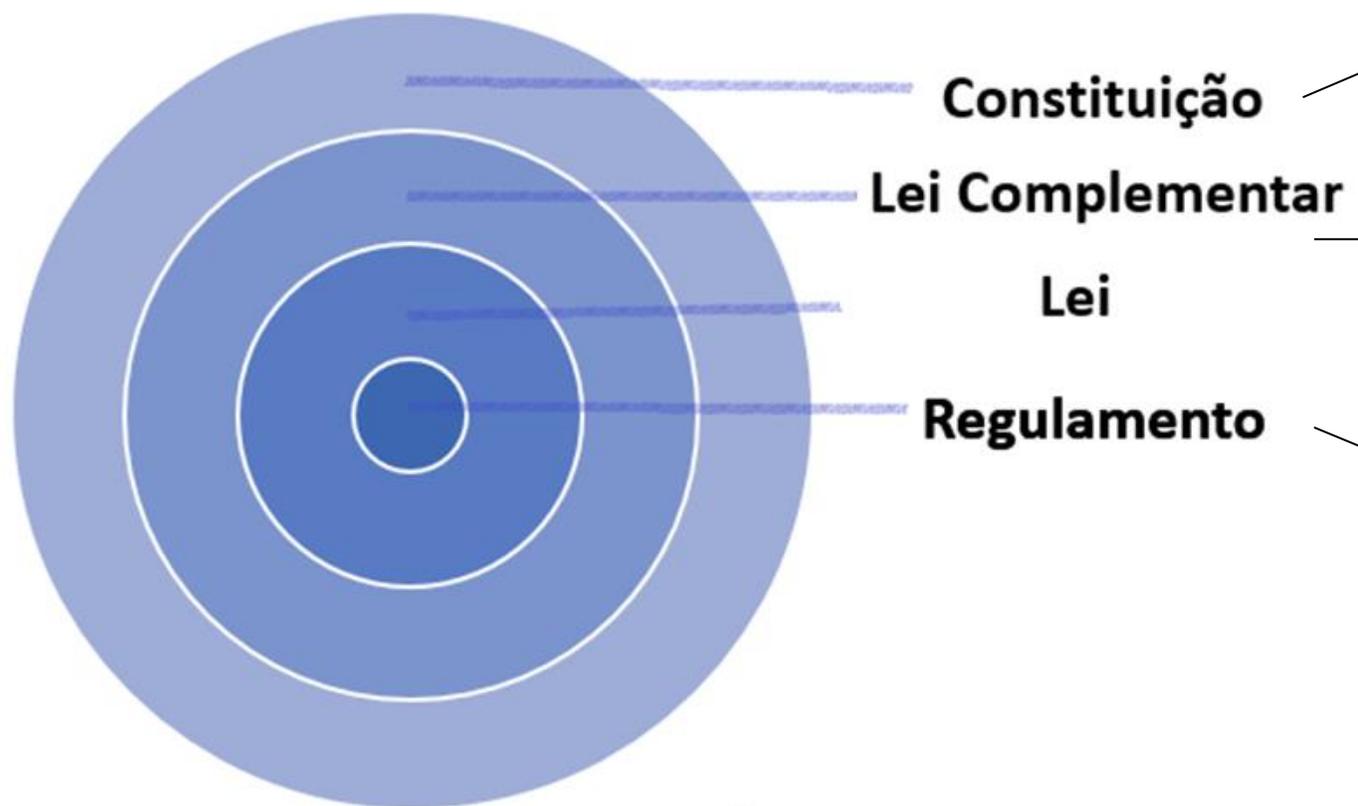


Aspectos relevantes do processo administrativo fiscal

Paulo Ayres Barreto
Professor Associado USP



Processo administrativo como instância de controle de legalidade



Vedação de afastar a lei com fundamento em inconstitucionalidade. Art. 62 do RICARF. Súmula 2 do CARF.

CARF como órgão de controle de legalidade de Instruções Normativas e demais atos regulamentares

Vincula as DRJs. Art. 7º da Portaria MF 341/2011.

Aspectos relevantes do Processo Administrativo Fiscal federal

- Advento do Novo Código de Processo Civil;
- Vedação do exame de constitucionalidade de normas legais e a interpretação conforme à Constituição.
- Mudanças na estrutura do CARF;
- Voto de qualidade.

O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal



NCPC.

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas **supletiva** e **subsidiariamente**.

Exemplos de casos em que houve aplicação do antigo CPC pelo CARF

Exercício: 2006
IRRF - ÔNUS DA PROVA - CPC ARTIGO 333 - APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA.
A regra contida no artigo 333 do CPC é de aplicação subsidiária ao PAF. Cabe ao contribuinte a prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco. Não comprovada a retenção pela fonte pagadora, tampouco o recolhimento por parte do beneficiário dos rendimentos, incabível o aproveitamento do respectivo valor na Declaração de Ajuste Anual. (Acórdão 2201-001-980, Sessão de 23/01/2013)

FALHA NA INTIMAÇÃO - COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO AO PROCESSO.
O comparecimento espontâneo do interessado ao processo, do qual obteve cópia integral, supre qualquer eventual falha na intimação da decisão de primeira instância. Considera-se ocorrida a ciência na data do recebimento das cópias, contando a partir daí o prazo para interposição de recurso voluntário. Aplicação subsidiária do art. 214, § 1º, do CPC e do art. 26, § 5º, da Lei nº 9.784/1999.

ITR - Falta de instrumento de procuração - Duplo Grau de Jurisdição Administrativa. 1
- O próprio sujeito passivo, em processo administrativo, ao contrário do judicial, pode subscrever impugnações e recursos. O fazendo através de Advogado, deverá ser anexado instrumento de procuração. Não estando o processo devidamente instruído com a mesma, deverá a autoridade julgadora a quo, saneando o processo nos termos do art. 13 do CPC, intimar o contribuinte para anexá-la. Decisão que não conheça do recurso por falta de instrumento de procuração, sem antes intimá-lo nos termos supra, será nula por afetar o direito de defesa do contribuinte. 2 (...) (Acórdão 201-70.652, DOU 22/09/1997)

O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

- Exigências de motivação e cabimento de Embargos de Declaração:

Lei 70.235/72. Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.



NCPC. Art. 489. § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - **não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador**; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

- A teor do art. 1.022, parágrafo único, II, do NCPC, considera-se omissa a decisão que incorrer nas hipóteses do art. 489. Aplicabilidade no processo administrativo fiscal?

O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

- Exigências de motivação e voto pela conclusão:
 - Já proibiam essa prática:
 - Art. 93, IX, da CF/88;
 - CPC/73, arts. 131, 165 e 485
 - Lei 9.784/99, arts. 2º e 50
 - Art. 63, § 9º do antigo RICARF e art. 63, § 8º do atual RICARF

- 1ª Turma da CSRF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DE ACÓRDÃO DA TURMA A QUO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. Com base no inciso IX do art. 93 da Constituição Republicana de 1988 e nos arts. 131, 165 e 458, II, do CPC, é nulo, por ausência de fundamentação, o Acórdão no qual a maioria dos conselheiros acolher apenas a conclusão do voto do relator e não estiverem escritos os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, em declaração de voto ou por reprodução, pelo relator, no seu voto e na ementa do acórdão, desses fundamentos majoritários. (sessão 19/01/2016, Acórdão 9101-002.179).

- Art. 489 do Novo CPC, em sua aplicação supletiva, consubstancia novo e robusto fundamento pela impossibilidade de voto imotivado pela conclusão.



O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

- Distribuição do ônus probatório - Direito de influir de maneira eficaz na convicção do julgador:

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e **influir eficazmente na convicção do juiz**.

- Distribuição dinâmica do ônus probatório, diante das peculiaridades da causa:

Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º **Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.**

- Pedidos de Restituição/ Compensação?

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PROVA. ÔNUS. O ônus da prova do crédito tributário pleiteado na Per/Dcomp Pedido de Restituição é da contribuinte (artigo 373, I, do CPC). Não sendo produzida nos autos, indefere-se o pedido e não homologa-se a compensação pretendida entre crédito e débito tributários. (Acórdão 1302-001.928, Sessão 05/07/2016).

O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

- Exigências de contraditório efetivo:
 - CF/88, art. 5º, LV - 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;
 - NCPC, Art. 10. **O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.**
- Contraditório na fiscalização:
 - VIOLAÇÃO DOS DIREITOS A CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA ANTES DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
O contraditório e a ampla defesa só são garantidos pelo texto constitucional no processo administrativo, e não durante a Fiscalização, que não é processo, mas procedimento. Como se sabe, o processo se caracteriza pela ocorrência de uma pretensão resistida, que não existe no procedimento fiscal porque, nessa fase, não se materializou sequer a pretensão, por meio do lançamento. Os referidos direitos constitucionais só podem ser exercidos - e, portanto, cerceados - a partir do momento em que o contribuinte decide impugnar o ato administrativo tributário. (Acórdão 1402-002.210, Sessão 08/06/2016).

O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

- Vinculação do CARF aos precedentes judiciais.
- Art. 62 do Novo RICARF: inclui também a hipótese de súmula vinculante.
 - A CF/88, art. 103-A, já previa a vinculação da administração pública direta e indireta.
- Demais hipóteses de vinculação:
 - Ato declarado inconstitucional por decisão definitiva do STF;
 - Decisão do STF ou STJ em sede de recursos repetitivos;
 - Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da (PGFN) aprovado pelo Ministro da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei 10.522/02;
 - Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da LC nº 73/93;
 - Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da LC nº 73, de 1973.
- Deveria haver vinculação no caso de Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR)?
- Caso em que há repetitivo julgado pelo STJ e repercussão geral pendente de julgamento pelo STF: suspensão do feito?



O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

- Fortalecimento dos precedentes judiciais no novo CPC;
 - Art. 926: Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.
 - Art. 927: ampla vinculação de juízes e tribunais judiciais à jurisprudência do STF e do STJ e mesmo dos tribunais de segunda instância.



O Novo CPC e o Processo Administrativo Fiscal

Exigências qualificadas de motivação na aplicação dos precedentes (NCPC, art. 489, § 1º, V e VI)

Precedente ou Súmula

Aplicação exige:

1. Identificação dos fundamentos determinantes do precedente ou súmula;
- e
2. Demonstração da adequação do caso aos fundamentos;

Negar a aplicação, quando invocado pela parte, exige:

1. Demonstração da existência de distinção no caso em julgamento;
- Ou
2. Superação do entendimento.

“a técnica do distinguishing deve ser definida como um tipo de afastamento do precedente judicial no qual a regra da qual o tribunal se afasta permanece válida mas não é aplicada com fundamento em um discurso de aplicação em que, das duas, uma: (1) ou se estabelece uma exceção anteriormente não reconhecida – na hipótese de se concluir que o fato sub judice pode ser subsumido na moldura do precedente judicial citado; ou (2) se utiliza o argumento a contrario para fixar uma interpretação restritiva da ratio decidendi do precedente invocado na hipótese de se concluir que o fato sub judice não pode ser subsumido ao precedente.”

(BUSTAMENTE, Thomas da Rosa. *Teoria do Precedente Judicial*. A justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 473)

Vedação do exame de constitucionalidade de normas legais e a interpretação conforme à Constituição

- Competência para o controle de constitucionalidade acometida ao Poder Judiciário;
- Decreto 70.235/72. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009);
- RICARF, art. 62, *caput*: Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade;
- Súmula 2 do CARF: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vedação do exame de constitucionalidade de normas legais e a interpretação conforme à Constituição

- Dentre duas ou mais interpretações possíveis de um ato legal, preferir aquela que se apresente compatível com a Constituição;

Interpretação
conforme



Declaração parcial de
inconstitucionalidade
sem redução de texto

- “Ainda que não se possa negar a semelhança dessas categorias e a proximidade do resultado prático de sua utilização, é certo que, enquanto na interpretação conforme à Constituição se tem, dogmaticamente, a declaração de que uma lei é constitucional com a interpretação que lhe é conferida pelo órgão judicial, constata-se, na *declaração de nulidade sem redução de texto*, a expressa exclusão, por inconstitucionalidade, de determinadas *hipóteses de aplicação do programa normativo* sem que se produza alteração expressa do texto legal”. (MENDES, Gilmar. Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1291).

Vedação do exame de constitucionalidade de normas legais e a interpretação conforme à Constituição

CARF “*OBTENÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS PELA RECEITA FEDERAL DIRETAMENTE ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-B DO CPC. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO AOS MEMBROS DO CARF.* As decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade proferidas fora da sistemática do art. 543-B do CPC não vinculam os membros do CARF. A possibilidade de o CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou Decreto sob fundamento de inconstitucionalidade é medida excepcional. **O fato de decisão do STF ter se fundamentado na interpretação conforme a Constituição para não declarar a inconstitucionalidade da lei e do decreto não pode ser uma válvula de escape à vedação imposta aos membros do CARF quanto a deixar de aplicar lei ou decreto, posto que a matéria ainda será decidida pelo STF no recurso paradigma e se reconhece que aplicar a técnica de interpretação conforme neste processo administrativo tem o mesmo efeito prático de negar aplicação de lei ou decreto por inconstitucionalidade**”. (Acórdão 2802-002.749, Sessão 18/03/2014).

STF: Assentado que preceitos legais atinentes ao sigilo de dados bancários hão de merecer, sempre e sempre, interpretação, por mais que se pontencialize o objetivo, harmônica com a Carta da República, provejo o recurso extraordinário interposto para conceder a segurança. Defiro a ordem para afastar a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto aos dados bancários da recorrente. **Com isso, confiro à legislação de regência – Lei nº 9.311/96, Lei Complementar nº 105/01 e Decreto nº 3.724/01 – interpretação conforme à Carta Federal, tendo como conflitante com esta a que implique afastamento do sigilo bancário do cidadão, da pessoa natural ou da jurídica, sem ordem emanada do judiciário.** (RE 389808, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540)



As mudanças na Estrutura do CARF: um ano após o Novo Regimento Interno (Portaria MF 343/2015)

- Mudança no perfil dos representantes dos contribuintes:
 - Remuneração e vedação ao exercício da advocacia;
 - Conselheiros mais jovens e perfil acadêmico.
- Cargos vagos:

	CSRF			1ª Sejul					2ª Sejul					3ª Sejul					
	1ª T	2ª T	3ª T	1ª TO, 2ª C	1ª TO, 3ª C	2ª TO, 3ª C	1ª TO, 4ª C	2ª TO, 4ª C	1ª TO, 2ª C	2ª TO, 2ª C	1ª TO, 3ª C	1ª TO, 4ª C	2ª TO, 4ª C	1ª TO, 2ª C	1ª TO, 3ª C	2ª TO, 3ª C	1ª TO, 4ª C	2ª TO, 4ª C	
Fazenda	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	
Contribuintes	1	1	1	2	1	1	0	0	2	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0

Informações obtidas em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/quem-e-quem/2016.pdf>. Acesso: 01/08/2016.



As mudanças na Estrutura do CARF: um ano após o Novo Regimento Interno (Portaria MF 343/2015)

- Julgamentos em bloco:

RICARF anterior

Art. 47

- Exigência de que a questão de direito fosse objeto de jurisprudência firmada na CSRF;
- Demais processos seriam pautados na sessão seguinte.

RICARF atual

Art. 47

- Não há exigência de jurisprudência firmada sobre o tema;
- São pautados o paradigma e os demais casos na mesma sessão de julgamento;
- Previsão expressa do direito à sustentação oral das partes nos demais processos.

As mudanças na Estrutura do CARF: um ano após o Novo Regimento Interno (Portaria MF 343/2015)

- Primeiros casos submetidos a julgamentos em bloco pautados em 26/04/2016:
 - Processos sobre aplicação de denúncia espontânea em relação a penalidades aduaneiras por atraso na entrega de declaração ou prestação de informações;
 - Cerca de R\$ 87 milhões;
 - Três paradigmas;
 - 3ª Turma da CSRF;
 - 257 processos julgados em cerca de 3 horas;
 - Casos decididos por voto de qualidade, para determinar a inaplicabilidade da denúncia espontânea.
- Pontos de atenção:
 - Aplicabilidade dos julgamentos repetitivos em câmaras baixas e questões de fato;
 - Mecanismos de desenquadramento?
 - Precedentes da CSRF em processos comuns devem ser observadas pelas câmaras baixas?



O Voto de Qualidade

- Casos decididos por voto de qualidade no Novo CARF, pela CSRF:
 - Tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior e tratados contra a dupla tributação;
 - Pagamentos de JCP referentes a exercícios anteriores;
 - Ganho de capital em permuta de participações societárias;
 - Tributação em Bases Universais e tratados;
 - Trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais na extinção da pessoa jurídica;
 - CSLL e coisa julgada;
 - Cumulação de multas de ofício e isoladas.
 - Etc.

Voto de qualidade no “novo CARF” em números: observatório do CARF

Resultados de julgamentos na CSRF por assunto, até 30/06/2016

1a Turma CSRF	180
Favorável Contribuinte	45
Favorável FN	105
Parcial	5
Sem julgamento de mérito	25
2a Turma CSRF	360
Favorável Contribuinte.	43
Favorável FN	258
Parcial	17
Sem julgamento de mérito	42
3a Turma CSRF	482
Favorável Contribuinte	84
Favorável FN	342
Parcial	11
Sem julgamento de mérito	45
Total Geral	1022

Assuntos decididos por voto de qualidade

Voto de qualidade nas Turmas da CSRF	347
1a Turma CSRF	46
Favorável FN	43
Sem julgamento de mérito	3
2a Turma CSRF	39
Favorável FN	32
Parcial	5
Sem julgamento de mérito	2
3a Turma CSRF	262
Favorável FN	260
Parcial	1
Sem julgamento de mérito	1
Total Geral	347

- 100% dos votos de qualidade que enfrentaram o mérito favoráveis à Fazenda (casos de parcial provimento houve apenas alterações de base de cálculo);
- 33,95% dos assuntos decididos por voto de qualidade;

Fonte: LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes. Observatório do Carf: o voto de qualidade em números. Disponível em: <http://jota.uol.com.br/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros>.



O Voto de Qualidade

Decreto 70.235/72: § 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)



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.

O Voto de Qualidade

- Pelo menos três decisões judiciais em primeira instância declarando a nulidade de julgamentos decididos por voto de qualidade no CARF;
- Art. 112 do CTN se aplica somente às multas ou também ao principal?
- Art. 112 do CTN abrange apenas a interpretação da lei ou também a prova dos fatos?

Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. **A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte.** Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco, cabendo ao contribuinte, na busca da desconstituição da exigência, provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito à imposição tributária. Por outro lado, a interpretação da hipótese de incidência deve dar-se à luz do fato e não apenas abstratamente no plano normativo. Essa é a atividade do lançador. Verificar a certeza da ocorrência do fato, em todos os elementos da hipótese, sob pena de não incidência da norma e da não instauração da relação jurídica obrigacional. Pelo exposto, não havendo novos fatos a serem apreciados, tendo as informações apenas apontado interpretações divergentes daquelas acima e, convencido da existência do direito líquido e certo a amparar a pretensão da impetrante, **CONCEDO** a segurança pleiteada, julgo procedente o pedido, resolvendo-lhe o mérito, nos termos do art. 487, I do CPC, para cancelar o crédito tributário (...)

Processo 0013044-60.2015.4.03.6105, 8ª Vara de Campinas. DJ 30/5/2016



Considerações Finais

- Novo Código de Processo Civil e o PAF:
 - Exigências de motivação, Embargos de Declaração e voto pelas conclusões;
 - Distribuição dinâmica do ônus da prova;
 - Exigência de contraditório efetivo;
 - Fortalecimento de precedentes, vinculação do CARF e exigências qualificadas de motivação;
- Vedação do exame de constitucionalidade de normas legais e a interpretação conforme   Constituic o.
- Mudancas na estrutura do CARF:
 - Cargos votos e enfraquecimento da paridade;
 - Julgamentos em bloco e o direito de defesa;
- Voto de qualidade:
 - Enfraquecimento da paridade;
 - Art. 112 do CTN e judicialização;

Obrigado!

