ser paritários e ter participação de representantes indicados pelo fisco e pelos contribuintes? Deve existir voto de qualidade?

Como muitas são as repercussões e os modelos de processo administrativo, a proposta é identificar de três a cinco pilares de regulamentação, identificados dentre os principais problemas do processo administrativo, e deles extrair a melhor proposta possível, ouvindo os principais agentes envolvidos nesse processo: advogados, procuradores da fazenda, conselheiros de ambas as representações, julgadores de primeira instância e estudiosos do processo administrativo.

2. Formato do trabalho de conclusão

O formato proposto é de reflexão de prática jurídica. Por se tratar de legislação já existente, com princípios constitucionais vigentes e legislação infraconstitucionais a ser analisada, a ideia é refletir sobre o sistema jurídico posto e, sob tal, extrair as soluções que se entenderam como cabíveis ao problema analisado.

3. Principais questões ou problemas

Os principais problemas encontrados, atualmente, são: a insegurança jurídica em que inseridos os contribuintes brasileiros, que se sujeitam a diferentes regras de processo administrativo a depender da competência tributária (federal, estadual ou municipal), do Estado da Federação em que estejam localizados ou mesmo por se sujeitarem a constantes alterações do regramento processual vigente em cada uma das esferas.

Ainda, cada vez mais são noticiadas informações relativas à corrupção nos órgãos de julgamento administrativo e que, talvez, mediante alterações regimentais poderiam ser evitadas ou desestimuladas, gerando benefícios a todos os envolvidos - fisco e contribuintes.

Ademais, a qualidade dos julgamentos na esfera administrativa sempre foi uma característica latente de sua jurisprudência, a qual serve há anos como fundamento para novas interpretações legais e até mesmo para orientação dos julgados na esfera judicial.

Por esses motivos, a ideia de sugerir diretrizes básicas na estruturação dos processos administrativos fiscais em todas as suas esferas, visa atribuir-lhe mais transparência, eficiência e qualidade dos julgamentos e, até mesmo, do funcionamento destes órgãos. Por isso a ideia de identificar quais os seus pontos mais sensíveis e propor, dentro dos ditames legais e constitucionais, sugestões de melhoria.

Assim, buscar-se-á respostas para os seguintes questionamentos:

- 1) o modelo de órgão colegiado, paritário, com representantes da fazenda e da sociedade civil, setores produtivos e dos trabalhadores, é o ideal ou o modelo ideal para composição dos órgãos colegiados seria via realização de concurso público e assim formá-los com servidores públicos de carreira específica?
- 2) o voto de qualidade, atualmente vigente na maioria dos modelos de tribunais administrativos, sempre a cargo de representantes do fisco, é a maneira ideal de solucionar os empates em julgamento de órgãos colegiados? Quais os efeitos das recentes decisões judiciais que vêm (ainda que liminarmente) anulando ou suspendendo a exigibilidade de acórdãos do CARF em virtude de terem sido decididos por meio do

voto de qualidade, sob o fundamento de que resultariam em afronta ao art. 112 do Código Tributário Nacional¹?

3) há necessidade de duplo grau de jurisdição na esfera administrativa, sendo que atualmente, no âmbito federal, existem as DRJ – Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento que não permitem participação dos contribuintes nos julgamentos por meio de realização de sustentação oral e acompanhamento das sessões? Duplo grau como o atual modelo federal vigente atende aos princípios do processo administrativo e constitucionalmente previstos acerca do duplo grau de jurisdição?

4) deve o processo administrativo fiscal, ante sua complexidade, amoldar-se aos processos administrativos de um modo geral, regendo-se pelos seus princípios, especialmente o da informalidade, ou se faz necessária sua "judicialização" e maior aproximação dos preceitos legais, em especial do novo Código de Processo Civil?

4. Objetivos pretendidos, perspectivas de análise e resultados esperados

Os objetivos do presente processo são: identificar as principais mazelas do processo administrativo fiscal atualmente vigente, nas suas três esferas, para a partir desta identificação, poder propor soluções práticas que visem o aprimoramento da prática processual administrativa brasileira; após identificados os principais problemas atualmente vigentes, de acordo com a percepção dos seus principais atores, a ideia é selecionar os mais relevantes, que tenham repercussão em todas as esferas de julgamento administrativo fiscal, a ponto de definir uma matriz mínima de soluções que se apliquem a todas estas esferas.

¹ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Far-se-á esta análise e serão propostas soluções dentro da perspectiva constitucional e infraconstitucional atualmente vigente. Partindo-se da Constituição Federal, da Lei Ordinária 9.784/99 e do Decreto 70.235/72, sem que sejam necessárias alterações legislativas, porém, propostas desta natureza não estão descartadas.

Os resultados esperados são que, diante das percepções e sugestões dos atores desta realidade, surjam medidas de caráter prático e de viabilidade crível, a ponto de poderem ser enviadas aos órgãos públicos competentes e sugeridas como medidas de consenso para a melhoria de toda a estrutura de julgamento administrativo, sem que impliquem em restrições ou perda de garantias dos seus partícipes, em especial os entes públicos aos quais os tribunais administrativos estão vinculados.

Dessa forma, a ideia de propor uma matriz regimental para todos os órgãos de julgamento administrativo fiscal visa garantir-lhe aplicabilidade, como constitucionalmente assegurado, e ainda assim ganhos de eficiência e transparência.

5. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

Justifica-se o presente projeto pelos primordiais fatores:

- a) a existência de 28 regramentos (26 estados, Distrito Federal e União) acerca de processo administrativo fiscal, sendo que dentro destas 28 espécies há modelos diametralmente opostos, de caráter absolutamente distintos e essências operacionais totalmente distintas, de modo que serão identificados e exemplificados no projeto as principais disparidades;
- b) No âmbito federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF passou por duas recentes reestruturações: uma com o advento da Lei 11.941/2009 e outra por meio da Portaria n. 343/2015, editada após a "Operação Zelotes", da Polícia Federal e Ministério Público Federal, que identificou e escancarou ao público diversas práticas de corrupção e manipulação de julgamentos naquele tribunal;
- c) A insegurança jurídica a que estão submetidos muitos dos agentes partícipes destes tribunais, em especial aqueles com representação dos contribuintes, posto que muitos profissionais como

advogados, contadores e consultores muitas vezes encontram-se sujeitos a orientações distintas acerca dos seus impedimentos de atuação em suas carreiras originárias, seja por orientação dos tribunais administrativo, seja dos órgãos de classe aos quais estão vinculados.

Por isso, diante dessas latentes situações atualmente verificadas, mostra-se relevante o presente projeto de pesquisa, já que muito do seu intuito originário, qual seja, de propor regras basilares para constituição e funcionamento destes órgãos de julgamento, visam justamente minimizar esses problemas atualmente verificados: corrupção, não uniformidade, insegurança jurídica dos seus representantes, dentre outras mazelas anteriormente mencionadas.

O potencial inovar pode ser verificado ante a ausência de produção científica com este intuito específico: de unificação de estrutura do processo administrativo fiscal para os três âmbitos de poder (Federal, Estadual e Municipal). Muitas propostas e estudos partem da premissa de um só ente, ou estudam suas características de acordo com a estrutura posta por aquele órgão, sem projetar uma uniformidade de estruturação e assim delimitar características mínimas essenciais a serem aplicadas a todo o processo administrativo fiscal.

6. Fontes de pesquisa e métodos de investigação

A pesquisa se realizará primordialmente pelos seguintes meios:

- a) mediante a análise legislativa do processo administrativo fiscal dos 26 entes da Federação, do Distrito Federal, da União e dos municípios das principais capitais do país, buscando identificar as suas principais disparidades e inovações de propositura na estruturação destes modelos. Tal análise é relevante pois é o ponto de partida do presente projeto, ao passo que a disparidade e multiplicidade de modelos de processo administrativo fiscal é o objeto fulcral da análise e do nascimento deste trabalho, que possui um intuito simplificador do regramento em âmbito nacional.
- b) mediante o estudo da bibliografia sobre o processo administrativo, de um modo geral, a fim de, principalmente, identificar e apontar os primordiais princípios que o regem e devem ser replicados

a todas as esferas de processo administrativo. Esta verificação se faz necessária na medida que os processos administrativos fiscais regem-se, primordialmente, pelas regras do processo administrativo, as quais devem basear o processo fiscal e, como sabido, os processos administrativos têm, cada vez mais, afastado-se da natureza de processos administrativos para aproximarem-se dos processos judiciais. Assim é primordial a apreciação e conhecimento das regras e princípios basilares do próprio Direito Administrativo e, mais especificamente, dos processos administrativos em geral.

c) entrevistas com os principais partícipes do processo administrativo: conselheiros julgadores de ambas as representações (fisco e contribuintes), advogados e procuradores das fazendas federal, estadual e municipal. Não trata-se de um rol definitivo, podendo ao longo do trabalho serem identificados outros agentes que possuam relevância para serem entrevistados. Esta parece, a princípio, a principal fonte de pesquisa do presente projeto. Ouvir as percepções dos seus agentes, daqueles que atuam diretamente nos órgãos de julgamento fiscal administrativo, nas suas mais diferentes posições, trará a noção exata dos principais pontos que lhe afetam, seja positiva ou negativamente, bem como dará o respaldo de autoridade das mudanças que possam ser propostas, pois a ideia é que estas sejam plurais e partam de dentro dos próprios tribunais administrativos, para que assim lhes sejam atribuídas ampla legitimidade.

d) a própria observação direta e experiência própria deste autor, na condição de conselheiro representante dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Esta fonte, de caráter pessoal é essencial para a interpretação e observação, principalmente, das sugestões e observações que serão captadas dos demais agentes. Estejam eles em condições de maior experiência, ou em outras posições funcionais, a percepção de ser um partícipe dessa engrenagem confere, também, legitimidade ao presente trabalho e permitirá uma visão propositiva de melhoria oriunda de quem vive, diariamente, os problemas discutidos.

7. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

A familiaridade com o objeto está na condição do autor de, atualmente, estar exercendo o cargo de conselheiro representante dos contribuintes na 2ª Seção de Julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, há aproximadamente um ano. Somada a condição atual, está a experiência anterior na advocacia privada, de aproximados 6 anos, de atuação específica no contencioso administrativo fiscal nas esferas federal e do Estado do Paraná, especificamente.

Nestas duas atividades exercidas, como advogado e conselheiro, foi possível obter a percepção de cada um desses agentes, suas condições de atuação nesses órgãos, além de sensibilizar-se, na prática, com as dificuldades encontradas por um e por outro.

Foi justamente dessa percepção que foi concebida a ideia do presente projeto, ao passo que, aparentemente, muitas das medidas que podem solucionar ganhos elevados de eficiência destes órgãos são de simples aplicação, não necessitam de grandes reformas estruturais e, tampouco, ensejam maiores dispêndios financeiros dos órgãos públicos.

Estando na condição atual de conselheiro, fica facilitado o acesso a informações que possam ser solicitadas ao próprio órgão, bem como o acesso a colegas de atividade que possam se sentir mais confortáveis a colaborar.

8. Literatura especializada e obras de referência

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. Processo administrativo. São Paulo: Malheiros, 2001.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coord.). Processo administrativo tributário e previdenciário. Rio de Janeiro: Max Limonad, 2001.

GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 48, São Paulo: Dialética, setembro/1999, p. 17-22.

QUEIROZ, Mary Elbe. Do lançamento tributário: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999.

MEDAUAR, Odete. A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: RT.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOHARA, Irene Patrícia. Direito Administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

NOHARA, Irene Patrícia; FILHO, Marco Antonio Praxedes de Moraes. Processo Administrativo – Temas Polêmicos da Lei nº. 9.784/99. São Paulo: Atlas.

ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. Direito administrativo para céticos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNDFELD, Carlos Ari (Coord.). As leis de processo administrativo, São Paulo: Malheiros.

XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

9. Síntese da Bibliografia Fundamental

O processo administrativo fiscal, conceitualmente, não é objeto de demasiada produção acadêmica. Em sua grande maioria, o que temos são as leis vigentes sendo comentadas, bem como a análise de jurisprudência e grandes questões debatidas no âmbito do processo administrativo fiscal.

Assim, o processo administrativo fiscal em si, ou seja, os seus princípios, o seu regramento, os seus modelos, não são minuciosamente debatidos, razão pela qual a

seleção de obras acima se faz de suma importância, posto que irão compor as diversas relações que cercam o processo administrativo: dos princípios gerais do processo administrativo no sistema legal brasileiro, dos aspectos relativos à fiscalização tributária até o lançamento, com o decorrer do processo administrativo fiscal e a consequente execução fiscal.

Nesse contexto, se fazem de primordial importância a leitura das obras clássicas do direito administrativo brasileiro, representadas pelos autores Maria Sylvia Zanella di Pietro, Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello, que servirão de base para a compreensão dos princípios do direito administrativo, seus conceitos, posto que é o direito administrativo a base do processo administrativo fiscal, que está sob a guarda da administração pública, estando portanto interligados.

Na obra *Curso de Direito Administrativo*, de Celso Antônio Bandeira de Mello, temos tópicos exclusivos que tratam dos princípios constitucionais do direito administrativo brasileiro (supremacia do interesse público; legalidade; razoabilidade; proporcionalidade; motivação; impessoalidade; devido processo legal e ampla defesa; entre outros), a importante conceituação de “*procedimento administrativo*”, os seus requisitos, espécies e princípios. Trata-se de fundamental análise sobre o direito administrativo que servirá, posteriormente, como fundamento para as conclusões e proposições que serão apresentadas no presente trabalho acerca, especificamente, do processo administrativo fiscal.

Do mesmo modo, tratando do direito administrativo “amplo”, assim chamamos, é a obra “*Direito Administrativo*”, de Maria Sylvia Zanella di Pietro, que também traz todo o histórico da formação do direito administrativo, a contribuição da legislação estrangeira, para na sequência tratar dos princípios que vigoram hoje no direito administrativo pátrio e tratar, especificamente, dos atos administrativos e, especificamente, dedicando um capítulo ao “processo administrativo”, de onde extrairemos importantes conclusões para repercussão direta no processo administrativo fiscal.

Por fim, dentre as citadas obras clássicas do direito administrativo, analisaremos “*Direito Administrativo Brasileiro*”, de Hely Lopes Meirelles que, seguindo basicamente a mesma estrutura das outras duas obras acima citadas, dedica-se mais minuciosamente aos “atos administrativos”, classificando-os pormenorizadamente em

diversas espécies, e dedicando, ainda, um subtópico específico ao “*Processo administrativo tributário*”.

Ainda dentro das obras específicas sobre direito administrativo, será também analisada a doutrina mais recente, da autora Irene Patrícia Nohara em seu “*Direito Administrativo*” e “*Direito Administrativo para Céticos*”, de Carlos Ari Sundfeld. Importante compararmos e verificarmos o que os novos autores administrativistas vêm trazendo e, principalmente, confrontarmos visões de obras separadas por um importante marco temporal e produzidas originalmente em momentos históricos bastante distintos da nossa sociedade.

Feita esta imersão dentro das definições acerca do direito administrativo e do processo administrativo, de um modo geral, passaremos a analisar mais especificamente as obras acerca do processo administrativo e do processo administrativo fiscal, este último decorrente do primeiro e objeto específico do presente trabalho. Dentre essas obras, destaco “*As leis de processo administrativo*”, coordenado por Carlos Ari Sundfeld, que trata de diversos aspectos relacionados aos processo administrativo regido pela Lei Federal nº. 9.784/99 e Lei do Estado de São Paulo nº. 10.177/98. Na obra temos o processo administrativo sendo discutido, por diversos autores, mediante a análise de aspectos específicos, como: prazos, vícios, recursos e princípios. Ainda, a obra faz importantes comparações com as leis argentina e uruguaia.

Por fim, realizada a análise teórica e conceitual acerca do direito administrativo e do processo administrativo, passaremos especificamente para as obras que tratam do processo administrativo fiscal. Como mencionado, não há um rol elástico de obras de referência, que visem discutir conceitualmente o processo administrativo fiscal ou mesmo lhe propor mudanças estruturais. Ainda assim, dentre as obras encontradas, temos “*Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*”, de Sérgio André Rocha e “*Processo administrativo tributário e previdenciário*”, de coordenação de Lúcia Valle Figueiredo. A primeira obra será um importante referencial para o presente trabalho, pois ao tratar especificamente do processo administrativo fiscal, traz a análise de importantes aspectos: distinção entre “processo e procedimento administrativo”; princípios aplicáveis; o processo administrativo no direito comparado (Alemanha, Portugal, França, Espanha e Itália); e os efeitos das decisões nos processos administrativos e sua relação com os processos judiciais. Por fim, ainda traz uma proposta de criação de “Agência como Órgão

Administrativo de Decisão no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal” e discorre sobre eventuais meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário Brasileiro.

10. Sumário preliminar

I. Introdução

II. O processo administrativo na Constituição Federal

III. O Processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública Federal

IV. Os principais modelos de processo administrativo fiscal no âmbito das administrações públicas estaduais

V. Os principais modelos de processo administrativo fiscal no âmbito das administrações públicas municipais

VI. Da análise dos modelos de processo administrativo fiscal existentes no Brasil

VI.I. As principais diferenças encontradas nos modelos de processo administrativo fiscal

VI.II. Da opinião dos agentes participantes: os pontos estruturais de maior controvérsia no processo administrativo fiscal

VI.III. As regras mínimas estruturantes que deveriam ser observadas nos processos administrativos fiscais da União, dos Estados e dos Municípios

VII. Conclusão

VIII. Referências

11. Cronograma de Trabalho

A pesquisa será desenvolvida de acordo com o seguinte cronograma.

- 1ª etapa - 15/09/2016 – 07/10/2016 – definição dos entrevistados, contato preliminar e confirmação das entrevistas.

- 2ª etapa – 08/10/2016 – 24/02/2017 – realização das entrevistas, pesquisa, leitura das obras, reflexões e estudos.
- 3ª etapa – 25/02/2017 – 26/05/2017 – elaboração da versão preliminar do trabalho para revisão.
- 4ª etapa - 26/05/2017 a 25/07/2017 – finalização e entrega do trabalho.

12 – Estimativa de horas dedicadas a cada etapa do trabalho

- 1ª etapa - 40 horas
- 2ª etapa – 400 horas
- 3ª etapa – 320 horas
- 4ª etapa – 100 horas