

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

**A Solução dos Dissídios de Interpretação da Legislação Tributária no âmbito do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

Projeto de pesquisa apresentado ao Mestrado
Profissional da FGV Direito SP, sob orientação
do professor Dr. Roberto Quiroga Mosquera.

Marcelo Rocha dos Santos

São Paulo
2018

1. Tema, contexto, objetivos e delimitação do escopo

Desde o reinício das atividades judicantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em novembro de 2015, várias decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais – instância especial responsável por uniformizar a jurisprudência administrativa – acerca da *admissibilidade* de Recursos Especiais de Divergência foram desafiadas pelos sujeitos passivos perante o Poder Judiciário¹, acarretando volumosa e relevante discussão do tema.

Com efeito, em março de 2015 as atividades judicantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – órgão paritário de julgamento do Ministério da Fazenda – foram suspensas em decorrência de investigações da Polícia Federal, realizadas no bojo da Operação Zelotes, que tem por objetivo investigar irregularidades naquele órgão². Paralelamente, o Poder Executivo, por meio do Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015, vedou o exercício da advocacia pelos conselheiros representantes dos contribuintes — o que acarretou uma significativa mudança na composição do órgão³.

Em sua nova composição, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se mostrou mais favorável às teses fazendárias⁴, sobretudo em matérias controversas. Diante disso, intensificaram-se as discussões acerca da admissibilidade de Recursos Especiais de Divergência, o que tem revelado incoerências sistêmicas e inconstitucionalidades da legislação que rege o acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nessa perspectiva, o objetivo da primeira parte de nosso trabalho é revisitar a legislação pertinente ao acesso dos sujeitos passivos (residentes fiscais no Brasil ou não) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais – incluindo a aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil –, a fim de estabelecer um juízo crítico do cenário atual, apontando incoerências e inconstitucionalidades que podem obstar o acesso à

¹ Cf. RACANICCI, Jamile. “Decisões judiciais não garantem reconhecimento no Carf”. **Jota**, dez. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2tuXcAA>>. Acesso em 29/06/2018.

² Cf. VASCONCELLOS, Marcos. “Fazenda suspende todas as sessões do Carf previstas para 2015”. **Consultor Jurídico**, mar. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2ySmyxs>>. Acesso em 29/06/2018.

³ Cf. SANTOS, Marcelo Rocha dos. “Mudança na composição das turmas de julgamento do CARF e a questão dos paradigmas para interposição de Recurso Especial de Divergência”. **Migalhas**, mar. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2mYv0Qo>>

⁴ Cf. MENGARDO, Bárbara. “Empresas têm maioria das derrotas em Câmara do Carf”. **Jota**, jul. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2tycPap>>

instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, com isso, gerando insegurança jurídica caracterizada pela divergência (não saneada) de interpretação da legislação tributária.

Na segunda parte do trabalho, pretendemos analisar julgados proferidos entre novembro de 2015 e julho de 2018 pelas três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca de questões de admissibilidade de Recursos Especiais de Divergência, com o intuito de verificar qual a interpretação dada instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais às normas que balizam o acesso à instância especial do órgão paritário de julgamentos do Ministério da Fazenda.

Por fim, com base nas incoerências e inconstitucionalidades demonstradas a partir de exemplos concretos, pretendemos sugerir alterações na legislação tributária que trata do acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como forma de contribuir para o aperfeiçoamento da indigitada legislação, de modo a viabilizar o amplo acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais e, em paralelo, a redução da litigiosidade do assunto.

2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador

No processo administrativo tributário federal, a Câmara Superior de Recursos Fiscais é o órgão responsável pela uniformização da interpretação da legislação tributária, atividade que se traduz na solução definitiva dos dissídios jurisprudenciais verificados entre as turmas do órgão paritário de julgamento do Ministério da Fazenda, de modo a conferir segurança jurídica à tributação na seara federal.

Sob essa perspectiva, a inadequação da legislação que rege o acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais gera impactos negativos, tais como insegurança jurídica sobre a aplicação da legislação tributária e, como consequência, a possível judicialização de questões formais paralelamente ao julgamento de mérito na via administrativa.

Com efeito, a eficiência da Administração Pública é um princípio consagrado pela Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Destarte, a higidez da

legislação que baliza o acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é fundamental para que haja previsibilidade em relação ao posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, deste modo, não haja distorções na aplicação da legislação tributária federal.

Nessa óptica, julgamos relevante, em termos práticos, o tema escolhido para nossa pesquisa profissional, na medida em que visa o aperfeiçoamento de uma legislação de interesse público inquestionável. Ademais, a problemática ao norte descrita é relativamente recente, de modo que a contribuição para o aprimoramento da legislação que disciplina o acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais pode ajudar a conter, significativamente, os impactos negativos da inadequação da norma em apreço, tais como a judicialização do assunto – o que pode evitar a formação de um contencioso judicial desnecessário.

No que tange ao potencial de inovação, embora existam substanciosas e consagradas obras que tratem do processo administrativo tributário federal, não temos o conhecimento de nenhuma pesquisa publicada após a vigência do Código de Processo Civil de 2015 que aborde especificamente a questão do acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por ser uma discussão que ganhou destaque apenas nos últimos três anos, a ser pesquisada inclusive à luz do Código de Processo Civil de 2015, parece ser de grande valia a imersão no tema para o desenvolvimento de uma pesquisa profissional inédita, que pode contribuir para o aprimoramento da legislação tributária que rege o processo administrativo em âmbito federal.

3. Familiaridade com o objeto da pesquisa

Por força de nossa militância no contencioso judicial de um escritório de advocacia de grande porte, atuamos em inúmeros processos administrativos federais ao longo dos últimos dez anos – seja diretamente, na condição de patrono, ou indiretamente, como consultor para elaboração de defesas administrativas ou, ainda, na avaliação de processos, em *due diligences*.

Além disso, já patrocinamos, diretamente, relevantes processos judiciais que tratam justamente do acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais – tanto na perspectiva do sujeito passivo que teve seu apelo especial obstado como em oposição à admissibilidade de apelos especiais manejados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

A intimidade com o tema, em decorrência de nossa atividade profissional, nos permitiu reflexões aprofundadas sobre as incoerências e inconstitucionalidades da legislação que trata do acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Deste modo, acreditamos estar aptos a desenvolver a pesquisa profissional do tema de modo a contribuir significativamente com a ampliação do espectro de teórico para enfrentamento do tema.

4. Modelo de pesquisa profissional

O modelo de pesquisa utilizado será o exploratório sobre prática jurídica. Para tanto, nosso plano é enveredar sobre questões atinentes ao acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais, buscando demonstrar as incoerências sistêmicas e inconstitucionalidades que permeiam a legislação tributária que rege o processo administrativo tributário federal, a fim de contribuir para o aprimoramento da legislação tributária atualmente vigente.

Nessa perspectiva, sem prejuízo do modelo indicado ao norte, será mandatório também analisar alguns casos (administrativos e judiciais), como forma de contextualizar o objeto de nosso estudo, a fim de viabilizar uma proposta de aperfeiçoamento da legislação tributária que disciplina os julgamentos no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sobretudo no que toca ao Recurso Especial de Divergência, de modo a contribuir com a melhoria do processo administrativo tributário federal.

5. Quesitos

Para direcionar a elaboração de nosso trabalho, formulamos os seguintes quesitos:

Quesito 01: No âmbito do processo administrativo tributário federal, quando há dissídio jurisprudencial, como se opera a uniformização da interpretação da legislação tributária pela Câmara Superior de Recursos Fiscais?

Quesito 02: Quais os princípios e regras que disciplinam o acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para que haja a uniformização da interpretação da legislação tributária?

Quesito 03: Quais são os pressupostos e requisitos de admissibilidade de um Recurso Especial de Divergência manejado à Câmara Superior de Recursos Fiscais?

Quesito 04: Quais os impactos do Código de Processo Civil de 2015, que tem aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo tributário federal, no acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais?

Quesito 05: Considerando a longevidade do hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, houve, ao longo do tempo, alterações legislativas que, de forma não intencional, obstaram o acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais?

Quesito 06: Quais as incoerências sistêmicas e inconstitucionalidades atualmente presentes na legislação tributária que rege a uniformização da interpretação da legislação tributária pela Câmara Superior de Recursos Fiscais?

Quesito 07: Os recursos atualmente previstos na legislação tributária que rege o processo administrativo federal são suficientes para que a Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformize a interpretação da legislação tributária federal?

Quesito 08: Quais as modificações na legislação tributária podem ser adotadas para otimizar o acesso à instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de modo a reduzir a judicialização do tema?

Tais quesitos servirão como vetor para a realização de nossa pesquisa profissional, desde a descrição da problemática até a proposta de solução, que é o objetivo de nosso trabalho.

6. Fontes de pesquisa e forma de acesso

No desenvolvimento de nosso trabalho, analisaremos a legislação tributária que baliza o acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais pelos sujeitos passivos e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Essencialmente, tais legislações serão acessadas por meio do sítio da Presidência da República na internet (<http://www2.planalto.gov.br/>) e do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (<https://idg.carf.fazenda.gov.br/>).

Além disso, buscaremos suporte em doutrina nacional sobre o processo administrativo e sobre o Código de Processo Civil de 2015. Nesse particular, serão analisadas obras doutrinárias e artigos publicados em veículos de internet especializados, tais como o portal eletrônico *Migalhas* (<http://www.migalhas.com.br/>) a revista eletrônica *Consultor Jurídico* (<https://www.conjur.com.br/>) e o portal eletrônico *Jota* (<https://www.jota.info/>).

Na sequência, analisaremos precedentes sobre o acesso à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tais precedentes serão acessados mediante consulta (i) ao sítio do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (<https://idg.carf.fazenda.gov.br/>), bem como (ii) aos sítios dos órgãos judiciais competentes, tais como o da Justiça Federal do Distrito Federal (<https://pje1g.trf1.jus.br/pje/login.seam>) e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região Fiscal (<https://pje2g.trf1.jus.br/pje/login.seam>).

7. Bibliografia preliminar

Sem prejuízo do aprofundamento da pesquisa bibliográfica, selecionamos a seguinte bibliografia para a realização de nosso trabalho:

ALVIM, Teresa Arruda. **Embargos de Declaração: Como se Motiva uma Decisão Judicial? 4. ed.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ANDRADE, Fábio Martins de. **A polêmica em Torno do Voto Duplo: A inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF.** Rio de Janeiro: *Lumen Juris*: 2017.

ARAUJO, Juliana Furtado; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ASSIS, Araken de. **Manual dos Recursos**. 8. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Processo Administrativo Tributário: Comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal**. São Paulo: Dialética, 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Manual de Admissibilidade de Recurso Especial: Orientações Gerais para a Elaboração de Despachos (versão 3.0, com atualização da Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017)**. Disponível em: <<https://bit.ly/2IwUdwd>>. Acesso em: 29 jun. 2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FERNANDES, Luís Eduardo Simardi. **Embargos de Declaração: Efeitos Infringentes, Prequestionamento e outros Aspectos Polêmicos**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

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

MARINS, Jaimes. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**: São Paulo: Dialética, 2002.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MEDINA, José Miguel Garcia; ARAÚJO, Fábio Caldas de. **Mandado de Segurança Individual e Coletivo: Comentários à Lei 12.016, de 7 de agosto de 2009**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel; BURLE, Carla Rosado. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MOUTA, José Henrique. **Mandado de Segurança**. Salvador: *Jus Podivm*, 2012.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3. ed.** São Paulo: Dialética, 2010.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SANTOS, Marcelo Rocha dos. “Mudanças na Composição das Turmas do CARF e a Questão dos Paradigmas para Interposição de Recurso Especial de Divergência”. **Migalhas**, ago. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2mYv0Qo>>. Acesso em: 29 jun. 2018.

SANTOS, Marcelo Rocha dos. “Recurso Especial no CARF: A Questão dos Paradigmas das Turmas Extraordinárias”. **Migalhas**, mar. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2ur35MI>>. Acesso em: 29 jun. 2018.

SOUZA JÚNIOR; Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. (Coord.) **Novo CPC e o Processo Tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público. 4. ed.** São Paulo: Malheiros, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Manual do Mandado de Segurança**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

THEODORO JÚNIO, Humberto. **O Mandado de Segurança Segundo a Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

