

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

CARLOS ALEXANDRE TORTATO

**PROPOSTA DE UNIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL: ANÁLISE A PARTIR DO MODELO DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

SÃO PAULO

2019

CARLOS ALEXANDRE TORTATO

**PROPOSTA DE UNIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL: ANÁLISE A PARTIR DO MODELO DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Prof. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli.

SÃO PAULO

2019

Tortato, Carlos Alexandre.

Proposta de unificação de procedimentos no processo administrativo fiscal : análise a partir do modelo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Carlos Alexandre Tortato. - 2019.

153 f.

Orientador: Tathiane dos Santos Piscitelli.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Administração e processo tributário. 3. Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4. Conselhos de contribuintes. I. Piscitelli, Tathiane dos Santos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

CARLOS ALEXANDRE TORTATO

**PROPOSTA DE UNIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL: ANÁLISE A PARTIR DO MODELO DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Direito Tributário

Orientadora: Prof. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli.

Data de aprovação

05/09/2019

Banca examinadora:

Prof. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli
(Orientadora)
FGV-EDESP

Prof. Dra. Juliana Furtado Araujo Costa
FGV-EDESP

Prof. Dra. Karem Jureidini Dias
Rivitti e Dias Sociedade de Advogados

AGRADECIMENTOS

As conquistas individuais são justamente aquelas que mais contaram com o apoio e o respaldo de terceiros, seja direta ou indiretamente. E um trabalho acadêmico não poderia ser diferente, pois é simplesmente o ato final de uma série de passos que nos direcionam a um tão sonhado objetivo. Por esse motivo não poderia deixar de agradecer, em especial:

- a Deus e à minha família, que me motivou e incentivou a encarar esse desafio, bem como a vida inteira me encorajou a aceitar todos os desafios e ofereceu apoio incondicional a todos eles;
- aos professores do Mestrado Profissional da Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas, em São Paulo, especialmente às professoras Dras. Nara Cristina Takeda Taga e Tathiane dos Santos Piscitelli, que foram as primeiras a apoiar a ideia inicial deste trabalho;
- aos meus amigos do Mestrado Profissional, especialmente àqueles que também viajavam semanalmente à São Paulo (“Forasteiros FGV”), sem os quais talvez não encontrasse a motivação e inspiração suficiente para a concretização dos desafios diante das dificuldades que se impunham semana após semana;
- a minha querida esposa, Nathália Cabral Bergamasco Tortato, cuja dedicação incondicional aos seus projetos acadêmicos e profissionais é fonte de inspiração diária e serviu como fundamental alicerce para a concretização do presente trabalho.

Obrigado a todos vocês e vamos em busca de novas conquistas.

Creio que ao lado de siglas como CGU, CADE, COAF e CCFGTS, o CARF deu certo. O CARF é órgão imprescindível. Trata-se de contraponto democrático de resistência às deformidades da legalidade que estão gravadas visceralmente na alma invisível da história da formação do “Estado de Direito” brasileiro que serve de fachada e legitimação ao que Raymundo Faoro, Sérgio Buarque de Holanda e Celso Furtado denominaram de “Capitalismo de Estado Patrimonialista”.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Leão gago e os conflitos de interesse no Carf.

RESUMO

O processo administrativo fiscal é o instrumento de controle dos atos administrativos relacionados ao lançamento do crédito tributário, pelas autoridades fazendárias, em atendimento à determinação constitucional de assegurar o contraditório e a ampla defesa. Dada a estrutura administrativa da República Federativa do Brasil, composta por 26 (vinte e seis) Estados e 1 (um) Distrito Federal, todos entes tributantes dentro das suas esferas de competência, além da União e os mais de 5.000 (cinco mil) municípios, fica fácil se imaginar que esta pluralidade de entidades nos forneça uma infinidade de modelos de processo administrativo fiscal, dado que não há uma lei nacional que determine uma estrutura mínima equivalente para todos. Tal fato nos leva a encontrar diversos modelos, uns poucos, outros muito diferentes, mas que, igualmente, não oferecem a necessária segurança jurídica e igualdade de condições a todos os contribuintes do país. O ano de 2015 foi um divisor de águas no processo administrativo fiscal com a deflagração da Operação Zelotes da Polícia Federal, que escancarou escândalos de corrupção no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Tal fato trouxe novamente à tona diversos debates sobre o modelo e estrutura do processo administrativo, especialmente no âmbito do CARF, resultando, inclusive, em mudanças profundas naquele órgão. Porém, quais características da estrutura do CARF são essenciais? Quais são negativas? Quais aspectos poderiam ou deveriam ser replicados a todas as estruturas de processo administrativo fiscal existente no país? Com base na análise profunda da estrutura do CARF e as críticas e propostas apresentadas nos últimos anos, bem como analisando as 27 (vinte e sete) estruturas estaduais, algumas recomendações práticas serão propostas de modo a unificar a estrutura básica dos órgãos de processo administrativo fiscal, de modo ser assegurado a todos os contribuintes do país, litigantes na esfera administrativa, condições de igualdade em relação à composição desses órgãos.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselho de Contribuintes. Estrutura. Lei nacional.

ABSTRACT

The fiscal administrative process is the instrument designed to control administrative acts connected to the assessment of tax liabilities by the tax authorities, in compliance with the constitutional determination to assure the right to an adversary and full defense system. Given the administrative structure of the Federative Republic of Brazil, consisting of 26 (twenty-six) States and 1 (one) Federal District, with all taxing entities within its spheres of competence, in addition to the Federal Government and more than 5,000 municipalities, it is easy to suppose that this plurality of public authorities provides us with endless models of fiscal administrative process, once there is no national law establishing common principles applicable to all entities. This fact leads us to find several models with low and high difference between themselves, while also not providing the necessary legal certainty and equality of conditions to all the taxpayers of the country. The year 2015 was a milestone within the fiscal administrative process context due to the outbreak of Operacao Zelotes by the Federal Police of Brazil, which revealed scandals of corruption within the Administrative Council of Tax Appeals – also known as CARF. The police operation has again raised several debates with regards to the model and structure of the Brazilian administrative process, especially in the scope of CARF, resulting in profound changes in that judgment body. Nevertheless, what are the characteristics of CARF's structure? Which are negative? What aspects could or should be replicated to all existing fiscal administrative process structures in the country? Based on the thorough analysis of CARF's structure and the criticisms and proposals presented in recent years, as well as analyzing the 27 (twenty-seven) State structures, we will propose some practical recommendations to unify the basic structure of the tax administrative process bodies, and also to ensure that all taxpayers in the country, litigants at the administrative level, are given equal conditions regarding the composition of these judgment bodies.

Keywords: Fiscal Administrative Process. Administrative Council of Tax Appeals. Council of Taxpayer. Structure. National law.

LISTA DE SIGLAS

AASP	Associação dos Advogados de São Paulo
AFRE	Auditor Fiscal da Receita Estadual
AFTE	Audidores Fiscais de Tributos Estaduais
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
CAT	Contencioso Administrativo Tributário
CATE	Contencioso Administrativo-Tributário do Estado
CCE-RJ	Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro
CCRF	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná
CEJUL	Célula de Julgamento de Primeira Instância
CERF	Conselho Estadual de Recursos Fiscais
CJ	Câmaras de Julgamento
CJ	Coordenadoria de Julgamento
CJF	Câmaras de Julgamento Fiscal
COCRE	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais
COJUL	Corpo de Julgadores da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí
CONAT	Contencioso Administrativo Tributário
CONCEA	Conselho de Contribuintes do Estado do Acre
CONSEF	Conselho de Fazenda Estadual
CONTRIB-SE	Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe
CRC-PB	Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba
CRE	Coordenação da Receita do Estado
CRF	Conselho de Recursos Fiscais
CRT	Conselho de Recursos Tributários
CS	Câmara Superior
CSC	Avaliação e Seleção de Conselheiros
CTE	Conselho Tributário Estadual
CTN	Código Tributário Nacional
DPAF	Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais
DRJs	Delegacias de Julgamentos

EC	Emenda Constitucional
FACC	Federação das Associações Comerciais do Estado do Ceará
FAEA	Federação da Agricultura do Estado do Amazonas
FAEC	Federação da Agricultura do Estado do Ceará
FAEMG	pela Federação da Agricultura do Estado de Minas Gerais
FAEMS	Federação das Associações Empresariais do Estado de Mato Grosso do Sul
FAERJ	Federação da Agricultura do Estado do Rio de Janeiro
FAET	Federação da Agricultura e Pecuária do Estado do Tocantins
FAMASUL	Federação da Agricultura e Pecuária do Estado de Mato Grosso do Sul
FAPE	Federação da Agricultura e Pecuária do Distrito Federal
FCDL	Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas do Ceará
FCEA	Federação do Comércio do Estado do Amazonas
FEBRATEL	Federação Brasileira de Telecomunicações
FECEMPE	Federação Cearense das Micro e Pequenas Empresas
FECOMÉRCIO-CE	Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Ceará
FECOMÉRCIO-DF	Federação do Comércio do Distrito Federal
FECOMÉRCIO-MG	Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais
FECOMÉRCIO-PB	Federação do Comércio do Estado da Paraíba
FECOMÉRCIO-RJ	Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro
FECOMÉRCIO-TO	Federação do Comércio do Tocantins
FEDERAMINAS	Federação das Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de Serviços do Estado de Minas Gerais
FEMIPE	Federação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado da Paraíba
FENATEC	Federação Interestadual das Empresas de Transportes de Cargas
FETCEMG	Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de Minas Gerais
FGV	Fundação Getulio Vargas
FIBRA	Federação das Indústrias do Distrito Federal
FIEAM	Federações das Indústrias do Estado do Amazonas

FIEC	Federação das Indústrias do Estado do Ceará
FIEMG	Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais
FIEMS	Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso do Sul
FIEP	Federação das Indústrias do Estado da Paraíba
FIETO	Federação das Indústrias do Estado do Tocantins
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
GEJUP	Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais
GOATE	Grupo Ocupacional Administração Tributária do Estado de Pernambuco
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
JATTE	Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual
JJF	Juntas de Julgamento Fiscal
JUPAF	Junta de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal
NEF	Núcleo de Estudos Fiscais
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCEPAR	Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PAT	Processo Administrativo Tributário
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PTA	Processo Tributário Administrativo
RCRF-PB	Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba
RFB	Receita Federal do Brasil
RITAT-SC	Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina
RPAF	Regulamento do Processo Administrativo Fiscal
RPTA	Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
SESCAP-TO	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Periciais, Informações e pesquisa do Tocantins

SETCARCE	Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas e Logística no Estado do Ceará
SINEPE	Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino no Distrito Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TAF	Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização
TARF	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais
TAT	Tribunal Administrativo Tributário
TATE	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas
TRF	Tribunal Regional Federal
UFE-RR	Unidade Fiscal do Estado de Roraima
UFESP	Unidades Fiscais do Estado de São Paulo
UFIR	Unidades Fiscais de Referência
UFIR-CE	Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará
UFIR-PI	Unidades Fiscais de Referência do Estado do Piauí
UFP-PB	Unidades Padrão Fiscal do Estado da Paraíba
UFR-PR	Unidades Padrão Fiscal do Paraná
UPF-AL	Unidades Padrão Fiscal do Estado de Alagoas
UPF-PA	Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará
UPF-RO	Unidades Padrão Fiscal do Estado de Rondônia
UPF-SE	Unidades Padrão Fiscal do Estado do Sergipe

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO AO TEMA E ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA...	14
2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	20
3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL.....	24
3.1 Da estrutura do processo administrativo fiscal no âmbito da administração pública federal	25
3.1.1 CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	26
3.1.1.1 CARF e seus conflitos atuais	29
3.1.1.2 Projetos de Lei – Alteração ou extinção do CARF	30
3.1.1.3 Das propostas existentes – novo modelo para o CARF	32
4 OS MODELOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS ESTADUAIS	42
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS	47
5.1 Conclusões Teóricas	47
5.1.1 Composição paritária em 2ª instância de julgamento.....	47
5.1.2 Extinção do voto de qualidade.....	51
5.1.3 Igualdade de condições entre os membros dos órgãos julgadores.....	55
5.1.4 Existência de instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial.....	57
5.2 Recomendações Práticas	58
6 ANEXOS.....	62
6.1 Da análise dos modelos de Processo Administrativo Fiscal dos 26 (vinte e seis) Estados e do Distrito Federal.....	62
6.1.1 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul	62
6.1.2 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Santa Catarina	64
6.1.3 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Paraná	67
6.1.4 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de São Paulo	69
6.1.5 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Rio de Janeiro	72
6.1.6 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Espírito Santo	76
6.1.7 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Minas Gerais.....	78
6.1.8 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Mato Grosso do Sul	81
6.1.9 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Mato Grosso	83

6.1.10 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Goiás.....	83
6.1.11 Do modelo de PAF adotado pelo Distrito Federal.....	86
6.1.12 Do modelo de PAF adotado pelo Estado da Bahia.....	89
6.1.13 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Sergipe.....	91
6.1.14 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Alagoas	94
6.1.15 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Pernambuco.....	96
6.1.16 Do modelo de PAF adotado pelo Estado da Paraíba	99
6.1.17 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Rio Grande do Norte	102
6.1.18 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Ceará	104
6.1.19 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do PiauÍ.....	107
6.1.20 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Maranhão.....	109
6.1.21 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Tocantins	111
6.1.22 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Pará	113
6.1.23 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Rondônia.....	116
6.1.24 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Acre.....	118
6.1.25 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Amazonas	121
6.1.26 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Amapá.....	124
6.1.27 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Roraima	126
6.2 Da pesquisa realizada – a opinião dos agentes partícipes do processo administrativo fiscal	128
REFERÊNCIAS	139

1 INTRODUÇÃO AO TEMA E ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

O ano de 2015 representou um marco na história do Processo Administrativo Fiscal (PAF) do Brasil. Mais especialmente, no dia 26/03/2015 foi deflagrada pela Polícia Federal a “Operação Zelotes”¹, cujo objetivo era investigar quadrilhas que atuavam no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Fazenda, sob a acusação de defenderem interesses de grupos empresariais mediante a extinção ou redução dos créditos tributários em julgamento no tribunal administrativo por meio do pagamento de propina.

A deflagração e o conhecimento sobre tal operação levaram o CARF a, de forma inédita em sua história, suspender as suas atividades de julgamento por mais de oito meses², retomando-as somente em dezembro de 2015 e após passar por profunda reformulação.³

As mudanças realizadas pelo Ministério da Fazenda no CARF após o conhecimento da Operação Zelotes e que veio a suspender as sessões de julgamento, se deram por meio do novo regimento interno, Portaria MF nº. 343, de 09 de junho de 2015⁴, publicado após disponibilizado período de consulta pública e envio de sugestões pela comunidade jurídica.⁵

Dentre as principais medidas estruturais no funcionamento do Tribunal Administrativo, especialmente na sua atividade judicante, tivemos:

- a) redução do número de turmas julgadoras (de 24 para 15 turmas ordinárias);
- b) aumento do número de Conselheiros por turma ordinária (de 6 para 8);

¹ MAGALHÃES, João Carlos; MASCARENHAS, Gabriel; ROLLI, Cláudia. Polícia Federal investiga fraude de ao menos R\$ 6 bi contra os cofres públicos. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 26 mar. 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/03/1608360-pf-faz-acao-contra-suspeitos-de-fraudar-ate-r-19-bi-contra-receita-federal.shtml>> Acesso em: 10 jan. 2018.

² VASCONCELOS, Marcos de. Fazendo suspende todas as sessões do CARF prevista para 2015. **Consultor Jurídico**, 31 mar. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-mar-31/alvo-operacao-carf-sessoes-julgamento-suspensas>> Acesso em: 10 jan. 2018.

³ CANÁRIO, Pedro. Carf retoma as atividades com pauta estratégica para a Fazenda. **Consultor Jurídico**, 26 nov. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-26/carf-retoma-atividades-pauta-estrategica-fazenda>> Acesso em: 10 jan. 2018.

⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília-DF: 11 jun. 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>> Acesso em: 10 jan. 2018.

⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **RICARF**: Consulta pública. Proposta de alteração do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, Brasília-DF: 27 abr. 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2015/ricarf-consulta-publica>> Acesso em: 10 jan. 2018.

c) exigência de licenciamento da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) para os conselheiros representantes dos contribuintes que possuíssem situação cadastral ativa na OAB, e imposição de restrições ao exercício de atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes, por meio do Decreto nº. 8.441/2015⁶;

d) imposição das restrições e vedações do Decreto n. 1.171/94 (Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal) a todos os conselheiros do CARF;

e) criação de gratificação de presença para os conselheiros representantes dos contribuintes (art. 2º do Decreto nº. 8.441/2015);

f) criação de Comitê de Avaliação e Acompanhamento das atividades dos conselheiros do CARF;

As mudanças realizadas pela Portaria MF n. 343/2015, que aprovou o novo Regimento Interno do CARF – RICARF, e pelo Decreto n. 8.441/2015, foram profundas e inéditas na história do CARF. Muitas dessas medidas, especialmente a criação da gratificação de presença para os conselheiros representantes dos contribuintes, acompanhada do impedimento a atividades profissionais em concomitância com o exercício do cargo de conselheiro, levaram a uma substituição superior a 90% (noventa por cento) no quadro de conselheiros representantes dos contribuintes.

Como todas essas mudanças não se deram de maneira natural no decorrer das atividades do CARF, mas sim “forçadas” após a deflagração de uma operação policial que desnudou a prática criminosa de poucas pessoas que conseguiam agir dentro do tribunal administrativo e no exercício da atividade julgadora, é de fácil constatação que sua implantação e a retomada das atividades não se deram em marés calmas.

Desde o reinício das atividades de julgamento do CARF pós operação Zelotes, em dezembro de 2015, o referido Conselho vem sendo alvo de inúmeras críticas no

⁶ BRASIL. Lei n. 8.441, de 29 de abril de 2015. Dispõe sobre as restrições ao exercício de atividades profissionais aplicáveis aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a gratificação de presença de que trata a Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 30 abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8441.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

exercício de sua principal e salutar atividade: o julgamento dos processos administrativos fiscais.

Estas críticas^{7 8 9}, advindas de quase todas as partes da comunidade jurídica que conhece, estuda ou atua no CARF, vêm se repetindo e se renovando desde o reinício das atividades do órgão.

Todavia, em que pese o natural debate sobre o CARF, seu papel institucional, sua estrutura, dentre outras características, inegavelmente o assunto que vem norteando o rumo dos debates sobre este tribunal, especialmente após a Operação Zelotes, é o seguinte: os processos decididos de forma favorável ao Fisco por meio do voto de qualidade.

Tal assunto, inclusive, vem também sendo fortemente alardeado e discutido na imprensa¹⁰ e nas mesas de estudo e debates de direito tributário. Materiais importantes, com pesquisas empíricas, já produzidos atestam essa realidade: o voto de qualidade vem sendo utilizado em larga escala e, na absoluta maioria dos casos, para decidir casos de modo favorável ao Fisco.

O Observatório do CARF¹¹, projeto mantido pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo, fez estudos específicos de cada uma das 3 seções de julgamento do CARF e apresentou a conclusão da análise dos resultados dos julgamentos, ao fim do primeiro semestre de 2016, trazendo “Um panorama sobre os processos julgados a partir de dez/2015 e publicados até 30/06/16”¹². Referido estudo apresentou a seguinte conclusão:

⁷ CASSIANO, Ricardo. Damasceno crítica mudanças no Carf em artigo publicado em O Globo, **Sindifisco Nacional**, Brasília-DF: 30 ago. 2016. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=31355:damasceno-critica-mudancas-no-carf-em-artigo-publicado-no-o-globo&catid=258&Itemid=521> Acesso em: 8 jan. 2018.

⁸ CARVALHO, Jailton de. Procurador da operação Zelotes critica salário de R\$15 mil para conselheiros do Carf. **O Globo**, Rio de Janeiro, 29 abr. 2015. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/procurador-da-operacao-zelotes-critica-salario-de-15-mil-para-conselheiros-do-carf-16013274>> Acesso em: 8 jan. 2018.

⁹ BOMFIM, Ricardo. Bancas criticam decisões do Carf após Zelotes. **Diário Comércio Indústria e Serviços**, São Paulo, 27 out. 2016. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/bancas-criticam-decis-es-do-carf-apos-zelotes-1.468982>> Acesso em: 8 jan. 2018.

¹⁰ DUMKE, Roberto. Carf muda visão sobre causas previdenciárias. **Diário Comércio Indústria e Serviços**, São Paulo, 23 ago. 2016. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/carf-muda-viso-sobre-causas-previdenciarias-1.653190>> Acesso em: 8 jan. 2018.

¹¹ FGV DIREITO SP. **Observatório do Carf**. [2018]. Disponível em: <<http://direitosp.fgv.br/node/133682>> Acesso em: 8 jan. 2018.

¹² LEME, Cristiane. Resultados gerais do Carf: 1 semestre de 2016. **Jota**, São Paulo, 8 fev. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/resultados-gerais-carf-1o-semester-de-2016-08022017>> Acesso em: 8 jan. 2018.

Como conclusão dos números apresentados e excluindo-se os resultados parciais (que representam as situações de impossibilidade de proporcionalização dos resultados) e os recursos não conhecidos (já que eles não foram efetivamente julgados), constatamos que a Fazenda Nacional restou ganhadora em 65% das matérias levadas à apreciação do CARF, enquanto os contribuintes obtiveram decisão favorável em apenas 35% dos assuntos.

Dentre os percentuais acima mencionados, observamos por meio dos relatórios referentes a cada uma das seções de julgamento que comparando-se os resultados dos acórdãos proferidos pelas CSRF, a 2a Turma apresentou o maior percentual de assuntos favoráveis à Fazenda Nacional (86%), precedida pela a 3a Turma (81%^[1]) e 1a Turma (70%).

[...]

Observando-se os resultados acima conclui-se que 71% dos votos proferidos pelo CARF foi por voto unânime, ou seja, a grande maioria dos julgados foi proferida por consenso de todos os julgadores. Em 21% dos acórdãos o resultado foi proferido por voto de maioria e 8% foi proferido pelo voto de qualidade.

Se formos observar o êxito, utilizando-se a mesma premissa de exclusão das decisões parciais e dos recursos não conhecidos, verificamos que a Fazenda Nacional obteve decisão favorável em 98% dos votos de qualidade, 65% nos votos por maioria e 61% por unanimidade.

De fato, conforme se denota dos resultados da mencionada pesquisa, da vivência pessoal no CARF entre agosto de 2015 e setembro de 2017, dos relatos dos profissionais que atuam com afinco naquele tribunal e das discussões realizadas em congressos e palestras que abordam o tema, é inegável que o CARF e, conseqüentemente, o PAF, são indispensáveis para o desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro e especialmente para a relação entre Fisco e contribuintes.

Diante deste cenário, dessas informações, dessa realidade irrefutável, surgem diversas dúvidas: a culpa é da estrutura de PAF atualmente existente no CARF? Há modelos melhores e mais satisfatórios na realidade brasileira? Quais medidas seriam necessárias para a melhora e evolução desse cenário?

Enfrentar estas questões é parte fundamental do caminho a ser percorrido no presente trabalho.

Todos os fatos acima narrados que abalaram as estruturas do CARF após a deflagração da Operação Zelotes nos fazem refletir, também, sobre a estrutura em si do Processo Administrativo Fiscal nos demais entes da Federação.

Voto de qualidade, composição paritária, indicação de conselheiros por meio de entidades representantes do setor produtivo, instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial, entre outras, são todas características que se repetem na grande maioria dos Estados.

E se o voto de qualidade é ou não bom para a estrutura federal (CARF), será bom para a estrutura do PAF nos Estados? Se a composição paritária não faz sentido na estrutura do CARF, deveria ser utilizada na estrutura do PAF dos Estados, por exemplo?

Estas reflexões são o cerne do presente trabalho, pois, a partir da análise da estrutura do CARF e dos impactos das suas mudanças nos últimos anos, pretendemos que uma estrutura mínima do PAF seja criada e replicada em todos os âmbitos da administração pública.

Assim, foram analisadas todas as estruturas de processo administrativo fiscal existentes no âmbito das administrações públicas estaduais. Conhecer os modelos existentes na esfera federal e nas 27 (vinte e sete) unidades federativas ofereceu base de comparação dessas estruturas para confrontar com a existente no CARF. Ao analisarmos profundamente a estrutura do CARF (Capítulo 3) e tomarmos conhecimento das 27 (vinte e sete) unidades federativas do Estado brasileiro (Capítulo 6.1), comparando-as com a estrutura da administração federal, formulamos a nossa proposta.

Assim, no Capítulo 6.1 do presente trabalho estão analisadas meticulosamente as estruturas do Processo Administrativo Fiscal existentes nos 26 (vinte e seis) Estados e no Distrito Federal. De modo didático, a análise das estruturas permite uma imediata comparação com o modelo do CARF e com os demais Estados, por apresentarmos cada um dos tribunais existentes sob a ótica do CARF.

Ainda, realizada pesquisa com diversos profissionais que atuam ou estudam o CARF e o PAF federal, estadual e municipal, sintetizaremos essas respostas no Capítulo 6.2. Esta pesquisa com os agentes partícipes serviu para, analisando as principais críticas e comentários aos modelos de processo administrativo existentes em todas as esferas, formularmos uma proposta própria.

O trabalho de extrair respostas e observações dos partícipes destas estruturas nas mais variadas funções (advogados, conselheiros representantes do Fisco e dos contribuintes, procuradores da Fazenda, pesquisadores), aliando essas informações às percepções e sentimentos pessoais adquiridos no exercício da atividade de julgador administrativo no CARF, oferecem os elementos suficientes para apresentarmos uma ideia de modelo de processo administrativo fiscal que, respeitada a liberalidade de cada um dos entes tributantes na formação da sua estrutura de PAF, deverão observar requisitos mínimos na criação destes de modo a conferir eficiência,

publicidade, segurança jurídica e paridade (igualdade de condições no processo administrativo fiscal) a todos os contribuintes localizados nas mais diferentes regiões do país.

A ideia de apresentação de uma proposta de modelo de PAF, mediante requisitos e características mínimas, que devam ser seguidas por todas as esferas da administração pública, busca que o processo administrativo, de um modo geral obtenha maior previsibilidade, qualidade e segurança jurídica aplicada a todos os envolvidos.

2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Primeiramente, entendemos o processo administrativo fiscal como uma das espécies do processo administrativo, que pode ser de diversas naturezas, além do fiscal: ambiental, previdenciário, disciplinar, licitatório etc.

Utilizando-nos do conceito do Professor Hely Lopes Meirelles¹³, que assim define o processo administrativo tributário:

O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, que estabelece os direitos e garantias fundamentais, traz em seu inciso LV que “[...] 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”.¹⁴

Assim, temos que a Constituição Federal assegura aos litigantes em processo administrativo o contraditório e a ampla defesa, sem que, explicitamente, trate sobre o processo administrativo em si. Desse modo, relega à legislação infraconstitucional a disposição legal sobre o processo administrativo.

E, em que pese a disposição constitucional, datada de 1988, precisou o legislador infraconstitucional de pouco mais de uma década para editar uma lei geral sobre processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, por meio da Lei nº. 9.784/1999.¹⁵

Nas palavras do Professor Carlos Ari Sundfeld¹⁶:

No Brasil desde o final da década de 1990 existem leis gerais de processo administrativo tanto no âmbito federal como no estadual (destacando-se a lei do estado de São Paulo), e mesmo o municipal. Essas leis objetivam, de um

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes, 1002 apud SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo para céticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 300.

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

¹⁵ BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 11 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

¹⁶ SUNDFELD, op. cit., p. 293.

lado, limitar os poderes dos administradores públicos, desde os chefes do Executivo e seus auxiliares diretos até as autoridades de menor escalão, passando também pelas autoridades administrativas do Legislativo e do Judiciário, com a fixação de prazos e outras condições adjetivas para o exercício de todas as suas competências. De outro lado, essas leis querem proteger os indivíduos e as entidades contra o poder arbitrário das autoridades, dando a eles instrumentos legais para que apresentem, à própria Administração, suas defesas, impugnações, recursos, e, mais amplamente, peticionem com suas reivindicações, denúncias, sugestões, críticas e daí por diante.

Segundo o ilustre professor, a Lei nº. 9.784/99, ao lado da Lei n. 10.177/98¹⁷ do Estado do São Paulo, foram pioneiras e de suma importância no âmbito do processo administrativo, pois foram as primeiras a oferecer ao processo administrativo, de um modo geral, uma regulamentação no âmbito das lides entre administração e administrados, assegurando direitos, garantias e clareza dos procedimentos para ambas as partes:

Até que surgissem as Leis gerais de Processo federal e do Estado de São Paulo, no final da década de 1990, jamais tinha existido no Brasil alguma lei ou decreto importante com estrutura semelhante. O direito administrativo brasileiro tinha nascido e crescido até então sem nada disso.¹⁸

A realidade brasileira se mostrou bastante diversa dos seus vizinhos sul-americanos, o que, novamente nas palavras do Professor Carlos Ari Sundfeld¹⁹, resulta da influência espanhola sobre os países ibero-americanos, diferentemente do Brasil:

Temos, portanto, uma constatação interessante de engenharia normativa: a existência ou não, em cada País, na atualidade, de uma grande lei de procedimento administrativo tem a ver com o modo como cada direito administrativo foi construído. O direito administrativo francês é produto de uma jurisprudência dos tribunais administrativos acumulada a partir do final do século XVIII e muito bem-sucedida, e por isso não precisou, em sua evolução, contar com o impulso de uma lei geral para essa disciplina. Em outros Países foi justamente a edição de uma lei geral de procedimento administrativo que impôs concepções, mecanismos e soluções de direito administrativo a uma realidade jurídica ainda relativamente refratária a eles. Na América Latina de língua castelhana, por exemplo, o surgimento dos primeiros textos sistemáticos sobre procedimento administrativo é capaz de ir contando a história da própria afirmação do direito administrativo frente a uma realidade hostil, em paralelo à acidentada luta pela democracia: 1967

¹⁷ SÃO PAULO (Estado). Lei n. 10.777, de 30 de dezembro de 1988. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, Poder Legislativo, São Paulo: 30 dez. 1998. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1998/lei-10177-30.12.1998.html>> Acesso em: 11 jan. 2018.

¹⁸ SUNDFELD, op. cit., p. 300.

¹⁹ Ibidem, p. 296.

no Peru, 1972 na Argentina, 1973 no Uruguai, 1978 na Costa Rica, 1982 na Venezuela, 1984 na Colômbia – e assim por diante. Em comparação com o caso brasileiro, esses Países tiveram bastante cedo suas primeiras experiências de edição de textos normativos sistemáticos e amplos sobre procedimentos administrativos. O que explica uma diferença de duas a três décadas entre o início do movimento em torno do procedimento administrativo nos Países latino-americanos de origem espanhola e sua repercussão legislativa no Brasil, que só ocorreria no final da década de 1990?

Contou muito para isso a persistência influência cultural, inclusive no meio jurídico, que a Espanha ainda tem nesses Países ibero-americanos. A antecipação histórica desses Países em relação ao Brasil está diretamente ligada ao surgimento da Lei espanhola de Procedimento Administrativo em 1958, que encorpava uma tradição que vinha já do final do século XIX.

Tratando especificamente de leis sobre processo administrativo fiscal, temos no âmbito federal o Decreto nº. 70.235/72, que nos termos do seu artigo 1^o²⁰ “[...] rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.”

Referido decreto é, até os dias atuais, o dispositivo legal que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União.

Sob o prisma das administrações públicas estaduais, cada Estado, para dispor sobre o processo de exigência fiscal e de consulta à legislação tributária, também dispôs em lei própria a regulamentação, conforme trataremos mais adiante em capítulo específico.

O que pretende se destacar, todavia, no presente tópico, é que o legislador constituinte se dispôs, expressamente, a garantir aos litigantes do processo administrativo a ampla defesa e contraditório. Assim, quedando-se inerte quanto às demais disposições e regramentos sobre o processo administrativo, deixou para que o legislador infraconstitucional assim o fizesse.

Do ponto de vista do histórico legislativo, como demonstrado acima, temos que antes mesmo da edição de uma lei geral sobre processo administrativo no âmbito da União, já havia legislação específica para tratar sobre o processo administrativo fiscal, o que demonstra, inegavelmente, a sua importância.

Do mesmo modo, inegável também o conteúdo e o alcance do Decreto nº. 70.235/72, posto que, ainda que órfão de uma lei geral sobre processo administrativo,

²⁰ BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 7 mar. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em: 8 jan. 2018.

foi (e vem sendo até os dias atuais) um instrumento hábil o suficiente para regular o processo administrativo fiscal dentro dos parâmetros estabelecidos pelo poder executivo à época de sua edição.

Dado esse contexto, bem observou o Professor Carlos Ari Sunfeld²¹:

Portanto, o modelo jurídico adotado no caso brasileiro para fortalecer o desenvolvimento institucional pela via do processo administrativo é uma tentativa de fazer funcionar, em uma mesma máquina, engrenagens que muitos analistas podem ver como difíceis de ajustar bem umas às outras: leis gerais de processo administrativo com pretensões unificadoras que deixam largo espaço para leis processuais setoriais, tudo isso convivendo com uma crescente produção jurisprudencial sobre processo administrativo, com status constitucional.

Dessa maneira, podemos concluir que cabe ao legislador infraconstitucional dispor acerca do processo administrativo e, conseqüentemente, do processo administrativo fiscal, tendo como balizador constitucional a exigência de assegurar aos litigantes nestes processos os princípios básicos como da “ampla defesa e contraditório” e da segurança jurídica. (art. 5º, *caput*, e LV, da Constituição Federal).

²¹ SUNDFELD, op. cit., p. 294.

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Como mencionado no tópico anterior, o processo administrativo fiscal no âmbito da administração pública federal é regido, desde o ano de 1972, pelo Decreto nº. 70.235, da lavra do Poder Executivo.

Referido dispositivo vem, desde então, regulando o processo administrativo fiscal federal e, diga-se, de maneira satisfatória. Analisando-se a jurisprudência do CARF, não se encontra discussões relevantes, de cunho processual, em decorrência da interpretação das disposições do Decreto 70.235/1972.

O mencionado decreto divide-se em 9 (nove) Seções, sendo:

- I – Dos Atos e Termos Processuais;
- II – Dos Prazos;
- III – Do Procedimento;
- IV – Da Intimação;
- V – Da Competência;
- VI – Do Julgamento em Primeira Instância;
- VII – Do Julgamento em Segunda Instância;
- VIII – Do Julgamento em Instância Especial;
- IX – Da Eficácia e Execução das Decisões;

Do ponto de vista processual, o Decreto 70.235/1972 emoldura o processo administrativo fiscal de forma suficiente, é claro quanto aos prazos, as formas de intimação, os requisitos e procedimentos dos atos de fiscalização e prévios ao lançamento fiscal, delimita as competências, estabelece as instâncias de julgamento e a eficácia das decisões.

Ao analisarmos única e exclusivamente o aludido Decreto, podemos afirmar que todos aqueles problemas relatados no CARF não decorrem das disposições ou omissões contidas na lei (decreto) que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União.

As suas disposições, de natureza eminentemente “processual”, não estabelecem um rol de regras a serem seguidas pela administração quanto às características da estruturação do processo administrativo fiscal. Dispõem o inciso II e o § 7º do art. 25 que as turmas da CARF respeitarão a “paridade”, bem como que o voto de qualidade caberá sempre aos representantes da Fazenda Nacional.

Diagnóstico preliminar que fazemos, decorrente da análise do Decreto nº. 70.235/1972 é de que, não são as disposições contidas na referida norma que congregam a existência dos atuais problemas no âmbito do processo administrativo fiscal, mas sim, no mau uso de algumas das liberalidades contidas neste dispositivo, bem como a utilização ferrenha de algumas das suas regras, especialmente o mencionado voto de qualidade, que também será objeto de discussão mais adiante.

3.1 Da estrutura do processo administrativo fiscal no âmbito da administração pública federal

No âmbito da administração pública federal, percorrendo o Decreto n. 70.235/1972, a Lei nº. 11.941/2009²² que criou o CARF e o atual RICARF, podemos definir assim a estrutura do processo administrativo fiscal federal:

a) 1ª instância recursal – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento²³: a qual compete o julgamento das Impugnações (em face dos lançamentos de ofício – autos de infração) e Manifestações de Inconformidade (em face da não homologação de pedidos de compensação e indeferimento de pedidos de restituição e ressarcimento. Órgão composto por turmas julgadoras com 5 (cinco) a 7 (sete) julgadores, formadas exclusivamente por auditores fiscais;

²² BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

²³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. Portaria MF nº. 341, de 12 de julho de 2011. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=26859>> Acesso em: 10 jan. 2018.

b) 2ª instância recursal – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: a qual compete o julgamento dos Recursos Voluntários (interpostos por contribuintes) e Recursos de Ofício (Fazenda Nacional), e Recursos Especiais (interpostos por ambas as partes contra os acórdãos proferidos pelas turmas ordinárias do CARF).

Assim, trataremos especificamente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.1.1 CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

“Criado” pela Medida Provisória nº. 448/2008²⁴, convertida na Lei n. 11.941/2009²⁵, o CARF é decorrente de uma reestruturação realizada no antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que já era uma evolução histórica dos Conselhos de Contribuintes, instituídos pelo Decreto nº. 16.850, de 4 de setembro de 1924²⁶, cuja competência era julgar os recursos interpostos contra os lançamentos de imposto de renda.

Utilizamos o termo “criado” para o CARF, com menção à MP nº. 448/2008 e Lei nº. 11.941/2009, por ser o mesmo também uma continuidade, ou evolução, dos mencionados Conselhos de Contribuintes, que remetem ao ano de 1924.

Assim, visando modernizar o então Conselho de Contribuintes, a MP nº. 449/2008 estabeleceu uma nova estruturação para o tribunal administrativo. Ainda o mantendo dentro da estrutura do Ministério da Fazenda, estes dispositivos uniram os 3 (três) Conselhos de Contribuintes então vigentes dentro de uma única estrutura (CARF), dividindo-o em 3 (três) Seções de Julgamento, divididas por matérias (tributos).

Alterado o Decreto n. 70.235/72, este passou a contar com a seguinte redação:

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

²⁴ BRASIL. Medida Provisória n. 449, de 3 dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 12 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

²⁵ BRASIL, op. cit., 2009.

²⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Decreto n. 16.580, de 4 de setembro de 1924. Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Rio de Janeiro-RJ: 6 set. 1924, seção 1. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acesso em: 10 jan. 2018.

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º A Câmara Superior de Recursos Fiscais será constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das câmaras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º As câmaras poderão ser divididas em turmas. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º O Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, nas seções, turmas especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 7º As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras, respeitada a paridade. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 8º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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)

§ 10. Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 11. O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato dos conselheiros que incorrerem em falta grave, definida no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Em resumo, podemos extrair do CARF como sendo as suas principais características, da análise do Decreto 70.235/72 (com redação dada pela Lei n. 11.941/2009) e do RICARF:

a) 3 (três) Seções de Julgamento, especializadas por matéria, nos termos dos artigos 2º a 4º da Seção I do RICARF;

b) Quinze Turmas Ordinárias compostas por 8 julgadores²⁷, sendo 4 representantes da Fazenda Nacional e 4 representantes dos contribuintes²⁸, presididas por representantes da Fazenda Nacional²⁹;

c) 3 (três) Turmas de Câmara Superior, constituídas pelo presidente e vice-presidente do CARF e pelos presidentes e vice-presidentes das Câmaras da respectiva Seção (atualmente totalizando 8 membros julgadores), nos termos do art. 26 do RICARF, também sempre presididas por representante da Fazenda Nacional;

d) cabe aos presidentes de turma (ordinária ou superior) o voto de qualidade. Sendo estes sempre representantes da Fazenda Nacional, cabe à Fazenda Nacional o voto de qualidade nos casos de empate, por meio do presente de turma³⁰;

e) possibilidade de realização de sustentação oral pelas partes (art. 58 do RICARF);

f) pagamento de remuneração aos conselheiros representantes dos contribuintes e impedimento de exercício de atividades profissionais conflitantes concomitantemente ao exercício do mandato;

g) a indicação dos conselheiros representantes dos Contribuintes, a fim de atender a paridade dos colegiados, se dá mediante indicação em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais³¹.

Apresentadas as características acima, temos a atual estrutura julgante do CARF, que conserva parte das características desde a criação dos primeiros conselhos ainda na década de 20 (julgamento colegiado por órgão paritário, com

²⁷ RICARF, Anexo II. Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes.

²⁸ RICARF, Anexo II. Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

²⁹ RICARF, Anexo II. Art. 14, Parágrafo único: O presidente e o vice-presidente das turmas ordinárias serão designados, respectivamente, dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes que as compõem.

³⁰ RICARF, Anexo II. 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.

³¹ RICARF, Anexo II. Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

representação dividida entre Fazenda Nacional e entidades representativas de categorias econômicas, em turmas e/ou câmaras divididas por competência de acordo com a matéria julgada).

3.1.1.1 CARF e seus conflitos atuais

O órgão recebeu maior atenção recentemente, com as principais e mais sensíveis mudanças em sua estrutura ocorridas no ano de 2015, pelos já mencionados Decreto nº. 8.441/2015 e Portaria MF nº. 343/2015, que trouxeram limitações às atividades profissionais dos Conselheiros representantes dos contribuintes e instituíram remuneração a estes.

Evidentemente que, por si só, estas medidas tomadas no ano de 2015, pós Operação Zelotes, não são as responsáveis pelas críticas que vem sofrendo o CARF, tampouco refletiram diretamente na (radical em alguns casos) mudança de jurisprudência daquele órgão, posto que o voto de qualidade e a presidência das turmas sempre nas mãos da Fazenda Nacional já existiam desde as estruturas anteriores.

As críticas se intensificaram perante o órgão após as modificações realizadas em sua estrutura, em consequência dos efeitos da Operação Zelotes. Tais alterações parecem ter suscitado um “espírito de ajuste”, que levantou mais sugestões e estudos, como aqueles realizados pelo Observatório do CARF, do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getulio Vargas (FGV) São Paulo.

Como se as alterações promovidas em 2015 gerassem um desejo coletivo de reforma ampla no órgão, embasado em argumentos de que uma minirreforma, tal como promovida pelos decretos citados, não seria suficiente para enfrentar os problemas revelados na operação policial.

Diante dos reflexos da Operação Zelotes neste atual contexto, que levam ao fato de que a estrutura do processo administrativo tributário, como recentemente colocada, não mais permite ao CARF navegar em águas tranquilas, no sentido de oferecer à sociedade julgamentos com o rigor técnico e a isenção que se espera, necessário se faz que reflitamos sobre necessárias mudanças significativas no órgão, por meio dos projetos de lei e propostas existentes.

3.1.1.2 Projetos de Lei – Alteração ou extinção do CARF

Atinente à estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cerca de oito projetos legislativos principais tramitam no Congresso Nacional, com as mais diversas pautas, visando a concessão de maior salário aos Conselheiros, revogação de certos benefícios, extinção do voto de qualidade e até a instituição da necessidade de concurso público para preenchimento das vagas de Conselheiros.

Além desses assuntos, o projeto de Lei n. 9.668/2018 se destacava, tendo sido oferecido por iniciativa da Associação dos Advogados de São Paulo (AASP) pelo Deputado Arnaldo Faria de Sá (PTB/SP), visando a modificação do Decreto n. 70.235/1972, pelo cancelamento de quaisquer multas de mora, de ofício, isolada, qualificada ou agravada nas hipóteses previstas no artigo 112, do Código Tributário Nacional e, ainda que não caracterizadas tais hipóteses, também nos casos em que:

- a) for o julgamento definido por voto de qualidade;
- b) for dado provimento a recurso de ofício ou da Fazenda Nacional, voluntário ou especial, de modo a restabelecer o respectivo lançamento fiscal; ou
- c) tiver sido a conduta do contribuinte praticada em conformidade com a jurisprudência dominante, à época dos fatos geradores envolvidos, do antigo Conselho de Contribuintes, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ou do Supremo Tribunal Federal (STF).

Apesar do encontro de vontades desse Projeto de Lei com a mais elevada discussão doutrinária e jurisprudencial que será abordada posteriormente neste trabalho, ele foi recentemente retirado de tramitação, a requerimento do próprio autor do projeto feito em 18/04/2018.

Os demais projetos estão a seguir sintetizados:

- Projeto de Lei n. 5.081/2009: Cria mecanismos de cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União, além de estabelecer salário mais alto aos Conselheiros titulares, representantes dos contribuintes no CARF;
- Projeto de Lei n. 1.900/2015: Alça ao patamar legal a proibição de exercício da advocacia para membros do CARF, do Conselho de Recurso Fiscal da Previdência Social, bem como de suas respectivas instâncias inferiores, e de entidades similares dos Estados, do Distrito

Federal e dos Municípios, estendendo a vedação, ainda, aos seus parentes em até terceiro grau no respectivo colegiado;

- Proposta de Emenda Constitucional n. 112/2015: Prevê a necessidade de ingresso dos julgadores administrativos nas três esferas de poder mediante concurso público para bacharéis em direito, competência do Tribunal Regional Federal (TRF) para julgamento dos recursos em face das decisões definitivas do contencioso administrativo federal e determina a edição de Lei Complementar para estabelecer a disciplina do PAF da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- Proposta de Emenda Constitucional n. 161/2015: Prevê a necessidade de concurso público para os julgadores dos órgãos que tenham competência de contencioso fiscal e a vedação dos julgadores em exercício de se reconduzirem ao cargo, no término de mandato.
- Projeto de Lei n. 6.064/2016: Extingue o voto de qualidade, aplicando a interpretação mais favorável ao contribuinte, permitindo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), todavia, ingressar com ação judicial após a decisão administrativa definitiva.
- Projeto de Lei n. 1.739/2015: Estabelece a necessidade do presidente do CARF divulgar relatórios gerenciais de julgamentos proferidos no órgão, trimestralmente, pela internet, contendo obrigatoriamente o total de processos julgados e os valores dos créditos tributários exonerados e/ou mantidos.
- Projeto de Decreto Legislativo n. 65/2015: Susta o decreto que determina a restrição dos Conselheiros dos contribuintes no CARF atuar em concomitância com suas atividades advocatícias.
- Projeto de Lei n. 1.422/2015: Suprime prerrogativas legais atribuídas aos Conselheiros do CARF de somente serem responsabilizados civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processos no âmbito do CARF, quando procederem comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções.
- Projeto de Lei do Senado n. 372/2015: Similar ao Projeto de Lei n. 1.739/2015, este estabelece a necessidade de o presidente do CARF

divulgar, trimestralmente, na internet, os relatórios gerenciais do resultado dos julgamentos que, entre outros dados, obrigatoriamente conterão o total de processos julgados e os créditos exonerados e/ou mantidos.

- Projeto de Lei n. 9.935/2018: Dispõe pela aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) em caso de empates nos julgamentos das turmas do CARF, estabelecendo que, nessa hipótese, seja dado provimento ao recurso do contribuinte ou negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Tais projetos, em sua maioria com datas recentes, revelam o eco no Congresso Nacional da insatisfação dos contribuintes com a atual estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, notadamente no que diz respeito à valoração das decisões e do papel dos Conselheiros representantes dos contribuintes em sua composição. Entretanto, nenhum deles se propõe a reformular organicamente a estrutura do CARF, também não havendo preocupação com a uniformização do Processo Administrativo Fiscal em todas as unidades federativas, consistindo tais propostas em modificações pontuais, ainda que relevantes.

Com exceção do Projeto de Lei n. 5.081/2009, todos os demais foram apresentados posteriormente à deflagração da Operação Zelotes e na sequência do reinício das atividades do CARF. Ainda, verificamos uma diferença realmente relevante no conteúdo desse projeto mais antigo (anterior à Zelotes) e os mais recentes (pós Zelotes), já que o primeiro tratava unicamente do pagamento de salário aos conselheiros representantes dos contribuintes e os projetos pós Zelotes buscam mudanças mais radicais e assim alterarem profundamente a estrutura do CARF.

Vale destacar o Projeto de Lei n. 1.900/2015, ao se preocupar em estender a vedação do exercício da advocacia aos demais conselhos estaduais, traz em seu cerne, embora nada comente em sua justificção, o tímido interesse legislativo de espelhar as regras federais aos conselhos de contribuintes estaduais.

3.1.1.3 Das propostas existentes – novo modelo para o CARF

Diante do panorama legislativo abordado, que acolhe parte das ideias propagadas nos meios tributários empresariais e advocatícios, cumpre reconhecer a

existência de estudos no âmbito do próprio NEF da FGV/SP, a fim de criar um novo modelo de atuação do CARF, reestruturando-o profundamente para fortalecê-lo.

A finalidade primordial das propostas existentes é tornar o Processo Administrativo Fiscal mais atrativo ao contribuinte, a fim de alcançar o objetivo fundante do sistema, qual seja, de reduzir a judicialização dos litígios fiscais. Ao mesmo tempo, enquanto o sistema permanecer engessado, seu único estímulo permanecerá na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, embora as perspectivas de judicialização, por fim, não se reduzam.

Por isso, juristas têm se reunido e proposto³² as seguintes medidas principais de reestruturação, a serem implementadas simultânea e consistentemente:

- 1) Seleção de Conselheiros mediante listas tríplices, publicadas pelo Comitê de Seleção do CARF, cujas deliberações ocorram em sessões públicas;
- 2) Estabelecimento de metas claras, objetivas e previamente definidas aos Conselheiros, a serem avaliadas pelo Comitê de Seleção com o propósito de dispor sobre a recondução dos Conselheiros;
- 3) Exigência de experiência mínima de um mandato, para exercício do cargo de presidente e vice-presidente de câmaras e, também, para integrar a Câmara Superior, a experiência de pelo menos um mandato de Conselheiro;
- 4) Criação de turmas especializadas por matérias, a fim de trazer maior eficiência e qualidade às decisões proferidas;
- 5) Triagem de processos realizada por funcionários designados pela Receita Federal, Delegacias de Julgamentos (DRJs) e pelo próprio CARF, a fim de verificar e organizar matérias prejudiciais ou idênticas, passíveis de serem reunidas e julgadas pela mesma turma, sorteada exclusivamente mediante sistema eletrônico;
- 6) Divulgação da agenda de audiências dos Conselheiros com as partes, com espaço designado especificamente para isso;

³² VASCONCELOS, B. M. F.; SANTI, E. M. D.; SILVA, D. S. S. Dez sugestões institucionais para o Carf: como fortalecer a estrutura e atuação do conselho. **Jota**, São Paulo, 22 abr. 2015. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/dez-sugestoes-institucionais-para-o-carf-22042015>> Acesso em: 5 set. 2017.

- 7) Atribuição de competência à Procuradoria da Fazenda Nacional para que exerça o papel de fiscal da lei, podendo o Procurador se manifestar favoravelmente ao contribuinte, conforme o caso;
- 8) Transmissão e gravação das sessões de julgamento, com a obrigatoriedade de fundamentação de todos os votos, vedando o famoso voto “pelas conclusões”;
- 9) Publicidade de todos os atos administrativos e decisões relativas ao contencioso administrativo tributário proferidas e despachos acerca do juízo de admissibilidade, entre outros;
- 10) Incentivo a parcerias com escolas de Direito no sentido de facilitar e promover a criação de vários centros jurídicos de observação do CARF, para avaliação e elaboração de diagnósticos quantitativos e qualitativos acerca da atuação dos Conselheiros.

Das medidas acima elencadas, publicadas no artigo referenciado, apenas uma delas já foi incorporada ao contencioso administrativo federal no âmbito do CARF. O Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) do CARF foi instituído pela Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015 (Regimento Interno do CARF) e é regido nos termos do Anexo III do referido Regimento.

Ainda, o “Grupo de pesquisadores, colaboradores e alunos da Direito FGV SP - Linha de pesquisa Processo Administrativo Fiscal Federal”, no âmbito do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário” elaborou dois modelos de proposta para reforma do CARF³³, com base nos estudos e discussões realizados ao longo do mencionado projeto.

O primeiro modelo seria a transformação do Tribunal Administrativo em autarquia, que seria composto pelas 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.”³⁴

³³ VASCONCELOS, B. M. F.; SANTI, E. M. D.; SILVA, D. S. S. et al. Macrovisão do crédito tributário: modelos para o Carf. *Jota*, São Paulo, 11 out. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrovisao-do-credito-tributario-modelos-para-o-carf-11102017>> Acesso em: 19 jan. 2018.

³⁴ Ibidem.

Este primeiro modelo pretenderia, em suma, substituir a atual fase de impugnação e julgamento em primeira instância (DRJs) por um pré-contencioso, criando-se um diálogo entre Fisco e contribuinte em etapa prévia ao lançamento fundada na confiança mútua entre as partes.

Nesse modelo, os julgadores seriam escolhidos mediante certame que testasse suas aptidões técnicas, mantendo-se a pluralidade do órgão, mediante a destinação de vagas a profissionais com formações distintas (auditores fiscais, advogados, contadores etc).

Visando oferecer garantias de imparcialidade e independência ao órgão, referida autarquia seria desvinculada do Ministério da Fazenda, passando a integrar o Ministério da Justiça.

Segundo os autores, este modelo proposto está em forte consonância com o estudo “*Tax Certainty*”, divulgado pela OCDE³⁵, 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.

Já o segundo modelo proposto no referido estudo é o de criação de uma Justiça Especial. Assim definem os autores:

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.

[...]

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.

³⁵ OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Tax Certainty**. 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>. Acesso em: 20 jan.2018.

Em resumo, o modelo de Justiça Especial proposto resulta na vinculação das características quanto ao provimento dos julgadores (juízes), garantias, composições das turmas, nos mesmos termos existentes para os magistrados e os Tribunais Regionais Federais.

De modo bastante didático, os autores elaboram um quadro comparativo das duas propostas com o modelo do CARF atual³⁶, que abaixo resumimos:

Quadro 1 – Propostas com modelo do CARF atual

Características Estruturais	Carf atual	Autarquia	Justiça especial
Função	Mista	Mista	1. Administrativa exclusivamente revisional 2. Judicial Jurisdicional
Provimento	Representações paritárias por indicações	Concursos públicos (aptidão ampla)	Concursos públicos especializados (aptidão ampla)
Composição	Turmas pares, paritárias, com voto de qualidade do Fisco	Turmas ímpares, formação plural (vagas conforme carreira)	Regras vigentes para Tribunais Regionais Federais. Formação plural (vagas conforme carreira profissional)
Garantia dos julgadores	Remuneração (fisco – carreira, contr. sessões)	Irredutibilidade da remuneração, inamovibilidade e estabilidade	Regras vigentes para Magistrados
Autonomia e vinculação	Autonomia formal. Ministério da Fazenda	Vinculação ao Ministério da Justiça	1. Fase administrativa – (Ministério da Fazenda, departamentos independentes) 2. Fase judicial – Poder Judiciário
Referencial normativo	Amplo, exceto Constituição Federal	Amplo, exceto Constituição Federal	Amplo
Instâncias	Ordinária e especial	1. Pré-contencioso (auto regularização e ADR) 2. Lançamento 3. Carf Autarquia (extinção DRJ) 3.1 Instância ordinária 3.2 Instância especial (uniformização) 4. Instância judicial inalterada	1. Pré-contencioso (auto regularização e ADR) 2. Órgão colegiado revisional administrativo 3. Lançamento 4. Primeira ins. Judicial tributária 5. Órgão colegiado judicial tributário (tribunal nacional) 6. STJ e STF
Revisão judicial	Apenas contribuintes	Contribuintes e Fazenda	Contribuintes
Ônus das partes	Não há	Administrativa e judicial. Suspensão: adm. Sucumbência: adm e jud, % gradativos. Custas: adm e jud. Garantia: fase jud. Ou tutela	Apenas judicial. Suspensão: até 1ª instância jud. Sucumbência: jud. Custas: jud. Garantia: após decisão 1ª instância jud.

³⁶ TABELA comparativa das propostas com os modelos do CARF. **Jota**, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/wp-content/uploads/2017/10/Artigo-3_Tabela-Geral.pdf?x48657. Acesso em: 20 jan. 2018.

Também no sentido de reformulação do atual modelo de processo administrativo fiscal e com repercussão para as esferas federal, estadual e municipal, o ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel³⁷, analisa a mencionada Proposta de Emenda Constitucional e demais aspectos do processo administrativo fiscal, faz a seguinte reflexão:

Em nenhum país, a administração tributária, independentemente da índole constitucional do respectivo país ou de sua história, abdicou da existência de uma instância administrativa para cuidar dos litígios tributários.

É, entretanto, a hora de mudanças profundas no processo administrativo fiscal, como tenho insistido em várias conferências, entrevistas e artigo.

A composição paritária nos órgãos de julgamento do contencioso administrativo fiscal já não faz mais sentido, à vista das razões já expendidas neste artigo.

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.

Para o autor, os órgãos de julgamento deveriam ostentar independência em relação ao Fisco, sendo no âmbito federal, vinculados ao Ministério da Justiça e, nos Estados e Municípios, às Secretarias de Justiça ou órgãos equivalentes. Teriam a competência para aplicar gradação de penalidades, em verificação à gravidade da infração e a contumácia dos infratores. Caberia à autoridade lançadora a tipificação da infração, com a exposição dos fatos que a sustentam.

Das decisões proferidas pela instância única do processo administrativo fiscal, seriam cabíveis recursos aos tribunais regionais federais (tributos federais) ou aos tribunais de justiça (tributos estaduais e municipais), mantendo-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Poderiam os contribuintes, que assim optassem, impugnar os lançamentos diretamente no poder judiciário, implicando nesta hipótese em renúncia à instância administrativa.

Ao final, conclui o autor sobre a Emenda Constitucional (EC), que propõe e analisa no referido artigo:

A Emenda Constitucional objetivaria também:

³⁷ MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane et al. (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário**. São Paulo: Almedina, 2017.

a) conferir competência aos Estados para promover o julgamento administrativo fiscal dos tributos de titularidade dos Municípios de pequeno ou médio porte, conforme definição em lei complementar;

b) prever, em lei complementar, a instituição de normas gerais aplicáveis ao processo administrativo fiscal e à execução fiscal, no âmbito normativo do art. 146, III, da Constituição, pondo fim à heterogeneidade e deficiências das regras adotadas pelos entes federativos em relação àquela matéria.

Para responder à questão que dá título a este artigo, a PEC nº 112/2015 do Senado Federal contempla parcialmente o que aqui se propõe.

Na PEC, contudo, há excessos como a fixação, em texto constitucional, de requisitos de idade e de tempo de exercício profissional para o provimento dos cargos de julgadores administrativos, assim como a previsão de presença de membro do Ministério Público em sessões dos órgãos de julgamento, na condição de fiscal da lei.

De enorme robustez, analisamos também o estudo e a proposta do professor Sergio André Rocha ³⁸ que, em sua obra destina capítulo específico para apresentação de uma proposta de alteração do contencioso nacional por meio da criação de uma Agência como Órgão Administrativo de Decisão no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, denominada “Agência Federal de Revisão de Atos Fiscais”, voltada para o processo administrativo em âmbito federal somente.

O destacado autor traça os aspectos e características desse instrumento (agências reguladoras) de um modo geral, desde a sua criação e utilização no Estado brasileiro.

Em resumo, propõe a substituição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por uma agência delegatária da atribuição de revisar a legalidade dos atos administrativos de exigência fiscal federal. Nas palavras do próprio Sergio André Rocha:

Essa formatação jurídica traria ao órgão administrativo decisório a necessária independência técnica, a qual passaria, sem sombra de dúvidas, pelos instrumentos de seleção dos julgadores (revisores).

Assim, a agência criada nos moldes ora propostos não deveria ter como revisores membros dos quadros de fiscais da Fazenda Nacional, muito menos havendo-se que falar na necessidade de participação de pessoas indicadas por entidades representativas de categorias econômicas. Tratando-se de agência decisora de natureza eminentemente técnica, seus quadros deveriam ser compostos por intermédio da realização de concurso específico, do qual poderiam participar pessoas com comprovada experiência na área tributária (seja como fiscal ou procurador da Fazenda, seja como advogado, etc.). Tendo em vista a importância da tarefa a ser desempenhada por esses profissionais, poder-se-ia exigir um mínimo de dez anos de experiência.

³⁸ ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018.

Para o autor, seria de suma importância, também, a vedação da advocacia para aqueles que formassem os quadros da agência, o que entende como relevante para proteção da independência do órgão, bem como impediria conflito de interesses que levam à corrupção por meio da chamada “advocacia administrativa”.

Ainda, ponto importante da proposta analisada é a garantia de estabilidade e irredutibilidade de vencimentos os julgadores, o que é apresentado como forma de resguardar a imparcialidade e lhes proteger contra ações que pudessem constranger o exercício de sua função pública.

Por fim, a proposta prevê a composição do órgão julgador por meio de Câmaras ou Turmas, compostas por cinco revisores cada, por meio de julgamentos colegiados – nos moldes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – porém, sem a figura do “voto de qualidade” do presidente das turmas, o que não ocorreria mesmo com a composição das Câmaras com número ímpar de revisores.

Quanto à natureza jurídica da agência regulatória proposta, o professor Sergio André Rocha propõe que a mesma seja da mesma forma que as agências reguladoras, como uma autarquia especial vinculada ao Ministério da Fazenda, destacando que seria completamente independente deste.

O eminente autor destaca a evolução da sua interpretação sobre a matéria ao longo dos anos, destacando os pontos que entendia de maneira diferente nos anos anteriores e que agora discorda, o que atesta a evolução constante do tema ora tratado.

Em outro estudo, a pesquisadora Camila Abrunhosa Tapias³⁹, faz um excelente comparativo entre a legislação brasileira do contencioso administrativo fiscal e dos seguintes países: Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Itália, Portugal, México e Argentina.

Destacamos as conclusões da autora no referido estudo:

A par disso, através de uma breve análise daquilo que vem sendo praticado no direito comparado, foi possível verificar que todos os países selecionados possuem uma estrutura contenciosa fiscal mais enxuta e com menos possibilidades recursais, especialmente em relação aos processos administrativos tributários. Reino Unido e Portugal, por exemplo, preveem apenas uma possibilidade de recurso na esfera administrativa, o que confere bastante presteza e eficácia na resolução dos litígios.

³⁹ TAPIAS, Camila. Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matérias tributária: experiências bem-sucedidas In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane et al. (Coords). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

Outro ponto a ser destacado é que, de todos os países analisados, o Brasil é o único que não possui Tribunal judicial especializado em matéria tributária, o que acarreta sérias consequências na eficiência/qualidade da prestação jurisdicional, dada a especificidade e complexidade da matéria fiscal.

Interessante notar também que, diferentemente das demais legislações estudadas no direito comparado, as normas brasileiras administrativas tributárias não preveem qualquer tipo de autocomposição como meio consensual de resolução de controvérsia. Como visto, a utilização desse tipo de fase pré-contenciosa amigável tem se demonstrado bastante positiva nos países, além de contribuir significativamente para a redução da litigiosidade tributária.

Por fim, mas não menos importante, constatou-se que alguns países adotam procedimentos distintos conforme complexidade e valor envolvidos nas disputas tributárias. Nesses casos, em geral, são adotados mecanismos capazes de oferecer uma solução mais célere às controvérsias, mediante a simplificação das formas processuais comumente adotadas.

De modo bastante elucidativo, as conclusões são sumarizadas no quadro comparativo que reproduzimos a seguir:

Quadro 2 - Comparação entre a legislação brasileira do contencioso administrativo fiscal

País analisado	Estrutura do contencioso fiscal	Pré-contencioso amigável?	Há tribunal tributário específico?	Há rito sumário em razão do valor?
Brasil	3 instâncias administrativas e 3 judiciais	Não	Não	Não
Estados Unidos	2 instâncias administrativas e 3 judiciais	Sim	Sim	Sim
Reino Unido	1 instância administrativa e 3 judiciais	Sim	Sim	Não em razão do valor, mas da complexidade do caso
Canadá	2 instâncias administrativas e 3 judiciais	Sim	Sim	Sim
Itália	2 instâncias administrativas e 3 judiciais	Sim	Sim	Sim
Portugal	1 instância administrativa e 3 judiciais	Não, mas há a possibilidade de arbitragem	Sim	Não
México	1 instância administrativa e 3 judiciais	Sim	Sim	Não
Argentina	2 instâncias administrativas e 3 judiciais	Sim	Sim	Não

Feita esta análise das propostas atualmente existentes, seja no âmbito doutrinário, seja já inseridas nos trâmites iniciais do processo legislativo, bem como

do comparativo com a legislação estrangeira, passamos a seguir a discorrer sobre as estruturas já existentes e seu atual funcionamento, no âmbito dos 26 (vinte e seis) Estados e do Distrito Federal.

4 OS MODELOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS ESTADUAIS

Afora a estrutura do PAF na administração pública federal, demonstrada nos tópicos anteriores, temos que muitos estados da República adotam os seus sistemas específicos de processo administrativo.

Importante ressaltar mais uma vez que, não existindo uma lei geral de processo administrativo⁴⁰ que sirva para todas as esferas da administração pública, estes Estados membros partem exclusivamente da disposição constitucional, onde o inciso LV, do art. 5, assegura aos litigantes do processo administrativo a ampla defesa e contraditório, para criarem autonomamente as suas leis próprias, sem estarem vinculados a qualquer regramento que estipule diretrizes mínimas para estas estruturas de PAF.

No Capítulo 6.1 do presente trabalho, trazemos o Relatório Descritivo da Estrutura de processo administrativo fiscal no âmbito das administrações públicas estaduais (e do Distrito Federal) disponíveis para verificação e pesquisa na internet.

Cada um dos Estados pesquisados teve o seu regramento esmiuçado e cada uma das suas características analisadas, de modo a conhecermos plenamente todas as estruturas e modelos existentes e assim podemos analisá-las e compará-las à estrutura federal, bem como sugerir mudanças ou aperfeiçoamentos com base nos modelos legislativos verificados.

Ao analisarmos a estrutura do processo administrativo fiscal da União e das 27 (vinte e sete) Unidades Federativas, podemos afirmar, de um modo geral, que elas pouco diferem entre si.

Entre todos os modelos encontrados, somente um, do Estado de Pernambuco, possui uma estrutura de PAF cujo órgão julgador de 1ª e 2ª instâncias são formados por julgadores selecionados mediante concurso público, compondo uma carreira específica de servidores públicos que exercem o cargo de julgadores administrativos.

Nas outras 26 (vinte e seis) estruturas, os modelos se diferem basicamente quanto às seguintes características:

⁴⁰ Destaca-se que a Lei n. 9.784/99 trata do processo administrativo no âmbito federal.

- a) Grau recursal no âmbito da 2ª instância (ex.: Câmara Superior; Conselho Pleno; Câmara Plena; Tribunal Pleno) para dirimir divergência jurisprudencial, por vezes de competência de colegiado exclusivo, como os mencionados, por vezes pela mesma instância recursal e, em alguns casos, inexistente essa figura;
- b) As primeiras instâncias de julgamento, sejam por órgãos colegiados ou julgadores singulares, são formadas por julgadores de representação da Fazenda Pública (com exceção dos Estados de Pernambuco, que possui carreira própria de Julgadores servidores públicos concursados, e Minas Gerais, cuja primeira instância de julgamento já é exercida pelas Câmaras de Julgamento, colegiadas e paritárias, do Conselho de Contribuintes);
- c) As instâncias recursais, na sua grande maioria formadas pelos ora genericamente denominados “Conselhos de Contribuintes”, são majoritariamente órgãos paritários, formados por representantes da Fazenda Pública (Auditores Fiscais) e representantes dos Contribuintes, ora indicados por entidades de representação dos setores produtivos (como indústria, comércio e agricultura), ora por entidades de representação de classe (advogados e contabilistas), e em muitos casos por ambos;
- d) Estes órgãos paritários diferem-se, em suas estruturas, quanto à utilização da figura do voto de qualidade (ou desempate) no julgamento dos seus órgãos deliberativos (turmas, câmaras, conselhos), pois são, na sua grande maioria, sempre de competência de um Presidente representante da Fazenda Pública e, somente em raras exceções, os cargos de Presidentes de Turma de Julgamento ou mesmo do próprio “Conselho de Contribuintes”, podem ser exercidos por representantes dos contribuintes;
- e) A absoluta maioria das estruturas de PAF não impõe restrições ao exercício de atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes fora do âmbito de atuação do Conselho de Contribuintes do qual fazem parte;
- f) Com exceção da estrutura do Estado de Pernambuco, em nenhuma outra Unidade Federativa, assim como na União, há equiparação de vencimentos entre os Conselheiros representantes da Fazenda Pública e dos Contribuintes.

Estas conclusões refletem no sentimento e na percepção dos participantes do questionário detalhado no Capítulo 6.2. Consoante as manifestações e opiniões exaradas por algumas pessoas consultadas, destacamos algumas conclusões do breve questionário realizado:

- a) Pouco mais da metade (53,57%) não considera satisfatório o modelo do PAF no âmbito Federal, ou seja, metade dos atingidos pela pesquisa entendem que o atual modelo do PAF Federal (DRJ's e CARF) não é satisfatório, necessitando de mudanças e ajustes;
- b) 96,43% considera o processo administrativo fiscal indispensável. Este dado demonstra a importância e a necessidade de o processo administrativo fiscal ser estudado, analisado e sempre aperfeiçoado. Considerando que mais da metade dos participantes não consideram satisfatório, por exemplo, o atual modelo Federal, o dado apresentado neste item, adicionado ao item anterior ("a"), nos faz crer da inequívoca importância de buscarmos a melhoria da estrutura do processo administrativo fiscal, dada a sua inquestionável importância;
- c) A maioria dos participantes apontaram o modelo do PAF Federal como o modelo mais interessante dentre os atualmente existentes. Tal fato nos leva a crer que, mesmo após toda a turbulência ocorrida no âmbito do CARF pós Operação Zelotes, as medidas implementadas serviram, de alguma forma, para manter o CARF como a estrutura administrativa de destaque em comparação com as demais existentes. Seja pelo seu contexto histórico ou relevância das matérias discutidas, o modelo atualmente existente no âmbito Federal serve como paradigma para o início das mudanças que ainda se façam necessárias, ainda que tomando como base a sua própria estrutura atualmente existente;
- d) 89% avalia positivamente ("boa" ou "excelente" somados) a existência de composição paritária dos órgãos de julgamento administrativo. Embora não possamos identificar se este dado decorre da continuidade (há décadas) desse modelo (paritário) existente nas mais variadas estruturas administrativas no país, é indiscutível a salutar relevância da composição paritária para a identificação da própria natureza e função primordial dos órgãos colegiados de processo administrativo fiscal: o debate realizado por

profissionais de diferentes formações e experiências práticas que elevam o nível e a pluralidade das discussões realizadas no âmbito desses tribunais;

- e) 70% considera o voto de qualidade prejudicial ao processo administrativo fiscal. O voto de qualidade é questão central na discussão da alteração da estrutura dos “Conselhos de Contribuintes”, reforçado ainda mais pelas pesquisas, artigos e análises realizadas sob o CARF no contexto pós operação Zelotes;
- f) 82% considera a remuneração desigual entre conselheiros representantes da Fazenda e dos contribuintes prejudiciais (“muito prejudicial” ou “pouco prejudicial” somados) ao processo administrativo fiscal. A remuneração díspar se encontra em todos os órgãos analisados (com exceção de Pernambuco: Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TATE), o que influi na percepção dos respondentes do questionário. Trata-se de preocupação legítima, já que, em qualquer ambiente profissional não parece salutar a exigência de atuações idênticas de profissionais para as mesmas funções mediante remuneração notavelmente diferente entre as partes;
- g) 70% considera relevante e necessária a imposição de restrição ao exercício de atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes no âmbito do CARF. Este dado compactua com a relevância e importância atribuída pelos entrevistados à própria estrutura de processo administrativo fiscal. A dedicação exclusiva dos julgadores (independentemente de sua representação), é vista aos olhos da grande maioria como benéfica à qualidade do julgamento na esfera administrativa, o que, diga-se, só se fará viável ou defensável se implicar, também, na igualdade de remuneração entre os seus partícipes na qualidade de julgadores;
- h) Ao apontarem as características indispensáveis de um modelo ideal de PAF: 71,43% indicou a “composição paritária” e a desvinculação do órgão ao Ministério da Fazenda ou Secretarias municipais ou estaduais de Fazenda; 64,29% indicou a definitividade (impossibilidade de recorrer ao Judiciário) das decisões desfavoráveis à Fazenda Pública; 78,57% indicou a competência setorial (por matérias) das turmas de julgamento e a

necessidade de uma Câmara Superior para dirimir divergência jurisprudencial; e 75% apontou a necessidade de turmas especializadas para julgamento de matérias de menor complexidade ou valor;

- i) 89% vê de maneira positiva (soma de “necessário” ou “excelente”) a criação de um modelo de processo administrativo fiscal com características mínimas obrigatórias a serem seguidas por todas as esferas de Poder.

Assim, da análise das estruturas de PAF das 27 (vinte e sete) unidades federativas e das respostas obtidas junto à profissionais atuantes no processo administrativo fiscal, chegamos às conclusões que embasam o presente trabalho e direcionam as medidas a serem sugeridas para o devido aperfeiçoamento e unificação de procedimentos ao processo administrativo fiscal brasileiro.

Como mencionado na introdução deste trabalho, a ideia de implementar medidas comuns às três esferas de poder visa dar previsibilidade e unicidade ao processo administrativo fiscal, seja em qualquer das 3 (três) esferas de poder em que os contribuintes brasileiros estejam litigando.

Por isso, conhecendo as estruturas existentes, os projetos que visam alterá-las ou aperfeiçoá-las, bem como as sugestões da mais balizada doutrina pátria, passamos às conclusões e sugestões do presente estudo.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS

5.1 Conclusões Teóricas

As informações extraídas da análise de toda a legislação apresentada, das propostas atualmente existentes no Poder Legislativo e na doutrina, as reflexões exaradas das opiniões e conclusões dos participantes do questionário criado, bem como a experiência pessoal na função de conselheiro representante dos contribuintes no CARF, nos levam a entender como características essenciais e primordiais a um sistema de processo administrativo fiscal, seja em âmbito Federal, Estadual ou Municipal, as 4 (quatro) destacadas a seguir.

5.1.1 Composição paritária em 2ª instância de julgamento

A pluralidade na composição das turmas julgadoras, mediante a representação de julgadores oriundos (i) da Fazenda Pública, vinculados anteriormente à atividade de fiscalização e arrecadação, e (ii) dos contribuintes, da iniciativa privada, representantes das entidades dos setores produtivos como indústria, agricultura, comércio, serviços, sociedades cooperativas, ou outras de caráter relevante na economia da Unidade Federativa onde esteja vinculada é a essência da estrutura de processo administrativo fiscal na realidade brasileira. É justamente a composição paritária que dá pluralidade às discussões traçadas na esfera administrativa e elevam o conteúdo das suas decisões, que sempre foram referência e fonte de acesso de conteúdo de interpretação da legislação tributária.

Tratando exatamente sobre esta característica, José Eduardo Soares de Mello⁴¹:

A independência, a imparcialidade e a neutralidade constituem pressupostos indispensáveis para a prolação de correto e adequado julgamento de questões, inclusive as de natureza tributária, tendo em vista que o julgador que integra os quadros da Fazenda revelará uma natural tendência de confirmar os atos administrativos, não só porque dotados de presunção de legitimidade, mas também porque observam as instruções emitidas pelas autoridades hierarquicamente superiores.

⁴¹ MELO, J. E. S. Composição paritária dos órgãos julgadores administrativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, v. 5, p. 100.

Realmente, na medida em que um lançamento tributário tenha por fundamento uma Portaria do Ministro da Fazenda, ou do Secretário de Fazenda ou Finanças do Estado ou do Município, o julgador (hierarquicamente inferior à referida autoridade) não questionará sua legitimidade, ou sequer sua inconstitucionalidade.

Essa decisão administrativa poderá revelar-se inconsistente, uma vez que os valores lançados serão objeto de inscrição na Dívida Ativa, promovida a Ação de Execução Fiscal, sem encontrar amparo em jurisprudência e nos princípios constitucionais aplicáveis à espécie, vindo a Fazenda sucumbir em verba honorária, além dos demais ônus e desgaste processuais e administradores.

Na medida em que os representantes dos contribuintes (entidades da agricultura, comércio, indústria, advogados, contabilistas etc.) decidem em conjunto, com os agentes públicos (fiscais de renda, procuradores), os julgamentos passam a consubstanciar um exame imparcial, desvinculado de orientações fazendárias.

Realmente, os Conselheiros (ou Juízes) contribuintes não integram a estrutura administrativa, encontram-se totalmente desvinculados e sem nenhuma subordinação à cúpula fazendária, podendo decidir de forma totalmente descompromissada, com a aplicação de todo ordenamento jurídico, especialmente as normas constitucionais.

A complexidade e o excesso de positivação da legislação tributária brasileira tornam impossível a formação de profissionais altamente especializados nos mais variados segmentos de atuação empresarial. A existência de um órgão colegiado e plural, mediante a participação de profissionais de formações distintas que representem entidades de segmentos de produção com características totalmente distintas, enriquece o debate e a discussão processual, traz aos julgamentos experiências e informações que jamais seriam de conhecimento dos integrantes de colegiados acaso não fossem repassadas, por exemplo, por outro julgador que obteve experiência profissional prévia (seja fiscalizando, seja prestando serviços) naquele segmento de atuação. Também neste exato sentido:

A possibilidade de que erros e vícios sejam detectados através do debate a discussão entre várias pessoas é muito superior se comparada à análise solitário de um único julgador. Estas chances serão aumentadas se o debate se der por um colegiado formado por técnicos provenientes de escolas distintas e com perfil diferenciado.⁴²

Inclusive, essa existência de um órgão colegiado com visões plurais é determinante para que os contribuintes optem ou prefiram pela instância administrava

⁴² CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Órgão julgador administrativo: necessidade de o mesmo ser paritário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 4, p. 51.

à esfera judicial. Nas palavras do Professor Hugo de Brito Machado, citado por José Antonio Minatel⁴³:

Esse testemunho pode ser encontrado no magistério insuspeito do Prof. Hugo de Brito Machado, em pronunciamento categórico: 'Pode parecer estranho que o contribuinte, dispondo da via judicial para a defesa de suas pretensões concernentes à tributação, vá a Juízo para defender o seu direito a uma decisão administrativa sobre as mesmas. Quem militou na defesa de contribuintes na via administrativa, porém, sabe que muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinária são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente conhecida das autoridades administrativas julgadoras do que da maioria dos Juízes'.

Nesta linha de entendimento, ainda que defendendo outro modelo, a mencionada proposta do trabalho "Macrovisão do Direito Tributário", trazido no Capítulo 3.1.1.3, no modelo da Autarquia para solução dos litígios, prevê a destinação de vagas direcionadas para profissionais de diferentes formações. Ainda que se preveja um certame específico e distinto do atual modelo existente, vemos ali o cerne da pluralidade da formação e da experiência profissional dos julgadores para dar (ou manter) ao contencioso administrativo a sua pluralidade de ideias.

Em sentido contrário da proposta aqui apresentada, o ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel⁴⁴, que também detalhamos no Capítulo 3.1.1.3, vê como indispensável a abolição do que denomina "tese fascista" da paridade, indicando a necessidade de um corpo específico de julgadores administrativos que, em razão dos elogios feitos à estrutura do PAF no Estado de Pernambuco – Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TATE), remete-se a ideia de concurso público para o preenchimento das vagas dos julgadores.

De todo modo, acrescentamos também a discordância à tese proposta pela doutrina de Sérgio André Rocha, no sentido de conferir maior relevância à composição de elevado grau técnico ao CARF, em detrimento da necessidade de um quadro paritário. Segundo o autor, a paridade deveria ser afastada para que o órgão deixe de ser um "balcão de defesa de interesses" de cada um dos lados neles representados, como se percebe nas conhecidas votações de bancada:

⁴³ MINATEL, José Antonio. Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 4, p. 93.

⁴⁴ MACIEL, op. cit.

Segundo entendemos, considerando que não há qualquer previsão constitucional que estabeleça a necessidade da presença dos representantes dos contribuintes nos órgãos administrativos decisórios, não pode ser a mesma considerada requisito essencial da legitimidade da decisão proferida no processo administrativo.

Como tivemos a oportunidade de analisar no início deste estudo, a legitimação democrática da decisão proferida em processo administrativo se dá pela participação do administrado, a qual deve ser qualificada pela incidência do princípio do devido processo legal. Dessa forma, a adoção da composição paritária do Conselho seria uma opção política, como forma de ressaltar a imparcialidade desses órgãos decisórios, e não uma imposição a que se encontre adstrita a Administração Pública.

[...]

A composição paritária pode acabar por tornar o órgão decisório administrativo em um balcão de defesa de interesses, obscurecendo a sua função de interpretação/aplicação da legislação tributária aos casos concretos.⁴⁵

Diferentemente, enfatizamos nosso ponto de vista, reforçado pelas opiniões colhidas nas entrevistas realizadas, de que a composição paritária é corolário do Estado Democrático de Direito, pois representa a isonomia na participação dos contribuintes no processo decisório, como pontuado por Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel:

O processo administrativo apenas estará cumprindo todas as determinações constitucionais quando houver uma participação efetiva dos administrados na gestão da atividade estatal, assim entendida como a sua participação em órgãos colegiados julgadores realmente paritários, onde a busca da justiça se dará com a participação de todos, ficando o País cada vez mais próximo do Estado Democrático de Direito que se almeja.⁴⁶

Um ponto a ser destacado se refere à possibilidade levantada nos questionários enviados a respeito do número de membros das turmas. Visando restaurar o equilíbrio entre os lados dessa balança atualmente tão criticada, sugere-se que as turmas sejam em número ímpar (conforme defendido também pela proposta da Fundação Getúlio Vargas) com 7 (sete) membros, 3 (três) representantes dos contribuintes e 3 (três) da Fazenda Pública, de modo que um sétimo membro fosse servidor público ou membro do Ministério Público Federal, parcialmente nos moldes do estado de Pernambuco. O sétimo membro, pertencente ao Ministério da Fazenda ou ao Ministério Público Federal, mas não vinculado aos interesses destes, porquanto dotado de independência funcional, seria capaz de exercer a presidência das turmas com maior isonomia e experiência.

⁴⁵ ROCHA, op. cit., p. 434-435.

⁴⁶ CARVALHO, op. cit., p. 56.

O modelo judiciário que garante independência funcional ao membro do Ministério Público, por exemplo, tem recebido críticas bastante positivas, por sua atuação equilibrada e engajada no cumprimento de suas funções constitucionais (art. 127, § 1º, da CF/88). O “sétimo membro” teria posição neutra e constitucional, capaz de desempatar placares e decidir livremente conforme sua consciência, resgatando a confiança do contribuinte de encontrar no processo administrativo tributário um modelo equilibrado de solução de controvérsias.

A nosso ver, a composição exclusiva de servidores públicos não traria a dinamicidade que se espera ao meio administrativo, especialmente diante da relatada proficuidade dos debates ocorridos. Um “sétimo membro” não teria a capacidade de quebrar tão ricas discussões, enquanto agregaria com sua experiência para a constituição de posições mais equilibradas, não sofrendo pressões por ter as garantias de um servidor público, seja ele do próprio órgão ou do Ministério Público Federal.

Assim, concluímos que a composição paritária pode ser apresentada como uma viga mestra dos órgãos colegiados de julgamento na esfera administrativa, elevando a sua essência de especialização e trazendo a pluralidade necessária para a melhor solução dos litígios na esfera tributária, para todas as partes que compõem a lide administrativa.

5.1.2 Extinção do voto de qualidade

Em que pese por muitos anos essa característica não parecer ter sido um problema (especialmente no âmbito Federal), após os acontecimentos expostos pela Operação Zelotes, relatados em tópico anterior, a figura do voto de qualidade se tornou a principal vilã da estrutura do processo administrativo fiscal. A questão ganhou recente destaque na mídia em razão do número extremamente reduzido de votos de qualidade proferidos a favor dos contribuintes nos últimos anos.⁴⁷

⁴⁷ Em estudo apontado por Sérgio André Rocha, conduzido por Cristiane Leme, Eurico Marcos Diniz de Santi e Susy Gomes Hoffmann, os autores apresentaram estatística no sentido de que, no período analisado, 100% dos votos de qualidade proferidos pelo CARF foram favoráveis ao Fisco. LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Suzy Gomes. Observatório do Carf: 100% dos votos de qualidade foram favoráveis à Fazenda Nacional na Câmara Superior. **Jota**, São Paulo, 12 ago. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso 10 set. 2018.

Sua presença enfraqueceria a aplicação do princípio do contraditório e da ampla defesa ao processo administrativo fiscal, como abordado no início deste trabalho. O voto de qualidade desequilibraria a balança de condições e instrumentos que devem ser assegurados a ambas as partes, na necessária dialeticidade presente não só nos processos judiciais, mas também nos processos administrativos, por expressa disposição constitucional (art. 5º, inciso LV). Para definir tais princípios, embora não façam alusão ao voto de qualidade, destacam-se as palavras de Alberto Xavier:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento e no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão ('princípio da igualdade de armas'); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra.⁴⁸

E essa possibilidade de influir, por igual, na decisão, para respeitar o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, importa também no direito fundamental de participar dos processos decisórios da Administração Pública em igualdade de condições, seja por meio das defesas apresentadas, seja através do papel exercido pelos Conselheiros membros das turmas:

De fato, Estado e administrado coadjuvam no processo administrativo com vistas à realização do princípio da legalidade, sendo o contraditório a expressão de tal convergência, na medida em que representa o direito fundamental de participar do controle administrativo da legalidade e legitimidade dos atos emanados da própria Administração Pública.⁴⁹

A percepção atual é de que, justamente em razão da sua existência e o “conhecimento prévio” de que o voto de qualidade implicará num resultado já conhecido dos julgamentos (especialmente aqueles de grande repercussão social ou econômica), esta figura reduz a deliberação colegiada aos chamados “votos de bancada” e acaba por ferir, justamente, a essência do processo administrativo fiscal,

⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 10.

⁴⁹ ROCHA, op. cit., p. 161.

que é a discussão colegiada entre profissionais com diferentes visões e formações a interpretação da legislação tributária, em equilibrada dialeticidade.

Por isso mesmo, ousamos em discordar mais uma vez do eminente autor Sérgio André Rocha, que esvazia o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa em sua aplicação ao processo administrativo ao afirmar, em sua fundamentação contrária à imprescindibilidade da composição paritária:

A referida composição paritária, que é uma mera opção da legislação ordinária, sem fundamento constitucional, é um instrumento que, quando muito, possibilita uma maior dialética na discussão dos fundamentos dos autos de infração.⁵⁰

Ao afirmar que a paridade é instrumento que proporciona “uma maior dialética” na discussão do processo administrativo, o referido autor reconhece, *a contrario sensu*, que a composição desequilibrada importa na parcial aplicação dos ditames constitucionais do contraditório e ampla defesa, que se fundam na dialeticidade. O que se propõe, todavia, não é uma mera aproximação do processo administrativo fiscal aos princípios constitucionais, mas uma completa conjugação deles com as normas infraconstitucionais. A dialeticidade pressupõe, portanto, iguais condições de defesa e decisão, mitigada pela previsão de “voto duplo” de um dos lados.

O posicionamento em desfavor da presença do voto de qualidade verifica-se também em outros estudos publicados:

Outra característica do modelo atual, que gera ampla discussão, envolvendo, inclusive, contestações perante o Poder Judiciário, é a atribuição do voto de qualidade a representante da Fazenda Nacional.⁵¹

Conforme citado estudo do observatório do CARF da FGV – Escola de Direito de São Paulo, o esmagador percentual de “votos de qualidade” proferidos em favor da Fazenda Pública levantam discussões insistentes sobre o tema, inclusive levando a decisões judiciais favoráveis aos contribuintes, e prejudiciais ao modelo, posto que paradoxalmente retiram do órgão administrativo a sua característica principal de desjudicialização das demandas tributárias.

Em uma das decisões proferidas, os fundamentos judiciais faziam referência ao art. 112 do Código Tributário Nacional, que traz o princípio do *in dubio pro contribuinte*, embora ele diga respeito às penalidades tributárias:

⁵⁰ ROCHA, op. cit, p. 439.

⁵¹ VASCONCELOS; SANTI; SILVA, 2017, op. cit.

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.

Destacamos abaixo um dos trechos de uma das decisões citadas, em que o juiz de primeira instância argumentara pela prevalência do princípio democrático, em sede de liminar que cassou decisão do órgão administrativo:

Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do 'voto de qualidade'. Aceitar tal entendimento significa, na prática, que quase todas as questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria o poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos. Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático.⁵²

Entende-se assim que, ao judicializar as demandas resolvidas mediante o voto de qualidade, assistir-se-á ao esvaziamento da importância do referido órgão administrativo que, justamente por sua relevância e modelo elogiável, deve ser preservado. Ademais, o voto de desempate pelo Presidente da Turma não implica, por si só, presunção de parcialidade do julgador, conforme exposto no julgado abaixo, a quem devemos reconhecer razão:

Com efeito, não há ilegalidade na previsão do voto de qualidade (que cabe ao Presidente do órgão julgador), na hipótese de empate em julgamento do CARF – art. 54 do Regimento Interno do CARF. A tese do autor de que, por ser o Presidente do órgão julgador conselheiro representante da Fazenda Nacional (art. 11 do Regimento Interno do CARF), não haveria imparcialidade nas decisões do CARF, não se sustenta. Ora, o membro do CARF, caso ele seja representante da Fazenda Nacional ou dos contribuintes, tem como função o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administradas pela Receita Federal, com base no princípio da legalidade. Não tem ele a função de adotar posição vinculada a

⁵² Decisão proferida no Mandando de Segurança 1001136-39.2017.4.01.3400/DF, 13ª Vara Federal Cível da SJDF, julgado em 23/2/2018.

sua origem, caso em que sequer haveria razão para realização de julgamento administrativo.⁵³

Uma vez que o dispositivo do art. 112 do CTN se refere à aplicação de penalidades ao contribuinte, a discussão acerca da sua repercussão com relação ao voto de qualidade deveria se limitar ao afastamento ou não da multa de ofício aplicada ao contribuinte por sua infração, nos casos em que não se estiver diante de fraude, dolo ou ma-fé.

Sobre o assunto, é importante citar que existe projeto de lei para extinguir a figura do voto de qualidade (Projeto de Lei da Câmara n. 6.064/2015), bem como uma Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.731, tramitando no STF, que culminarão em situação de forte ingerência dos Poderes Legislativo ou Judiciário na atuação desse órgão do Executivo. Afastar tal ingerência é ideal no reforço da atuação do CARF, especialmente quando serve de modelo aos órgãos existentes nas unidades federativas analisadas.

Por isso, essencial a composição dos órgãos deliberativos (turmas, câmaras) em número ímpar de julgadores, como os sete membros sugeridos no tópico anterior, com decisões sendo tomadas por deliberação da maioria e não mediante empates com atribuição de “qualidade” ao voto de determinado membro do colegiado.

Atualmente, quando vencida a Fazenda Pública no âmbito do PAF, esta não pode recorrer ao Poder Judiciário em razão de não possuir legitimidade para tentar destituir uma decisão proferida pela própria administração pública, afinal, a decisão administrativa é proferida pelo tribunal administrativo que integra a estrutura daquela. Esse, inclusive, é o argumento que sustenta a existência do voto de qualidade, posto que aos contribuintes não é vedado o acesso ao Poder Judiciário no caso de decisão contrária aos seus interesses, diferentemente da Fazenda Pública.

Porém, importante destacar que mesmo no caso de implementação da estrutura proposta, de composição ímpar dos órgãos julgadores, não deveria haver qualquer mudança quanto à impossibilidade de a Fazenda Pública recorrer ao judiciário, sem que isso implique em infringir o princípio da isonomia.

As decisões do PAF continuariam sendo proferidas pela própria administração pública, mantendo-se o entendimento da impossibilidade de o Poder Público recorrer ao judiciário para discutir suas próprias decisões. Ainda, destaque-se que mesmo na

⁵³ Decisão proferida na Apelação Cível nº 5073051-59.2014.4.04.7100-RS. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. Julgamento em 17 de novembro de 2015.

atual estrutura, é possível que decisões sejam proferidas por número ímpar de julgadores (no caso da ausência temporária de um conselheiro na sessão de julgamento), sem que isso resulte na possibilidade de o Fisco recorrer dessa decisão ao judiciário.

5.1.3 Igualdade de condições entre os membros dos órgãos julgadores

Ponto primordial para a evolução e aumento da qualidade das decisões dos órgãos de deliberação coletiva como os “Conselhos de Contribuintes” é que os seus membros, sejam de representação da Fazenda Pública ou dos contribuintes, possuam condições iguais de trabalho quanto a (i) remuneração; (ii) carga horária de trabalho e (iii) direitos fundamentais mínimos de todos os trabalhadores no exercício da função pública ou privada (férias anuais; 13º salário; licenças saúde ou acidente; licença maternidade).

Evidente que direitos e garantias específicas de determinadas categorias, como os servidores públicos (regime previdenciário; estabilidade etc.) não se enquadram nessa perspectiva de equiparação, mas entendemos como primordial a igualdade salarial entre aqueles que exercem as mesmas funções e se submetem às mesmas cargas horárias e metas de produtividade. Neste sentido:

Para manutenção do equilíbrio entre as representações, faz-se fundamental a equiparação de direitos e obrigações dos representantes dos contribuintes e dos representantes da Fazenda Nacional. Sendo premissa a forma paritária de composição do tribunal, não é possível manter efetivo equilíbrio se há, de modo sistemático, menor quantidade de julgadores de uma representação. Dentre outros fatores que contribuem para tal fato, é comumente apontada a diferença de remuneração entre os conselheiros de cada representação, além de fixação de metas distintas de inclusão de processos em pauta e de participação em sessões, o que reduz a quantidade de interessados, entre aqueles que poderão exercer tão importante função como representante dos contribuintes.⁵⁴

Igualdade de condições implica, também, a dedicação exclusiva às funções de julgador administrativo, sendo vedados aos representantes dos contribuintes, por exemplo, a concomitância de atividades profissionais fora do âmbito do Conselho do qual façam parte, nos mesmos moldes das restrições impostas aos servidores

⁵⁴ VASCONCELOS; SANTI; SILVA, 2017, op. cit.

públicos, como observado, também, nas respostas obtidas através do questionário que denotaram a importância de observar este comando de restrição.

Relembramos aqui as fortes críticas encontradas nos questionários respondidos, quanto à ausência de paridade de vencimentos pelos membros das turmas, colocadas em número paritário, embora bastante antagônico. Não só os interesses são divergentes, em face de os representantes do Fisco responderem de alguma forma ao órgão a que pertencem, mas também pelo fato de serem os cargos dos representantes dos contribuintes sujeitos a vencimentos consideravelmente inferiores.

Tal antagonismo existente também em termos de vencimentos é capaz de gerar, como se espera, menor atratividade do cargo aos candidatos mais qualificados, bem como o desestímulo dos conselheiros a serem reconduzidos conforme se especializam nos temas e se tornam mais experientes.

As propostas mencionadas anteriormente, seja dos pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas, seja da doutrina de Sérgio André Rocha ou Everardo Maciel, é uníssona em apontar a unicidade às garantias e condições de trabalho dos julgadores, ainda que não enfrentem especificamente a questão da disparidade hoje existente no CARF. Porém, premissa básica é que se constitua uma “carreira” de julgadores administrativos o que, obviamente, implica na igualdade de condições entre aqueles.

Torna-se evidente que o respeito à paridade não constitui apenas um elemento numérico, de quatro membros de cada lado, embora o presidente sempre seja do Fisco. A paridade deveria ser visível no tratamento remuneratório dado a todas as partes, que se encontrariam assim estimuladas a permanecerem engajadas em suas funções, mesmo que já tenham bastante experiência profissional, ao mesmo tempo que o cargo se tornaria bastante atrativo, com aumento da concorrência pela sua seleção que, conseqüentemente, exigiria aprimorado nível técnico.

5.1.4 Existência de instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial

Os “Conselhos de Contribuintes” têm, dentre as suas funções, a de oferecer à sociedade segurança jurídica e estabilidade nas relações entre Fisco e contribuintes. Nesse contexto, é primordial que os órgãos formados por uma pluralidade de câmaras ou turmas de julgamento que, justamente em razão da sua pluralidade, irão proferir

decisões divergentes entre si, tenham uma instância recursal para estabilização da jurisprudência, oferecendo aos administrados segurança jurídica e a esperada estabilidade nas relações.

Este ponto também foi observado nas pesquisas realizadas pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Função Getulio Vargas:

A redução significativa na edição de pareceres normativos, a oscilação da jurisprudência, inclusive de última instância de julgamento administrativo – órgão que teria a incumbência de uniformizar a interpretação administrativa da legislação tributária -, e a falta de instrumentos eficientes para a incorporação da jurisprudência consolidada de modo vinculante aos auditores responsáveis pelo lançamento tributário e aos julgadores, também foram apontadas como motores da incerteza a respeito da definição do conteúdo concreto da legislação tributária.⁵⁵

Assim, fundamental a instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial, não com o intuito de se oferecer mais uma instância revisora de julgamento, mas sim, de oferecer estabilidade à jurisprudência administrativa e pacificação dos entendimentos exarados por turmas inferiores (ordinárias; câmaras) com composições distintas.

5.2 Recomendações Práticas

Diante das conclusões teóricas relacionadas acima, apresentamos as recomendações que entendemos como viáveis à implantação no âmbito nacional, ou seja, a todas as esferas de Poder que mantenham estrutura de processo administrativo fiscal, sem impedi-las de, em razão das particularidades sociais e econômicas de cada realidade, manterem aspectos individuais da sua estrutura, mas que possam ser implementadas as regras básicas mínimas a seguir.

Com a implementação dessas características, entendemos que o ganho obtido será de todas as partes envolvidas no processo administrativo fiscal, Estado e contribuintes, gerando estabilidade, segurança jurídica e resultados positivos a toda a sociedade.

⁵⁵ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da. Diagnóstico do processo administrativo fiscal federal: oito macro problemas que emperram o sistema tributário brasileiro. **Jota**, São Paulo, 22 ago. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/diagnostico-processo-administrativo-fiscal-federal-22082016>> Acesso em: 12 maio 2018.

São elas:

1. Instância Recursal em 2º Grau, composta por órgãos colegiados de composição paritária (representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes);
2. Deliberação dos órgãos colegiados tomada por maioria de votos, compostos por número ímpar de julgadores, que serão formadas por número igual de julgadores representantes da Fazenda Pública e das entidades produtivas representantes dos contribuintes, sendo presididas por membros que exercerão a atividade de julgadores, mediante voto, e ingressarão mediante uma das duas hipóteses:
 - 2.1. Criação de carreira de servidores públicos concursados, em certame específico para avaliar a competência e capacidade desses julgadores para preenchimento das vagas com conhecimento das áreas de direito tributário e contabilidade;
 - 2.2. Presidentes escolhidos para o exercício de mandatos (de preferência em prazos maiores que os dos contribuintes), que serão postulados mediante edital público de convocação e serão escolhidos por Comitê de Seleção formado por representantes da Fazenda Pública e dos Contribuintes, por meio de maioria qualificada dos seus membros, na hipótese de se entender inviável ou incompatível a criação de carreira específica de servidores públicos para o exercício da função de Presidentes.
3. Os membros dos Conselhos de Contribuintes, que exercerão atividades judicantes (representação Fazendária, dos contribuintes e os Presidentes concursados ou eleitos para exercício de mandato) receberão a mesma remuneração mensal, tendo como base àquela do servidor público da carreira dos conselheiros representantes da Fazenda Pública. Ainda, terão todos direito a férias, licenças em caso de doença, acidente, maternidade ou paternidade, bem como sujeitar-se-ão às restrições legais impostas aos servidores públicos da carreira que serviu de parâmetro para o pagamento da remuneração mensal;
4. Todos os Conselhos deverão manter uma instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial, em decorrência das decisões divergentes

proferidas entre as câmaras ou turmas de julgamento, cabendo a esta instância final a decisão definitiva no âmbito do processo administrativo fiscal.

A ideia de inclusão no sistema de norma que discipline os requisitos mínimos de características ao processo administrativo fiscal é vincular a União, os Estados e os Municípios a essas regras.

Ainda que existam diversos projetos de lei tratando sobre alterações no PAF e no CARF, nenhum pretendeu atingir tão amplamente as três esferas (municipal, estadual e federal) de processos administrativos fiscais. Há dois objetivos claros no presente projeto: atingir todas as esferas de processo administrativo e apontar regras claras na sua estrutura básica, sem que isso implique em engessamento das estruturas estaduais e/ou municipais, por exemplo.

Da análise realizada em todas as estruturas estaduais existentes, percebemos que o que ora se propõe não é exótico ou inexistente, simplesmente se pretende acabar com tamanha disparidade estado por estado, por exemplo.

Assim, concluímos pela relevância do presente trabalho justamente por dar previsibilidade ao processo administrativo fiscal em todo o território nacional, mediante diretrizes simples e já existentes, evitando assim que contribuintes com atuação em mais de um estado, por exemplo, se submetam à diferentes estruturas de processo administrativo, bem como possamos mitigar o risco (sempre existente) de que decisões diferentes para o mesmo contribuinte ou para empresas do mesmo segmento atrapalhem o desenvolvimento econômico do nosso país.

Como demonstrado anteriormente, decorre da Constituição Federal, art. 5º, LV, que aos litigantes em processo administrativo é assegurado o contraditório e a ampla defesa. A proposta de inclusão da presente proposta via Lei Complementar é estabelecer conexão com o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, que estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, indicando as características desse processo administrativo fiscal que se instaura com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante a apresentação de reclamações e recursos⁵⁶.

⁵⁶ Lei 5.172/1966: Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...]

Assim, a apresentação de proposta mediante Projeto de Lei Complementar e vinculada à disposição sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, oferece respaldo legal para vinculação destas regras a todos os tributos administrados por todos os entes da Federação.

Como forma de positivação das medidas acima, proporíamos via Projeto de Lei Complementar, a inclusão do artigo 151-A ao Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº XXX DE 2018

Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a fim de estabelecer regras para o contencioso administrativo fiscal em todo o país.

Art. 1º A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 151-A As leis reguladoras do processo tributário administrativo mencionados no inciso III do art. 151, deverão, obrigatoriamente, dispor sobre:

I – composição paritária dos órgãos julgadores de segunda instância administrativa, mediante composição de representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes;

II – os órgãos de deliberação colegiada deverão tomar suas decisões por maioria, sendo formados por número ímpar de julgadores, respeitada a paridade indicada no inciso I, sendo vedada a proclamação de resultados mediante a utilização de voto de qualidade atribuído a qualquer das representações paritárias do órgão colegiado;

III – os membros julgadores dos órgãos de deliberação colegiada paritária terão equiparação quanto a sua remuneração mensal, bem como quanto a carga de trabalho, metas, e gozarão de benefícios idênticos com relação a férias, licenças e auxílios doença, acidente, maternidade e paternidade, consoante os parâmetros estabelecidos pelo servidor público representante da Fazenda Pública;

IV – os membros dos órgãos de deliberação coletiva terão dedicação exclusiva às funções de julgadores, sendo vedado aos representantes dos contribuintes o exercício concomitante de atividades profissionais na iniciativa privada que não sejam aquelas mesmas permitidas aos servidores públicos representantes da Fazenda Pública;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 12 maio 2018.

V – os órgãos julgadores de segunda instância deverão conter instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial decorrentes das decisões proferidas pelos órgãos colegiados inferiores.

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor 365 dias após a data de sua publicação.

6 ANEXOS

6.1 Da análise dos modelos de Processo Administrativo Fiscal dos 26 (vinte e seis) Estados e do Distrito Federal

6.1.1 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul

No Estado do Rio Grande do Sul, o processo administrativo tributário é regido pela Lei nº. 6.537/73⁵⁷, a qual “Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências”.

Referida lei estabelece o julgamento dos processos em segunda instância, por meio do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), o qual também é regido por meio do seu Regimento Interno, estabelecido pela Resolução nº 001/2016⁵⁸.

Da estrutura regulamentada nestes dispositivos, extraímos as seguintes características:

a) Cabimento de impugnação (contra lançamento de tributo) ou contestação (contra recusa de recebimento de denúncia espontânea de infração), no prazo de 30 (trinta) dias;

b) Primeiramente, na repartição que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte, será realizada uma “preparação do processo”, onde as partes poderão solicitar diligências, perícias, juntada de novos documentos, para ao final ser instruído com um parecer técnico, quando então o processo será encaminhado para a autoridade julgadora de primeira instância;

c) O julgamento em primeira instância compete ao Subsecretário da Receita Estadual ou Agentes Fiscais do Tesouro do Estado, por ele designados. Ou seja, tratam-se de julgamentos monocráticos e não colegiados;

⁵⁷ RIO GRANDE SUL (Estado). Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre-RS: 27 fev. 1973. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109403&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords>> Acesso em: 18 jan. 2018.

⁵⁸ RIO GRANDE DO SUL (Estado). Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Resolução n. 001/2016. Aprova com fundamento no art. 106 da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, seu novo Regimento Interno. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre-RS: 26 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=118268&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords>> Acesso em: 18 jan. 2018.

d) Contra as decisões de primeira instância são cabíveis o Recurso de Ofício (pela autoridade fiscal) e o Recurso Voluntário (pelos contribuintes), os quais serão direcionados à segunda instância administrativa para julgamento no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF);

e) O TARF é um órgão colegiado e paritário, cujos julgamentos serão realizados em Plenário ou divididos em duas Câmaras permanentes;

f) O Tribunal Pleno será composto por 8 (oito) juízes, 1 (um) Presidente e 2 (dois) Vice-Presidentes;

g) Cada Câmara será composta por 4 (quatro) juízes e 1 (um) Presidente;

h) Metade dos juízes são indicados pela Fazenda e outra metade pelas entidades representantes dos contribuintes (Federação das Associações Comerciais do Rio Grande do Sul, pela Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul, pela Federação da Agricultura do Estado do Rio Grande do Sul e pela Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul), mediante o envio de listas com 6 (seis) nomes cada;

i) Os Presidentes e Vice-Presidentes são nomeados por livre escolha do Secretário de Estado da Fazenda, devendo, por determinação legal⁵⁹, serem escolhidos dentre bacharéis em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade e equidistantes dos interesses da Fazenda Estadual e dos contribuintes;

j) O Presidente do TARF e os Presidentes das Câmaras votam apenas se necessário o desempate;

k) Todo processo será distribuído para necessariamente para um relator e um revisor, sendo que o revisor sempre será da representação contrária (Fisco ou contribuintes) do relator;

l) Os juízes e presidentes são remunerados por meio de gratificação por comparecimento às sessões;

m) As sessões de julgamento são públicas e é permitida a realização de sustentação oral pelas partes;

⁵⁹ Art. 97, § 1º da Lei nº. 6.537/73 do Rio Grande do Sul: § 1º - O Presidente e os Vice-Presidentes são de livre escolha e demissão do Secretário da Fazenda, dentre bacharéis em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade e equidistantes dos interesses da Fazenda Estadual e dos contribuintes.

n) Das decisões proferidas pelas Câmaras de julgamento, é cabível a apresentação de Recurso Extraordinário, dirigido ao Pleno, por qualquer das partes, para as decisões proferidas por voto de desempate e para aquelas proferidas, independente do voto de desempate, que derem à legislação interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou o próprio Plenário do TARF;

o) o TARF é órgão integrante da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ).

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) os Presidentes de Câmara ou do Tribunal Pleno só votam quando os julgamentos, proferidos pelos juízes (sempre em composição paritária), restam empatados;

b) aqueles que possuem o direito ao voto de desempate são nomeados pelo Secretário de Estado da Fazenda, todavia, devem por lei serem “[...] escolhidos dentre bacharéis em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade e equidistantes dos interesses da Fazenda Estadual e dos contribuintes”;

c) processos decididos nas Câmaras de Julgamento por meio do voto de desempate, ensejam, por si só, o cabimento do Recurso Extraordinário ao Tribunal Pleno;

d) os juízes (equivalentes aos “conselheiros” da esfera federal) representantes dos contribuintes, não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TARF;

6.1.2 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Santa Catarina

No Estado de Santa Catarina, a Lei Complementar nº 465⁶⁰, de 3 de dezembro de 2009, criou o Tribunal Administrativo Tributário (TAT), o qual é regulamentado também, atualmente, pelo Decreto n. 3.114, de 16 de março de 2010, que aprovou o

⁶⁰ SANTA CATARINA (Estado). Lei Complementar n. 465, de 3 dezembro de 2009. Cria o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina e estabelece outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Santa Catarina**, Florianópolis: 3 dez. 2009. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lc_09_465.htm> Acesso em: 18 jan. 2018.

Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina (RITAT-SC)⁶¹.

Analisando os dispositivos legais mencionados, extraímos do PAF daquele Estado, as seguintes características:

a) Primeira instância de julgamento, constituída por Julgadores de Processos Fiscais, em julgamento singular, cuja competência é para julgar a Reclamação apresentada pelos contribuintes contra as notificações fiscais de lançamento;

b) Os Julgadores de Processos Fiscais serão designados pelo Secretário de Estado da Fazenda e serão escolhidos entre servidores integrantes da carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual, de ilibada reputação e reconhecido saber jurídico tributário, com formação superior em Direito, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Administração de Empresas;

c) Contra as decisões de primeira instância, proferidas singularmente pelos Julgadores de Processos Fiscais, é cabível a apresentação de Recurso Ordinário, pelos contribuintes e pelo próprio Julgador de Processos Fiscais no corpo da própria decisão, sempre que cancelar do ato fiscal valor superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais);

d) Na segunda instância administrativa, os Recursos Ordinários serão julgados pelas Câmaras de Julgamento;

e) O TAT é constituído por três Câmaras de Julgamento, compostas por seis Conselheiros cada uma e respectivos Presidentes;

f) A composição dos Conselheiros das Câmaras será obrigatoriamente paritária, sendo os Conselheiros nomeados, juntamente com os respectivos suplentes, pelo Chefe do Poder Executivo, escolhidos entre pessoas de ilibada reputação e reconhecido saber jurídico tributário, com formação superior em Direito, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Administração de Empresas, para mandato de dois anos, admitida a recondução, sendo:

f.1) os representantes dos contribuintes indicados por lista tríplice, pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, Federação do Comércio do

⁶¹ SANTA CATARINA (Estado). Decreto n. 3.114, de 16 de março de 2010. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Santa Catarina**, Florianópolis: 16 mar. 2010. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2010/dec_10_3114.htm> Acesso em: 18 jan. 2018.

Estado de Santa Catarina, Federação da Agricultura e Pecuária do Estado de Santa Catarina, Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Santa Catarina, Federação das Associações de Micro e Pequenas Empresas de Santa Catarina, Federação das Associações Comerciais e Industriais de Santa Catarina, Federação dos Contabilistas do Estado de Santa Catarina, Federação das Empresas de Transportes de Cargas do Estado de Santa Catarina e Federação de Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares;

f.2) Os Conselheiros representantes da Fazenda indicados pelo Secretário de Estado da Fazenda entre servidores públicos integrantes da carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual;

g) Das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento, que divergir de decisão já transitada em julgado, de uma das outras Câmaras de Julgamento ou da Câmara Especial de Recursos, quanto à interpretação da legislação tributária ou resultar de voto de desempate, é cabível a apresentação de Recurso Especial, dirigido à Câmara Especial de Julgamento;

h) A Câmara Especial de Recursos será composta por doze Conselheiros, escolhidos entre os membros das Câmaras de Julgamento, mantida a paridade;

i) Tanto as Câmaras de Julgamento quanto a Câmara Especial serão presididas por Presidentes que serão pessoas equidistantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, bacharéis em Direito, de reconhecido saber jurídico tributário, livremente escolhidas e nomeadas pelo Chefe do Poder Executivo;

j) As decisões serão sempre tomadas por maioria de votos, cabendo aos Presidentes o voto de desempate, quando necessário;

k) Os Conselheiros representantes dos contribuintes recebem remuneração (*jeton*) por sessão que participam e não possuem impedimento ao exercício de suas atividades profissionais na vigência do mandato;

l) o TAT é órgão integrante da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda – SEF.

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de Santa Catarina, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) os Presidentes de Câmara de Julgamento ou Câmara Especial só votam quando os julgamentos, proferidos pelos Conselheiros (sempre em composição paritária), restam empatados;

b) aqueles que possuem o direito ao voto de desempate “[...] serão pessoas equidistantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, bacharéis em Direito, de reconhecido saber jurídico tributário, livremente escolhidas e nomeadas pelo Chefe do Poder Executivo”;

c) processos decididos nas Câmaras de Julgamento por meio do voto de desempate, ensejam, por si só, o cabimento do Recurso Extraordinário ao Tribunal Pleno;

d) os Conselheiros representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TAT.

6.1.3 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Paraná

No Estado do Paraná, a Lei nº. 18.877⁶², de 27 de setembro de 2016, dispõe “[...] sobre o processo administrativo fiscal, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais”. E o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná é aprovado pela Resolução SEFA n. 610/2017⁶³.

Da análise da estrutura do PAF no Estado do Paraná, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das reclamações apresentadas pelos contribuintes contra as notificações de lançamento e autos de infração, composta por julgamentos realizados por autoridade julgadora singular, dos quadros da Coordenação da Receita do Estado (CRE);

⁶² PARANÁ (Estado). Lei n. 18.877, de 26 de setembro de 2016. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, e adota outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Paraná**, Curitiba: 30 set. 2016. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107201618877.pdf>> Acesso em: 18 jan. 2018.

⁶³ PARANÁ (Estado). Resolução SEFA n. 610/2017. SÚMULA: Aprova o Regimento do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Paraná**, Curitiba: 2 maio 2017. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/101201700610.pdf>> Acesso em: 18 jan. 2018.

b) Das decisões de primeira instância são cabíveis o Recurso Ordinário, por parte dos contribuintes, e será realizado o Reexame Necessário para os casos de decisão de que determinar a redução ou o cancelamento do crédito tributário em montante dispensado atualizado for superior a 1.000 mil Unidades Padrão Fiscal do Paraná (UPF-PR), verificada essa condição na data da decisão, os quais serão julgados pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná (CCRF);

c) O CCRF é composto por Câmaras compostas, cada uma, por 3 (três) Conselheiros representantes do Estado do Paraná, sendo 1 (um) Presidente, 1 (um) Vice-Presidente e 1 (um) membro, e 3 (três) Conselheiros representantes dos contribuintes, e pelo Pleno, que se constitui pelo agrupamento das Câmaras;

d) Os Conselheiros representantes do Estado do Paraná são nomeados, sem dedicação exclusiva, pelo Chefe do Poder Executivo, dentre auditores fiscais da CRE, com reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, e Procuradores do Estado, indicados, respectivamente, pelo Secretário de Estado da Fazenda e pelo Procurador-Geral do Estado;

e) Os Conselheiros representantes dos contribuintes, cuja nomeação compete ao Chefe do Poder Executivo, deverão ser portadores de diploma de título universitário, com mais de 5 (cinco) anos de efetiva atividade e notório conhecimento em matéria tributária, com reconhecida idoneidade, e serão indicados por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, preferencialmente pelas seguintes entidades: Federação da Agricultura do Estado do Paraná; Federação das Associações Comerciais e Empresariais do Estado do Paraná; Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Paraná; Federação das Empresas de Transporte de Cargas do Estado do Paraná; Federação das Indústrias do Estado do Paraná; Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR); e Associação Comercial do Paraná.

f) As Câmaras e o Pleno serão sempre presididas por um representante do Estado do Paraná, dentre auditores fiscais da CRE, indicados pelo Secretário de Estado da Fazenda e nomeados pelo Chefe do Poder Executivo;

g) Compete aos Presidentes das Câmaras e do Pleno, além de seus votos como Conselheiros, o voto de desempate quando necessário;

h) Compete ao Pleno apreciar recurso de revisão de decisão proferida pela Câmara que der à legislação tributária interpretação divergente da que já lhe tenha

sido dada na mesma ou em outra Câmara, ou no Pleno, e apreciar pedido de reforma de decisão contrária à Fazenda Estadual, proferida pela Câmara ou pelo Pleno, da qual não caiba a interposição de recurso, quando essa decisão se enquadrar em alguma das hipóteses previstas no artigo 7º, II, do Regimento Interno do CCRF;

i) Os membros do CCRF fazem jus à remuneração pelo exercício da função, que corresponderá à somatória do valor fixado por participação em cada sessão de julgamento e do valor equivalente à quantidade de processos em que tenham atuado como relator;

j) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os Conselheiros representantes dos Contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado Paraná, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) assim como no CARF, os presidentes dos órgãos de julgamento exercem o voto de qualidade (ou desempate);

b) assim como no CARF, para os contribuintes só é cabível o Recurso de Revisão ao Pleno (em paralelo ao Recurso Especial do CARF) contra as decisões que possuam paradigma de divergência dentro do próprio Tribunal Administrativo;

d) os Conselheiros representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CCRF.

6.1.4 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de São Paulo

No Estado de São Paulo, a Lei n. 13.457⁶⁴, de 18 de março de 2009, dispõe “[...] sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências.” e é regulamentada pelo Decreto n. 54.486, de 26 de junho

⁶⁴ SÃO PAULO (Estado). Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, São Paulo: 18 mar. 2009. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/alteracao-lei-13457-18.03.2009.html>> Acesso em: 7 fev. 2018.

de 2009⁶⁵. E o Regimento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo é referendado pela Portaria CAT n. 141, de 22 de julho de 2009⁶⁶.

Da análise da estrutura do PAF no Estado de São Paulo, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das defesas apresentadas em face de Autos de Infração lavrados, denominada Delegacia Tributária de Julgamento, mediante juízo singular por servidores integrantes dos cargos de Julgador Tributário e de Agente Fiscal de Rendas lotados em órgãos subordinados às Delegacias Tributárias de Julgamento, da estrutura da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda;

a.1) Das decisões proferidas pela Delegacia Tributária de Julgamento, contrárias ou favoráveis à Fazenda Pública, em que o débito fiscal exigido na data da lavratura do auto de infração corresponda a até 20.000 (vinte mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESP), serão admitidos recurso voluntário (por parte dos Contribuintes) ou recurso de ofício (por parte do Fisco) a ser julgado pelo Delegado Tributário de Julgamento;

b) Das decisões de primeira instância, em que o débito fiscal exigido na data da lavratura do auto de infração for superior a 20.000 (vinte mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs), são cabíveis o Recurso Ordinário, por parte dos contribuintes, e Recurso de Ofício, por parte da Fazenda, os quais serão julgados pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo;

c) O TIT é composto por 16 (dezesseis) Câmaras Julgadoras (podendo chegar a vinte), estas compostas por 4 (quatro) juízes, sendo 2 (dois) juízes servidores públicos e 2 (dois) juízes contribuintes, e pela Câmara Superior, composta por 16 (dezesseis) juízes, sendo 8 (oito) juízes servidores públicos e 8 (oito) juízes contribuintes;

⁶⁵ SÃO PAULO (Estado). Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, São Paulo: 18 mar. 2009. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/alteracao/lei-13457-18.03.2009.html>> Acesso em: 7 fev. 2018.

⁶⁶ SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Portaria CAT n. 141, de 22 de julho de 2009. Referenda o Regimento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas aprovado pela Câmara Superior. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, São Paulo: 23 jul. 2009. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=169643>> Acesso em: 7 fev. 2018.

d) Os juízes servidores (representantes do Fisco), todos portadores de título universitário, são nomeados pelo Governador do Estado, dentre servidores da Secretaria da Fazenda e Procuradores do Estado, especializados em questões tributárias, indicados pelo Secretário da Fazenda. O número de Procuradores do Estado, escolhidos dentre os integrantes da Procuradoria Geral do Estado, será de 1/6 (um sexto) do número total dos juízes servidores públicos;

e) Os juízes contribuintes, todos portadores de título universitário, de reputação ilibada e reconhecida especialização em matéria tributária, com mais de 5 (cinco) anos de efetiva atividade profissional no campo do Direito, inclusive no magistério e na magistratura, são nomeados pelo Governador do Estado, dentre os indicados pelas entidades jurídicas ou de representação dos contribuintes: preferencialmente pelas seguintes entidades: Federação da Agricultura do Estado do Paraná; Federação das Associações Comerciais e Empresariais do Estado do Paraná; Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Paraná; Federação das Empresas de Transporte de Cargas do Estado do Paraná; Federação das Indústrias do Estado do Paraná; Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR); e Associação Comercial do Paraná.

f) As Câmaras Julgadoras e a Câmara Superior têm seus presidentes designados por ato do Coordenador da Administração Tributária, referendado pelo Secretário da Fazenda, podendo ser escolhidos entre os juízes servidores ou juízes contribuintes;

g) Em caso de empate na realização dos julgamentos, atribui-se aos votos dos Presidentes das Câmaras e do Pleno, o voto de qualidade para desempate;

h) Compete à Câmara Superior apreciar Recurso Especial, interposto tanto pelo autuado como pela Fazenda Pública do Estado, fundado em dissídio jurisprudencial entre a interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão não reformado, proferido por qualquer das Câmaras do Tribunal de Impostos e Taxas;

i) Os juízes (servidores e contribuintes) do TIT fazem jus à remuneração (“indenização”) pelo exercício da função, que corresponderá ao somatório de duas parcelas, sendo a primeira resultante do produto do valor fixado por sessão de julgamento pelo número de sessões de que efetivamente tenha participado e a segunda parcela resultante do produto do valor fixado por processo relatado e julgado

pela quantidade de processos julgados em que o juiz tenha atuado como relator e participado do respectivo julgamento;

j) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os juízes representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de São Paulo, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) assim como no CARF, os presidentes dos órgãos de julgamento exercem o voto de qualidade (ou desempate), contudo, a presidência das turmas não fica restrita, exclusivamente, aos representantes da Fazenda, podendo ser alternadas entre representantes do Fisco e dos contribuintes;

b) assim como no CARF, para os contribuintes só é cabível o Recurso Especial à Câmara Superior contra as decisões que possuam paradigma de divergência dentro do próprio Tribunal Administrativo;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TIT.

6.1.5 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro, o Decreto Estadual n. 2.473⁶⁷, de 06 de março de 1979, dispõe sobre o denominado “Processo Administrativo Tributário” (PAT). E a Resolução Sefcon n.º. 5.927⁶⁸, de 21 de março de 2001, aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

⁶⁷ RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro. Decreto Estadual n. 2.473, de 6 de março de 1979. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: 7 mar. 1979. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=971105240586391&datasource=UCMServer%23dDocName%3A99026&_adf.ctrl-state=e9nzw3e3d_67> Acesso em: 7 fev. 2018.

⁶⁸ RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro. Resolução SEFCO, n. 5.927, de 21 de março de 2001. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: 28 mar. 2001. Disponível em: <http://www.efaz.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=971472102050283&datasource=UCMServer%23dDocName%3A83575&_adf.ctrl-state=5aqs494mq_36> Acesso em: 7 fev. 2018.

Da análise da estrutura do PAF no Estado do Rio de Janeiro, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das defesas apresentadas em face de Autos de Infração lavrados, mediante juízo singular dos titulares das Inspetorias de Fiscalização Especializada, das Inspetorias Seccionais de Fiscalização, do Departamento de Operações Especiais e aos Auditores Tributários da Junta de Revisão Fiscal;

a.1) Estes titulares de unidades fiscais, quando proferirem decisões desfavoráveis à Fazenda Estadual, deverão recorrer de ofício ao Presidente da Junta de Revisão Fiscal e ao Auditor Tributário para o Subsecretário-Adjunto da Receita Estadual;

b) Da decisão de primeira instância, desfavorável ao contribuinte, é cabível o Recurso Voluntário dirigido ao Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (CCERJ);

c) O CCERJ é composto por 4 (quatro) Câmaras Efetivas (podendo ser instaladas até quatro Câmaras Suplementares, de idêntica estrutura), estas compostas por 4 (quatro) conselheiros, sendo 2 (dois) conselheiros representantes do Estado, 2 (dois) conselheiros representantes dos contribuintes e 1 (um) Presidente, e pelo Conselho Pleno, composto por todos os 16 (dezesesseis) conselheiros em exercício nas Câmaras Efetivas e 1 (um) Presidente;

d) Os 8 (oito) conselheiros representantes do Estado são escolhidos dentre o Quadro de Fiscais de Rendas, pelo Governador do Estado, por indicação do Secretário de Estado de Fazenda;

e) Os 8 (oito) conselheiros representantes dos contribuintes são igualmente escolhidos pelo Governador, em lista tríplice, sendo 03 (três) representantes das indústrias – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), 02 (dois) representantes dos comerciantes – Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro (FECOMERCIO-RJ), 01 (um) representante dos produtores agrícolas – Federação da Agricultura do Estado do Rio de Janeiro (FAERJ), 01 (um) representante dos prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e 01 (um) representante dos serviços de comunicação.

f) As Câmaras Efetivas e o Conselho Pleno têm seus presidentes nomeados pelo Governador do Estado, por indicação do Secretário de Estado de Fazenda e Controle Geral, cabendo a estes a deliberação e participação nos julgamentos e, em

caso de empate naqueles, atribui-se aos votos dos Presidentes das Câmaras e do Pleno, o voto de qualidade para desempate;

f.1) O Presidente do Pleno, por disposição regimental, exercerá também o cargo de Presidente da Primeira Câmara Efetiva e de Presidente do Conselho, sendo este último cargo, dadas as suas atribuições, ocupado sempre por um representante da Fazenda, ao passo que os presidentes das demais Câmaras Efetivas não possuem vinculação expressa à representação da Fazenda ou dos contribuintes;

g) Compete ao Conselho Pleno o julgamento de:

g.1) recursos interpostos em face de decisões das Câmaras não unânimes ou unânimes, fundados em dissídio jurisprudencial entre a interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão não reformado, proferido por qualquer das Câmaras Efetivas ou do próprio Pleno do CCERJ;

g.2) recursos interpostos pelo Representante Geral da Fazenda em que seja arguida a nulidade de decisão de Câmara;

g.3) requerimentos das autoridades fiscais, dos contribuintes, da Representação Geral da Fazenda ou de Conselheiros, nos quais se formule revisão de decisão proferida pelas Câmaras ou Conselho Pleno, nos casos em que se constatar erro material ou nulidade absoluta que possa comprometer a execução da decisão, podendo o Conselho Pleno determinar que a Câmara que proferiu a decisão a reexamine, observado o devido processo legal.

h) Não há previsão para pagamento de remuneração ou verbas indenizatórias por participação nas sessões para os conselheiros do CCERJ;

i) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os juízes representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

j) A legislação do Estado do Rio de Janeiro prevê uma Instância Especial no âmbito do processo administrativo fiscal daquele estado, nos termos do art. 124 do Decreto nº. 2.473/79, na qual compete exclusivamente ao Secretário de Estado de Economia e Finanças:

- I - julgar os recursos de decisões do Conselho de Contribuinte, interpostos pelo Representante Geral da Fazenda;
- II - decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelo Conselho de Contribuintes;

III - avocar processo administrativo-tributário, para efeito de decisão ou novo encaminhamento, visando a resguardar interesse de ordem pública, e à estrita observância da Justiça fiscal e da legalidade dos atos.⁶⁹

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) assim como no CARF, os presidentes dos órgãos de julgamento exercem o voto de qualidade (ou desempate), contudo, a presidência das turmas não fica restrita, exclusivamente, aos representantes da Fazenda, podendo ser alternadas entre representantes do Fisco e dos contribuintes;

b) assim como no CARF, para os contribuintes só é cabível o recurso ao Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões que possuam paradigma de divergência dentro do próprio CCERJ;

c) os conselheiros representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TIT;

d) os conselheiros representantes dos contribuintes e da Fazenda Estadual não recebem qualquer remuneração específica pelo exercício dos seus mandatos ou por participação nas sessões de julgamento;

e) há uma “terceira instância”, denominada “Instância Especial”, que prevê a revisão de julgamentos proferidos pelo Tribunal Pleno em desfavor da Fazenda Estadual.

⁶⁹ RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro. Decreto Estadual n. 2.473, de 6 de março de 1979. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: 7 mar. 1979. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=971105240586391&datasource=UCMServer%23dDocName%3A99026&_adf.ctrl-state=e9nzw3e3d_67> Acesso em: 7 fev. 2018.

6.1.6 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Espírito Santo

No Estado do Espírito Santo, o rito do processo administrativo fiscal está previsto no Decreto n.º 4.106⁷⁰, de 18 de abril de 1997. A Lei Complementar n.º 225⁷¹, de 8 de janeiro de 2002, cujo preâmbulo dispõe que “Moderniza e redefine a estrutura organizacional básica da Secretaria de Estado da Fazenda”, cria o Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF). E o Regimento Interno do CERF é aprovado pelo Decreto n.º 1.353-r, de 13 de julho de 2004⁷².

Da análise da estrutura do PAF no Estado do Espírito Santo, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das impugnações apresentadas em face de Autos de Infração lavrados, mediante juízo singular do Coordenador de Tributação ou Coordenadores Regionais da Receita em Cachoeiro de Itapemirim, Colatina e Linhares, no âmbito das respectivas administrações regionais;

b) Das decisões de primeira instância são cabíveis o recurso de ofício (quando o débito exigido for igual ou superior a 560 (quinhentas e sessenta) Unidades Fiscais de Referência (UFIR), na data em que for prolatada a decisão), pela autoridade fiscal, e o Recurso Voluntário, pelo sujeito passivo da autuação, dirigidos ao Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF);

c) O CERF é composto por 2 (duas) Câmaras, estas compostas por 7 (sete) conselheiros, sendo 3 (três) representantes da Fazenda Estadual, 3 (três)

⁷⁰ ESPIRITO SANTO (Estado). Secretaria do Estado da Fazenda. Decreto n. 4.106, de 18 de abril de 1997. Atualiza o Capítulo IV do Título XIII do Regulamento do Código Tributário Estadual, que dispõe sobre processo administrativo fiscal, institui a notificação de débito e o termo de revisão de lançamento. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Espírito Santo**, Vitória: 22 abr. 1997. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/decretos/1997/dec4106n.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>> Acesso em: 7 fev. 2018.

⁷¹ ESPIRITO SANTO (Estado). Secretaria do Estado da Fazenda. Lei Complementar n. 225, de 8 de janeiro de 2002. Moderniza e redefine a estrutura organizacional básica da Secretaria de Estado da Fazenda. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Espírito Santo**, Vitória: 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/desenvolvimento_fazendario/LeiComplementar225.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

⁷² ESPIRITO SANTO (Estado). Secretaria do Estado da Fazenda. Decreto n. 1.353-R, de 13 de julho de 2004. aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais –CERF –, da Secretaria de Estado da Fazenda –SEFAZ. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Espírito Santo**, Vitória: 12 jul. 2004. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/cerf/arquivos/pautas/REGIMENTODOCERF_AtualizadoconformeDecretoN2523_Rde01062010.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

representantes dos contribuintes e o Presidente do Conselho, e pelo Pleno, composto pela reunião de todos os conselheiros e do Presidente do Conselho;

d) Os conselheiros (representantes do Fisco) e o Presidente do Conselho, são nomeados pelo Governador do Estado, sendo escolhidos, por proposta do Secretário de Estado da Fazenda, dentre os servidores ativos e inativos da Pasta, detentores de cargo de nível superior e versados em assuntos jurídico-tributários;

e) Os conselheiros representantes dos contribuintes, são nomeados pelo Governador do Estado, dentre os indicados em lista tríplice pelas Federações da Agricultura, do Comércio e da Indústria, portadores de título universitário e versados em assuntos jurídico-tributários;

f) Ao Presidente do Conselho, que também exerce a função de presidente das Câmaras e do Pleno, caberá o voto de desempate, quando necessário;

g) Compete ao Pleno o julgamento do Recurso de Revista, cabível contra a decisão não-unânime das Câmaras do Conselho, que der à legislação interpretação divergente da que lhe tenha dado outra decisão do Conselho, desde que apontada pelo recorrente (contribuinte ou Fazenda) a decisão configuradora da alegada diferença;

h) Os conselheiros (Fazenda ou contribuintes) do CERF fazem jus à remuneração (“gratificação”) pelo comparecimento às sessões de julgamento, limitado a doze sessões mensais;

i) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado do Espírito Santo, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) assim como no CARF, os presidentes dos órgãos de julgamento exercem o voto de qualidade (ou desempate);

b) assim como no CARF, para os contribuintes só é cabível o Recurso de Revista ao Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões que possuam paradigma de divergência dentro do próprio Tribunal Administrativo;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CERF.

6.1.7 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Minas Gerais

No Estado de Minas Gerais, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei n. 6.763, de 26 de dezembro 1975⁷³, que é a “[...] Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais” e dispõe acerca do “Processo Tributário Administrativo (PTA)”. O PTA de Minas Gerais está regulamentado pelo Decreto 44.747, de 3 de março de 2008⁷⁴, cujo preâmbulo dispõe que “Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA)”. Referidos dispositivos tratam da criação e competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, cujo Regimento Interno é aprovado pelo Decreto nº. 44.906, de 26 de setembro de 2008⁷⁵.

Da análise da estrutura do PAF no Estado de Minas Gerais, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, exercida pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, órgão único do contencioso administrativo fiscal, para análise da impugnação regular contra lançamento de crédito tributário ou contra indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário, cuja apreciação se dará pelas Câmaras de Julgamento;

b) Das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, é cabível o Recurso de Revisão, por ambas

⁷³ MINAS GERAIS (Estado). Lei n. 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolidação da legislação tributária do Estado de Minas Gerais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte-MG: 30 dez. 1975. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

⁷⁴ MINAS GERAIS (Estado). Decreto n. 44.747, de 3 de março de 2008. Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativo. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte-MG: 3 mar. 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/rpta_seco.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

⁷⁵ MINAS GERAIS (Estado). Decreto n. 44.906, de 26 de setembro de 2008. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte-MG: 27. set. 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44906_2008.htm> Acesso em: 7 fev. 2018.

as partes, quando a decisão recorrida resultar de voto de qualidade do presidente da Câmara ou quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes, dirigido à Câmara Especial do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e que emitirá decisão definitiva no PAT;

c) O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais é composto da seguinte maneira:

c.1) Pelas Câmaras de Julgamento, em número de 3 (três) Câmaras, estas compostas por 1 (um) Presidente e 4 (quatro) membros, dos quais serão 2 (dois) representantes da Fazenda Pública e 2 (dois) representantes dos contribuintes;

c.2) Pela Câmara Especial, composta por 1 (um) Presidente e 6 (seis) membros, que serão os Presidentes e Vice-Presidentes da Primeira, da Segunda e da Terceira Câmara de Julgamento;

c.3) Pelo Conselho Pleno, constituído pelo agrupamento de todas as Câmaras e dirigido pelo Presidente do Conselho de Contribuintes, órgão deliberativo sem competência judicante no âmbito do PAT.

d) Os conselheiros representantes da Fazenda Pública Estadual serão indicados pelo Secretário de Estado de Fazenda dentre funcionários fiscais da ativa;

e) Os conselheiros representantes dos contribuintes serão indicados em listas tríplices pela Federação das Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de Serviços do Estado de Minas Gerais (FEDERAMINAS); pela Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais (FECOMÉRCIO-MG); pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG); pela Federação da Agricultura do Estado de Minas Gerais (FAEMG); e pela Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de Minas Gerais (FETCEMG);

f) O Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que também exercerá as funções de Presidente da Câmara Especial, Presidente do Conselho Pleno e Presidente da Primeira Câmara de Julgamento, será nomeado pelo Governador do Estado entre os membros representantes da Fazenda Pública;

g) O Vice-Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que também exercerá o cargo de Vice-Presidente da Câmara Especial, do Conselho Pleno e de Presidente da Segunda Câmara de Julgamento, será nomeado pelo Governador do Estado entre os membros representantes dos contribuintes;

h) Aos Presidentes das Câmaras de Julgamento e o Presidente da Câmara Especial cabe proferir, em julgamento, o voto ordinário e, no caso de empate, o voto de qualidade;

i) Os conselheiros (Fazenda ou contribuintes) são remunerados por sessão a que comparecerem;

j) Incidem “Taxas de Expediente” em face dos Contribuintes na realização de atos processuais no âmbito do Processo Administrativo Tributário do Estado de Minas Gerais⁷⁶;

k) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos.

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de Minas Gerais, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) a primeira instância de julgamento já é parte integrante do Conselho de Contribuintes do Estado e a atividade judicante é realizada por turmas de composição paritárias, diferentemente da estrutura do PAF Federal, onde a primeira instância é composta por turmas de julgamento sem composição paritária e fora da estrutura do CARF;

b) o Recurso de Revisão (semelhante ao Recurso Especial no âmbito do CARF) pode ser interposto, além de quando verificada a existência de divergência jurisprudência, em face das decisões proferidas pelo voto de desempate dos presidentes das Câmaras de Julgamento, para apreciação pela Câmara Especial;

c) das 3 (três) Câmaras de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, uma delas (Segunda Câmara) será presidida por um membro representante dos Contribuintes;

d) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

⁷⁶ MINAS GERAIS (Estado). Secretaria da Fazenda. **Taxa e Expediente - Atos da Secretaria de Estado de Fazenda TABELA "A" - Vigência: 2018**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/taxas/taxa_expediente/tabtxexped2018.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

6.1.8 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Mato Grosso do Sul

No Estado do Mato Grosso do Sul, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei Estadual nº 2.315⁷⁷, de 25 de outubro de 2001, que “Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário e dá outras providências”. Referida Lei dispõe acerca do Tribunal Administrativo Tributário (TAT), cujo regimento interno atual é regulado pelo Decreto nº 14.320, de 24 de novembro de 2015⁷⁸.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário (PAT) no Estado do Mato Grosso do Sul, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das impugnações apresentadas em face de lançamentos de ofício, mediante juízo singular do denominado “jugador singular”;

b) Das decisões de primeira instância é cabível a apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) e é obrigatório o reexame necessário (dentre outras hipóteses, quando exonerado total ou parcialmente o sujeito passivo do pagamento de tributo, penalidade pecuniária ou encargo pecuniário, em valor atualizado superior ao limite fixado no regulamento), dirigidos ao Tribunal Administrativo Tributário (TAT);

c) O TAT é composto pelo Conselho Pleno, do qual participam um Presidente e 8 (oito) conselheiros julgadores, respeitando-se a paridade, e pelo Colegiado Especial, também composto por um Presidente e 8 (oito) conselheiros julgadores, respeitando-se a paridade;

d) Os conselheiros (representantes do Fisco) são nomeados pelo Governador do Estado, sendo 5 (cinco) titulares e 4 (quatro) suplentes, escolhidos dentre os indicados pelo titular da Secretaria de Estado de Fazenda, que possuam formação

⁷⁷ MATO GROSSO DO SUL (Estado). Lei Estadual n. 2.315, de 25 de outubro de 2001. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul**, Campo Grande: 25 out. 2001. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/1b305f1c2f24343c04256b36006cee98?OpenDocument>> Acesso em: 11 fev. 2018.

⁷⁸ MATO GROSSO DO SUL (Estado). Decreto nº 14.320, de 24 de novembro de 2015. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul**, Campo Grande: 25 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.tat.ms.gov.br/decreto-14-320-de-24-de-novembro-de-2015/>> Acesso em: 11 fev. 2018.

de nível superior em ciências jurídicas e tenham notória experiência em matéria tributária;

e) Os conselheiros representantes dos contribuintes são nomeados pelo Governador do Estado, sendo 4 (quatro) titulares e 4 (quatro) suplentes, cabendo 1 (uma) indicação de titular e respectivo suplente, mediante lista tríplice, a: Federação da Agricultura e Pecuária do Estado de Mato Grosso do Sul (FAMASUL); Federação das Associações Empresariais do Estado de Mato Grosso do Sul (FAEMS); Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso do Sul (FIEMS); e a Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de Mato Grosso do Sul; devendo estes possuírem formação de nível superior em ciências jurídicas e tenham notória experiência em matéria tributária;

f) O Presidente do Conselho, eleito entre os conselheiros nomeados por indicação do Secretário de Estado da Fazenda, por votação de todos os conselheiros, também exerce a função de presidente Conselho Pleno e do Colegiado Especial, a quem caberá o voto de desempate, quando necessário;

g) Compete ao Colegiado Especial o julgamento de Recurso Especial, cabível contra as decisões do Conselho Pleno, nos casos de: divergência entre o conteúdo da respectiva decisão e o de outra decisão antes proferida sobre matéria idêntica, assemelhada ou similar; violação de diretriz firmada em súmula administrativa; e nulidade da decisão por incompetência de autoridade julgadora ou de órgão julgador;

h) É cabível, no âmbito do Processo Administrativo Tributário do Estado do Mato Grosso do Sul, o exame de ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo ou de norma legal, definidas as competências de julgamento em primeira ou segunda instância administrativa;

i) Os conselheiros (Fazenda ou contribuintes) do TAT fazem jus à remuneração (“indenização”) pelo comparecimento às sessões de julgamento;

j) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado do Mato Grosso do Sul, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) assim como no CARF, os presidentes dos órgãos de julgamento exercem o voto de qualidade (ou desempate) e são sempre nomeados entre representantes do Fisco;

b) assim como no CARF, para os contribuintes só é cabível o Recurso Especial ao Colegiado Especial (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões que possuam paradigma de divergência dentro do próprio Tribunal Administrativo;

c) diferentemente do CARF, no âmbito do PAT é cabível o exame de ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo ou de norma legal;

d) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TAT.

6.1.9 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Mato Grosso

A transparência e a atualização das informações nos sítios eletrônicos da Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso não permitem, de modo seguro, uma análise da legislação referente ao PAF daquele Estado, a fim de se apontar as características atualmente vigentes na estrutura do processo administrativo fiscal no Estado do Mato Grosso.

6.1.10 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Goiás

No Estado de Goiás, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei Estadual nº 16.469⁷⁹, de 19 de janeiro de 2009, que “Regula o processo administrativo tributário e dispõe sobre os órgãos vinculados ao julgamento administrativo de questões de natureza tributária”. Referida Lei dispõe acerca do Conselho Administrativo Tributário (CAT), cujo regimento interno atual é regulado pelo Decreto nº 6.930, de 09 de junho de 2009⁸⁰.

⁷⁹ GOIÁS (Estado). Lei Estadual n. 16.469, de 19 de janeiro de 2009. Regula o processo administrativo tributário e dispõe sobre os órgãos vinculados ao julgamento administrativo de questões de natureza tributária. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás**, Goiânia: 19 jan. 2009. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2009/lei_16469.htm> Acesso em: 11 fev. 2018.

⁸⁰ GOIÁS (Estado). Decreto n. 6.930, de 9 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo Tributário - CAT. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás**, Goiânia: 16 jun. 2009. Disponível em: <[ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cat/Decretos/D_06930.htm](http://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cat/Decretos/D_06930.htm)> Acesso em: 11 fev. 2018.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado de Goiás, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento do CAT, para análise das impugnações apresentadas em face de lançamentos de ofício, mediante juízo singular dos denominados “Julgadores de Primeira Instância”, designados por ato do Secretário da Fazenda, para mandato de 4 (quatro) anos, exclusivamente entre Auditores Fiscais da Receita Estadual;

b) Das decisões de primeira instância é cabível a apresentação de (a) recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes ou pela representação fazendária, quando esta entender cabível), dirigidos ao CAT, que serão julgados pelas Câmaras Julgadoras e (b) Recurso ao Conselho Pleno do CAT, cabíveis em face das decisões não-unâнимes das Câmaras Julgadoras e de unâнимes com divergência jurisprudencial ou inequivocamente contrárias a expressa disposição da legislação tributária estadual, prova inconteste constantes dos autos ou proferida com base em prova falsa constantes dos autos;

c) O CAT é composto da seguinte maneira:

c.1) pelos Julgadores de Primeira Instância, em número de 8 (oito) a 12 (doze);

c.2) pelas Câmaras Julgadoras, em número de 4 (quatro), compostas por 5 (cinco) membros cada uma, sendo 4 (quatro) Conselheiros, respeitando-se a paridade numérica entre a representação do fisco e a representação dos contribuintes, e 1 (um) coordenador, alternando-se semestralmente a coordenação entre os membros da representação do Fisco e da representação dos contribuintes e, trimestralmente, entre os membros da mesma representação, de modo que sempre, simultaneamente, existam 2 (duas) câmaras coordenadas por conselheiro representante do Fisco e 2 (duas) por conselheiro representante dos contribuintes;

c.3) pelo Conselho Pleno, composto por 21 (vinte e um) Conselheiros, sendo 11 (onze) da representação do Fisco e 10 (dez) da representação dos contribuintes, devendo ser presidido pelo Presidente do CAT, que sempre será representante do Fisco;

d) Os Coordenadores das Câmaras Julgadoras e o Presidente do Conselho Pleno somente votam no caso de empate dos julgamentos;

e) Os Conselheiros do CAT são nomeados pelo Chefe do Poder Executivo para mandato de 4 (quatro) anos, dentre brasileiros maiores de 25 (vinte e cinco)

anos de idade, de ilibada reputação e de notórios conhecimentos jurídicos e fiscais, portadores de diploma de curso superior reconhecido pelo Ministério da Educação, mediante listas simples, sendo:

e.1) quanto aos representantes do Fisco, pelo Secretário da Fazenda, dentre os Auditores Fiscais da Receita Estadual pertencentes à classe Especial;

e.2) quanto aos representantes dos contribuintes, pela Federação de Agricultura, pela Federação do Comércio e pela Federação da Indústria, 2 (dois) indicados por cada entidade; pelos Conselhos Regionais de Economia, Contabilidade e Administração, 1 (um) indicado para cada um dos Conselhos; e 1 (um) indicado pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Seção de Goiás;

f) A Lei que rege o CAT não permite que seja proferida decisão que implique afastamento da aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que esta tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, Recurso Extraordinário com Repercussão Geral ou sem Repercussão Geral com entendimento exarado reiteradamente, assim como deverão ser aplicados os entendimentos do Superior Tribunal de Justiça adotados em sede de Recursos Repetitivos;

g) Os conselheiros (Fazenda ou contribuintes) do CAT fazem jus à “[...] ajuda de custo mensal”, à “título indenizatório”, pelo comparecimento às sessões de julgamento;

h) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de Goiás, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) os Coordenadores das Câmaras de Julgamento, equivalente aos Presidentes de Turma Ordinária do CARF, ao contrário destes, são nomeados alternadamente entre conselheiros representantes do Fisco e dos contribuintes, de forma paritária, não existindo assim a figura do “voto de qualidade”;

b) diferentemente do CARF, no CAT é cabível recurso ao Conselho Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões

simplesmente por serem não unânimes, sendo que contra as decisões unânimes se assemelha ao requisito existentes no âmbito do CARF, de que possuam paradigma de divergência dentro do próprio Tribunal Administrativo;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CAT.

6.1.11 Do modelo de PAF adotado pelo Distrito Federal

No Distrito Federal, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei nº 4.567, de 09 de maio de 2011⁸¹, que “Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal e dá outras providências”. Referida Lei é regulamentada pelo Decreto nº. 33.269, de 18 de outubro de 2011⁸², que “Regulamenta a Lei nº 4.567, de 9 de maio de 2011, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal”. Referidos dispositivos tratam do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), cujo regimento interno atual é regulado pelo Decreto nº. 33.268, de 18 de outubro de 2011⁸³.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Distrito Federal, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das impugnações apresentadas em face de lançamentos de ofício, mediante juízo singular da “Autoridade Julgadora de Primeira Instância”, cuja competência (que pode ser delegada) é do Subsecretário da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda;

⁸¹ DISTRITO FEDERAL. Lei n. 4.567, de 09 de maio de 2011. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 9 maio 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4567&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=>> Acesso em: 11 fev. 2018.

⁸² DISTRITO FEDERAL. Decreto n. 33.269, de 18 de outubro de 2011. Regulamenta a Lei nº 4.567, de 9 de maio de 2011, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 18 out. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33269&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=>> Acesso em: 11 fev. 2018.

⁸³ DISTRITO FEDERAL. Decreto nº. 33.268, de 18 de outubro de 2011. Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 18 out. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33268&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou reexame necessário (quando exonerar o sujeito passivo de crédito tributário de valor superior a R\$ 14.823,22⁸⁴), dirigidos ao TARF, que serão julgados pelas Câmaras Julgadoras (duas) e, das decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras, caberá Recurso Extraordinário ao Tribunal Pleno, interposto por ambas as partes, cabíveis em face das decisões (a) não-unânicas das Câmaras Julgadoras, (b) das proferidas com voto de qualidade dos presidentes das Câmaras Julgadoras que forem contrárias à legislação ou à evidência dos autos, (c) e de unânicos com divergência jurisprudencial ou que deixar de apreciar matéria de fato que lhe tenha sido submetida;

c) Se a decisão não-unânime exonerar o sujeito passivo de crédito tributário de valor superior a R\$ 44.469,65⁸⁵ (quarenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e sessenta e cinco centavos), o presidente da Câmara de Julgamento, diante da ausência de interposição de Recurso Extraordinário por parte da Fazenda Pública, encaminhará os autos ao Tribunal Pleno para reexame necessário;

d) O TARF é composto da seguinte maneira:

d.1) pelas Câmaras Julgadoras, em número de 2 (duas), compostas por 7 (sete) membros cada uma, sendo 6 (conselheiros) Conselheiros, respeitando-se a paridade numérica entre a representação do fisco e a representação dos contribuintes, e 1 (um) Presidente, sendo que o Presidente da Primeira Câmara será sempre o Presidente do Tribunal (representante do Fisco), e a Segunda Câmara será sempre presidida pelo Vice-Presidente do Tribunal (representante dos Contribuintes), cabendo aos Presidentes das Câmaras o “voto de qualidade”⁸⁶;

⁸⁴ Artigo 13, parágrafo único do ato declaratório SUREC Nº 106 de 19/12/2017 – DODF de 21/12/2017 – Efeitos a partir de 1º/01/2018. DISTRITO FEDERAL. Secretaria do Estado da Fazenda do Distrito Federal. Ato Declaratório n. 109, de 19 de dezembro de 2017. Declara valores atualizados relativos à legislação do ICMS e do ISS, bem como de outros valores, para o exercício de 2018. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 21 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=106&txtAno=2017&txtTipo=452&txtParte=.>> Acesso em: 11 fev. 2018.

⁸⁵ Artigo 14, parágrafo único do ato declaratório SUREC Nº 106 de 19/12/2017 – DODF de 21/12/2017 – Efeitos a partir de 1º/01/2018. DISTRITO FEDERAL. Secretaria do Estado da Fazenda do Distrito Federal. Ato Declaratório n. 109, de 19 de dezembro de 2017. Declara valores atualizados relativos à legislação do ICMS e do ISS, bem como de outros valores, para o exercício de 2018. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 21 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=106&txtAno=2017&txtTipo=452&txtParte=.>> Acesso em: 11 fev. 2018.

⁸⁶ Aqui utiliza-se a expressão “voto de qualidade” entre aspas ante o fato de as Câmaras Julgadoras serem compostas em número ímpar de conselheiros (7), sendo que os votos devem ser tomados sempre por maioria, razão pela qual não faz sentido a menção à voto de qualidade;

d.3) pelo Tribunal Pleno, composto por todos os Conselheiros (14), o qual será presidido pelo Presidente do TARF, que sempre será representante do Fisco, a quem caberá o voto de qualidade;

e) Os Conselheiros representantes da Fazenda Pública do Distrito Federal serão nomeados pelo Governador do Distrito Federal, escolhidos dentre servidores integrantes da carreira Auditoria Tributária do Distrito Federal, com, no mínimo, 5 (cinco) anos de efetivo exercício, mediante lista tríplice resultante de processo seletivo interno;

f) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes serão escolhidos pelo governador, entre pessoas versadas em assuntos jurídico-tributários integrantes de lista tríplice apresentada ao secretário de Estado de Fazenda pelas seguintes entidades representativas: Federação do Comércio do Distrito Federal (FECOMÉRCIO-DF); Federação das Indústrias do Distrito Federal (FIBRA); Federação Interestadual das Empresas de Transportes de Cargas (FENATEC); Associação dos Proprietários de Imóveis no Distrito Federal; Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino no Distrito Federal (SINEPE); Federação Brasileira de Telecomunicações (FEBRATEL); e Federação da Agricultura e Pecuária do Distrito Federal (FAPE).

g) O Decreto nº. 33.629/2011, que regulamenta a Lei n. 4.567/2011, estabelece que considerar-se-á não impugnada a matéria contestada, exclusivamente, sob argumento de inconstitucionalidade de norma;

h) Os conselheiros representantes dos contribuintes fazem jus à gratificação de presença, nos termos da Lei n. 4.585, de 13 de julho 2011, do Distrito Federal;

i) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Distrito Federal, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) Os Presidentes da Primeira e Segunda Câmara Julgadora (equivalentes às turmas ordinárias do CARF) serão sempre, simultaneamente, um de cada representação (Fisco e contribuintes), de forma paritária, não existindo assim a figura do “voto de qualidade”, já que as turmas serão compostas por número ímpar de conselheiros (7) e os Presidentes só votam em caso de empate;

b) diferentemente do CARF, no TARF é cabível recurso ao Tribunal Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões simplesmente por serem não unânimes, sendo que contra as decisões unânimes se assemelha ao requisito existentes no âmbito do CARF, de que possuam paradigma de divergência dentro do próprio Tribunal Administrativo;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TARF.

6.1.12 Do modelo de PAF adotado pelo Estado da Bahia

No Estado da Bahia, o rito do processo administrativo fiscal está previsto no Decreto nº. 7.629, de 09 de julho de 1999⁸⁷, que “Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF)”. Referido Decreto foi editado atendendo ao disposto na Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981⁸⁸ (Código Tributário do Estado da Bahia), que criou o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). E o Decreto n. 7.592 de 04 de junho de 1999⁸⁹, “Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF)”.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário na Bahia, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, denominadas “Juntas de Julgamento Fiscal” (JJF), para análise das impugnações e recursos contra os lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária, parte integrante do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), atualmente composta por

⁸⁷ BAHIA (Estado). Decreto n. 7.629, de 9 de julho de 1999. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia**, Salvador: 11 jul. 1999. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Regulamento_PAF_Decreto.pdf> Acesso em: 19 fev. 2018.

⁸⁸ BAHIA (Estado). Lei n. 3.956, de 11 de dezembro de 1981. Aprova o Código Tributário do Estado da Bahia. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia**, Salvador: 11 dez. 1981. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/coteb.pdf>> Acesso em: 19 fev. 2018.

⁸⁹ BAHIA (Estado). Lei n. 7.592, de 4 de junho de 1999. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia**, Salvador: 5-6 jun. 1999. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Reconsef.pdf>> Acesso em: 19 fev. 2018.

5 (cinco) Juntas de Julgamento Fiscal, formadas por 3 (três) Auditores Fiscais, a serem designados por ato do Secretário da Fazenda;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este quando exonerar o sujeito passivo de crédito tributário de valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), dirigidos ao CONSEF, que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF), atualmente duas e, das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento, caberá Recurso Extraordinário à Câmara Superior, de competência exclusiva da Fazenda Pública, quando a decisão contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF;

c) O CONSEF é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Juntas de Julgamento Fiscal (JJF), em número atual de 5 (cinco), compostas por 3 (três) membros Auditores Fiscais, cada uma;

c.2) pelas Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF), em número de 2 (duas), formadas por 6 (seis) membros efetivos cada uma, sendo um dos conselheiros nomeado Presidente, o qual sempre será nomeado entre os representantes do Fisco, a quem caberá o voto de qualidade no caso de empate;

c.3) pela Câmara Superior, formada pelos componentes das Câmaras de Julgamento Fiscal, presidida pelo Presidente do CONSEF, que será escolhido sempre entre os representantes do Fisco;

d) Os Conselheiros representantes da Fazenda serão nomeados pelo Governador do Estado, indicados pelo Secretário da Fazenda dentre os Auditores Fiscais que demonstrem bom conhecimento da legislação tributária, que tenham aptidão para a função e preferencialmente sejam graduados em Direito e tenham exercido o cargo de julgadores de primeira instância;

e) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes deverão ser graduados preferencialmente em Direito e precisam demonstrar bom conhecimento da legislação tributária, apurado através de prévia avaliação a ser efetuada por Comissão designada pelo Presidente do Conselho, que consistirá na análise do currículo e em entrevista de cada candidato, individualmente. Os candidatos serão indicados em lista tríplice a ser apresentada de acordo com o seguinte plano: 1 (um) pela Associação Comercial da Bahia; 1 (um) pela Federação do Comércio; 2 (dois) pela Federação das Indústrias do Estado da Bahia; 1 (um) pela Federação da

Agricultura do Estado da Bahia; e 1 (um) pela Federação dos Transportes do Estado da Bahia.

f) O Decreto nº. 7.629, de 09 de julho de 1999 (RPAF), estabelece que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade;

g) Os conselheiros do CONSEF fazem jus à gratificação, por sessão a que comparecerem, limitada ao equivalente a 8 (oito) sessões mensais;

h) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado da Bahia, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) Os Presidentes da Primeira e Segunda Câmara de Julgamento Fiscal - CJF (equivalentes às turmas ordinárias do CARF) serão sempre, simultaneamente, um de cada representação (Fisco e contribuintes), de forma paritária, sendo que os Presidentes só votarão no caso de empate, exercendo assim o “voto de qualidade”;

b) diferentemente do CARF, no CONSEF é cabível Recurso Extraordinário à Câmara Superior (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) somente por parte da Fazenda Pública, não sendo está uma instância recursal acessível pelos Contribuintes;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CONSEF.

6.1.13 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Sergipe

No Estado de Sergipe, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei nº 7.651, de 31 de maio de 2013⁹⁰ que “Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF), estabelece diretrizes sobre a dívida ativa estadual, bem como disciplina

⁹⁰ SERGIPE (Estado). Lei n. 7.651, de 31 de maio de 2013. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, estabelece diretrizes sobre a dívida ativa estadual, bem como disciplina a consulta à legislação estadual tributária, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado do Sergipe**, Aracaju: 31 maio 2013. Disponível em: <<http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/Processo%20Administrativo%20Fiscal%20%20PAF/Lei/lei7651-13.pdf>> Acesso em: 19 fev. 2018.

a consulta à legislação estadual tributária, e dá outras providências”. Após a edição da referida Lei, o PAF nela previsto foi regulamentado pelo Decreto nº. 29.803, de 29 de abril de 2014⁹¹, que “Regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), a dívida ativa estadual, bem como a consulta à legislação estadual tributária ou não tributária, e dá outras providências”. Ambos dispositivos tratam do Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe (CONTRIB-SE).

Da análise da estrutura do processo administrativo fiscal em Sergipe, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, para análise das impugnações contra os autos de infração lavrados pelas autoridades fiscais, formada por julgadores singulares, de competência privativa de servidores do Fisco Estadual, com formação em nível superior, preferencialmente bacharel em Direito e designado por ato do Secretário de Estado de Fazenda;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este quando exonerar o sujeito passivo de crédito tributário de a partir de 100 (cem) vezes o valor da Unidades Padrão Fiscal do Estado do Sergipe (UFP-SE), dirigidos ao Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe (CONTRIB-SE), que serão julgados por 2 (duas) Câmaras do CONTRIB-SE e, das decisões proferidas pelas Câmaras, caberá Recurso Especial ao Conselho Pleno, proposto pelo autuante ou atuado, contra as decisões não-unâimes, as que contenham decisão divergente a respeito da mesma matéria ou que tenha participado membro do Conselho que seja incompetente ou impedido na forma do Regulamento do PAF;

c) O CONTRIB-SE é composto por 15 (quinze) membros, sendo 3 (três) natos e 12 (doze) efetivos, divididos da seguinte maneira:

c.1) os membros efetivos do CONTRIB-SE são o Secretário de Estado da Fazenda (a quem cabe a presidência do Conselho Pleno), o Secretário Adjunto de Estado da Fazenda (a quem cabe a presidência da 1ª Câmara de Recursos Fiscais

⁹¹ SERGIPE (Estado). Decreto n. 29.803, de 29 de abril de 2014. Regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – PAF, a dívida ativa estadual, bem como a consulta à legislação estadual tributária ou não tributária, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado do Sergipe**, Aracaju: 29 abr. 2014. Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/06-decretostributarios/decretosporano/decretos-2014/dec29803-14.htm>> Acesso em: 19 fev. 2018.

e o Superintendente de Gestão Tributária e Não Tributária (a quem cabe a presidência da 2ª Câmara de Recursos Fiscais;

c.2) os 12 (doze) membros efetivos serão 6 (seis) servidores do Fisco Estadual, designados por ato do Secretário de Estado da Fazenda, e 6 (seis) representantes dos contribuintes, nomeados pelo Governador do Estado, sendo 2 (dois) representantes da Federação das Indústrias do Estado de Sergipe, 2 (dois) representantes da Federação do Comércio do Estado de Sergipe e 2 (dois) representantes da Federação da Agricultura do Estado de Sergipe, mediante indicação em lista tríplice por estas entidades.

c.3) As Câmaras de Julgamento de Recursos Fiscais são constituídas por 7 (sete) Conselheiros, sendo 1 (um) Presidente, 3 (três) representantes dos contribuintes e 3 (três) servidores do Fisco Estadual

c.4) O Conselho Pleno é constituído por 13 (treze) membros, sendo 1 (um) nato o Presidente (Secretário de Estado da Fazenda) e 12 (doze) efetivos, os mesmos que compõem a 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento de Recursos Fiscais;

d) O Decreto nº. 29.832, de 29 de abril de 2014, estabelece que os órgãos julgadores de 1ª e 2ª instâncias são incompetentes para declarar inconstitucionalidade de lei, decreto, portaria, instrução normativa ou qualquer outro ato normativo;

e) Os membros do CONTRIB-SE fazem jus à gratificação (ou "jetton mensal"), por sessão a que comparecerem, limitada ao equivalente a 8 (oito) sessões mensais;

f) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos;

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de Sergipe, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras de Julgamento e o Conselho Pleno são formados por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas por representantes da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de qualidade;

b) assim como no CARF, no CONTRIB-SE é cabível Recurso Especial ao Conselho Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra câmara ou

do próprio Pleno, sendo que também há (diferentemente do CARF) a possibilidade de interposição do Recurso Especial contra as decisões das Câmaras de Julgamento (equivalentes às turmas ordinárias do CARF) que não sejam unânimes;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CONTRIB-SE.

6.1.14 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Alagoas

No Estado de Alagoas, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei n. 6.771, de 16 de novembro de 2006⁹², que “Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário (PAT), e dá outras providências”. Referida Lei é regulamentada pelo Decreto nº. 25.370, de 19 de março de 2013⁹³, que “Regulamenta o Processo Administrativo Tributário no Âmbito Estadual, e dá Outras Providências”. Não há, nos sítios eletrônicos da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Alagoas, bem como do Governo do Estado ou Assembleia Legislativa, menção à publicação do Regimento Interno do Conselho Tributário Estadual (CTE).

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário em Alagoas, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, denominada Coordenadoria de Julgamento (CJ), para análise das impugnações contra os lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária, parte integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda, mediante juízo singular dos denominados “assessores” da CJ, integrantes da classe de Fiscal de Tributos Estaduais com mais de 5 (cinco) anos de efetivo exercício e, preferencialmente graduados em Direito, nomeados pelo Governador do Estado;

⁹² ALAGOAS (Estado). Lei n. 6.771, de 16 de novembro de 2006. Dispõe sobre o processo administrativo tributário - PAT, e dá outras providências. **Diário Oficial da União do Estado de Alagoas**, Maceió: 16 nov. 2006. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=bEGNadAlwG8%3D>> Acesso em: 19 fev. 2018.

⁹³ ALAGOAS (Estado). Decreto n. 25.370, de 19 de março de 2013. Regulamenta o processo administrativo tributário no âmbito estadual, e dá outras providências. **Diário Oficial da União do Estado de Alagoas**, Maceió: 19 mar. 2013. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=T9IGUJNDz8U%3D>> Acesso em: 19 fev. 2018.

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso ordinários (interpostos pelos contribuintes) ou sujeitas ao reexame necessário, este quando exonerar o sujeito passivo de crédito tributário de valor superior a 400 (quatrocentas) Unidades Padrão Fiscal do Estado de Alagoas (UPF-AL), dirigidos ao Conselho Tributário Estadual (CTE), que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento, em número de duas e, das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento, caberá Recurso Especial ao Pleno do CTE, interposto por qualquer das partes, quando a decisão de qualquer Câmara divergir do entendimento sobre idêntica questão jurídica manifestada por outra Câmara ou pelo Pleno;

c) O CTE é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras de julgamento, em número de 2 (duas), compostas 1 (um) Presidente (escolhido pelo Governador do Estado, integrante da classe de Procuradores do Estado ou da classe de Fiscal de Tributos Estaduais) e 4 (quatro) julgadores, sendo 2 (dois) representantes do Fisco e 2 (dois) representados dos contribuintes, cabendo ao Presidente o voto de qualidade no caso de empate;

c.2) pelo Pleno do CTE, composto por compostas 1 (um) Presidente (que também exercerá o cargo de Presidente da 1ª Câmara) e 8 (oito) julgadores (integrantes da 1ª e 2ª Câmara), cabendo ao Presidente o voto de qualidade no caso de empate;

d) Os Julgadores representantes da Fazenda serão nomeados pelo Governador do Estado, devem ter reputação ilibada, ser graduados preferencialmente em Direito ou Ciências Contábeis e devem ter no mínimo 5 (cinco) anos de efetivo exercício;

e) Os Julgadores representantes dos Contribuintes serão nomeados pelo Governador do Estado, devem ter reputação ilibada, ser graduados preferencialmente em Direito ou Ciências Contábeis e serão indicados por listas tríplices por cada entidade representativa do comércio, indústria, agricultura e serviços;

f) A Lei n. 6.771/2006 estabelece que não se inclui na competência do julgador afastar a aplicação de norma sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha havido a declaração nesse sentido pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta ou declaratória, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

g) Os julgadores do CTE fazem jus à gratificação por participação efetiva em cada sessão de julgamento fazem jus à gratificação, por sessão a que comparecerem;

h) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos.

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de Alagoas, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras de julgamento e o Pleno são formados por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas por representantes da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de qualidade no caso de desempate;

b) assim como no CARF, no CTE é cabível Recurso Especial ao Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara ou do próprio Pleno;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CTE.

6.1.15 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Pernambuco

No Estado de Pernambuco, o rito do processo administrativo fiscal está previsto na Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991⁹⁴, que “Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências”. Já a Lei nº. 15.683, de 16 de dezembro de 2015⁹⁵, “Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado, disciplina os órgãos e cargos que o integram”. É esta última que trata da estrutura dos órgãos julgadores e sua

⁹⁴ PERNAMBUCO (Estado). Lei n. 10.654, de 27 de novembro de 1991. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco**, Recife: 28 nov. 1991. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10_654_91.htm#_msocom_31 Acesso em: 21 fev. 2018.

⁹⁵ PERNAMBUCO (Estado). Lei n. 15.683, de 16 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado, disciplina os órgãos e cargos que o integram. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco**, Recife: 17 dez. 2015. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2015/Lei15_683_2015.htm Acesso em: 21 fev.2018

composição. Ainda, importante destacar no referido Estado a Lei Complementar nº. 107, de 14 de abril de 2008⁹⁶, que “[...] disciplina as carreiras integrantes do Grupo Ocupacional Administração Tributária do Estado de Pernambuco (GOATE)”.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário em Alagoas, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, formada pelas Turmas Julgadora do Tribunal Administrativo Tributário do Estado (TATE), para apreciação colegiada das impugnações aos lançamentos de ofício relativos à obrigação tributária, principal ou acessória, mediante turmas formadas por 3 (três) Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual (JATTE);

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso ao TATE, sejam ordinários (interpostos pelos contribuintes) ou reexame necessário (cujo limite de alçada atualizado é de R\$ 125.944,82⁹⁷), este quando decisão não-unânime desonerar integral ou parcialmente o sujeito passivo do pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, excluir da ação fiscal qualquer dos autuados, ou desclassificar a penalidade proposta, e nos casos de decisões, ainda que unânimes, quando divergirem de decisão proferida por outra Turma Julgadora ou pelo próprio Pleno do TATE;

c) O TATE é composto da seguinte maneira⁹⁸:

c.1) pelas Turmas Julgadoras, em número de 3 (três), compostas individualmente por 3 (três) JATTEs e será presidida por um deles, realizando-se os julgamentos pelo voto da maioria dos presentes;

⁹⁶ PERNAMBUCO (Estado). Lei Complementar n. 107, de 14 de abril de 2008. Institui a Lei Orgânica da Administração Tributária do Estado de Pernambuco, disciplina as carreiras integrantes do Grupo Ocupacional Administração Tributária do Estado de Pernambuco - GOATE, carreiras específicas de que trata o art. 37, incisos XVIII e XXII, da Constituição da República, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco**, Recife: 14 abr. 2008. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/LAI/Servidores/Plano%20de%20Carreira%20dos%20Servidores%20Efetivos/LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20107%2014_04_08%20GOATE.doc> Acesso em: 21 fev. 2018.

⁹⁷ PERNAMBUCO (Estado). Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE. **Limite de alçada para efeito de não interposição de reexame necessário.** Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Informaes/LIMITE%20DE%20AL%C3%87ADA%20-%20REEXAME%20NECESS%C3%81RIO%20-%202017.pdf>> Acesso em: 21 fev. 2018.

⁹⁸ Lei n.15.683/2015 estabelece o número de 3 (três) Turmas Julgadoras e de integrantes do TATE, revogando a Lei nº. 11.904/2004 que estabelecia o número de 5 (cinco) Turmas Julgadoras e membros do TATE, porém os efeitos da revogação serão aplicados somente a partir de 01/05/2019. Mas, para os fins do presente trabalho e demonstrar a composição do TATE, consideraremos as disposições da Lei nº. 15.683/2015.

c.2) pelo Tribunal Pleno, composto por 15 JATTEs, presidido por um deles, a quem compete o voto de desempate, quando necessário;

d) Todos os Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual (JATTE), que compõem as Turmas Julgadoras de 1ª Instância e o Tribunal Pleno do TATE, são parte do Contencioso Administrativo Tributário do Estado (CATE) (Lei n. 15.683/2015). Os Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual (JATTEs) são servidores concursados do Poder Executivo do Estado de Pernambuco, integrantes do Grupo Ocupacional Administração Tributária do Estado de Pernambuco (GOATE), nos termos da Lei Complementar nº. 107, de 14 de abril de 2008, com exigência de graduação superior em curso de Direito e de estarem inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil;

e) A Lei nº. 10.654/91 estabelece que a autoridade julgadora não poderá deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade;

f) Os Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual (JATTEs) recebem vencimentos mensais, nos termos da Lei Complementar nº. 107/2008, sendo uma parcela fixa e outra variável, de acordo com a participação no ingresso de receita proveniente de multas relativas a impostos estaduais;

g) Por serem servidores públicos de carreira estadual, os Julgadores Administrativos se submetem às regras e restrições dessa carreira.

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado de Pernambuco, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) Não há, dentro da instância recursal, a possibilidade de um “3º grau” de jurisdição, ainda que para dirimir controvérsias jurisprudenciais, em paralelo ao existente na Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no julgamento dos Recursos Especiais, já que no âmbito do TATE a jurisdição se encerra após o julgamento em 1ª Instância (realizados pelas Turmas de Julgamento) e 2ª Instância pelo Tribunal Pleno do TATE, competindo a esta última dirimir divergência jurisprudencial existente;

b) Os Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual (JATTEs) são escolhidos mediante concurso público, ingressando na carreira como servidores

públicos do Estado, não existindo no TATE as figuras de julgadores/conselheiros representantes do Fisco/Fazenda Estadual e da sociedade/contribuintes;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CTE.

6.1.16 Do modelo de PAF adotado pelo Estado da Paraíba

No Estado da Paraíba, a Lei n. 10.094, de 27 de setembro de 2013⁹⁹ “Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, e dá outras providências”. O Decreto n.º. 37.286, de 15 de março de 2017¹⁰⁰, “Delega competência para aprovação do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Receita, e dá outras providências”. E por meio da Portaria GSER n. 75 de 20/03/2017¹⁰¹ foi aprovado o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (RCRF-PB).

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário na Paraíba, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, de competência da Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP), para análise das impugnações contra os lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária, mediante juízo singular dos denominados “Julgadores Fiscais” da GEJUP, todos Auditores Fiscais Tributários Estaduais, possuidores de curso de graduação em nível superior, nomeados pelo Governador do Estado, mediante indicação do

⁹⁹ PARAIBA (Estado). Lei n. 10.094, de 27 de setembro de 2013. Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa da Paraíba**, João Pessoa, 27 set. 2013. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/69-leis/pat/2231-lei-n-10-094-de-27-de-setembro-de-2013-pat>> Acesso em: 21 fev. 2018.

¹⁰⁰ PARAIBA (Estado). Decreto n. 37.286, de 15 de março de 2017. Delega competência para aprovação do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Receita, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa da Paraíba**, João Pessoa, 16 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/62-decretos-estaduais/nao-tributario/4122-decreto-n-37-286-de-15-de-marco-de-2017>> Acesso em: 21 fev. 2018.

¹⁰¹ PARAIBA (Estado). Portaria n. 00075/2017-GSER, de 20 de março de 2017. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa da Paraíba**, João Pessoa, 21 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/211-portarias/portarias-2017/4145-portaria-n-00075-2017-gser-2>> Acesso em: 21 fev. 2018.

Secretário de Estado da Fazenda, desde que atendidos um dos requisitos do art. 147, I a V, da Lei nº. 10.094/2013;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este quando exonerar o sujeito passivo de crédito tributário de valor superior a 2.000 (duas mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado da Paraíba (UFR-PB), dirigidos ao Conselho de Recursos Fiscais (CRF), que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento, em número de 4 (quatro), sendo 2 (duas) definitivas e 2 (duas) temporárias e, das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento, caberá Recurso Especial ao Conselho Pleno, interposto por qualquer das partes, quando a decisão de qualquer Câmara divergir do entendimento sobre idêntica questão jurídica manifestada por outra Câmara ou pelo Pleno;

c) O CRF é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras de Julgamento, em número de 4 (quatro), sendo 2 (duas) delas Câmaras Temporárias, compostas por 1 (um) Presidente (Auditor Fiscal Tributário Estadual, com curso de graduação em nível superior, de preferência Bacharel em Direito, indicado pelo Secretário de Estado da Receita) e 4 (quatro) Conselheiros, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Estadual e 2 (dois) representados dos contribuintes, cabendo ao Presidente o voto de desempate, se necessário;

c.2) pelo Conselho Pleno, composto por 1 (um) Presidente (que também exercerá o cargo de Presidente das Câmaras de Julgamento) e 8 (oito) Conselheiros (integrantes da Primeira e Segunda Câmara de Julgamento), cabendo ao Presidente o voto de desempate, se necessário;

d) Os Conselheiros representantes da Fazenda serão nomeados pelo Governador do Estado, entre Auditores Fiscais Tributários Estaduais, com curso de graduação em nível superior, de preferência Bacharel em Direito ou Ciências Contábeis, indicados pelo Secretário de Estado da Receita;

e) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes serão nomeados pelo Governador do Estado, indicados em lista sêxtupla, elaboradas pelo Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba (CRC-PB), pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional do Estado da Paraíba e pelas Federações Representativas de Categorias Econômicas, preferencialmente pela Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP), pela Federação do Comércio do Estado da Paraíba

(FECOMÉRCIO-PB) e pela Federação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado da Paraíba (FEMYPE), dentre pessoas com curso de graduação em nível superior, de preferência Bacharel em Direito ou Ciências Contábeis, em pleno gozo de seus direitos individuais, de ilibada reputação e de reconhecido conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo tributário e tributos estaduais.;

f) A Lei n. 10.094/2013 estabelece que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada em ação direta de inconstitucionalidade ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo;

g) Os Conselheiros do CRF fazem jus à remuneração mediante jeton por sessão a que efetivamente comparecerem, não podendo este jeton exceder a 7 (sete) sessões mensais;

h) Há vedação para o exercício e atividades profissionais para os advogados e contadores, sendo exigido como condição para posse no mandato de Conselheiro, no caso de advogado, a apresentação de documento que comprove a licença para o exercício da advocacia, e no caso de contador, não ser responsável pela contabilidade de nenhuma empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) do Estado da Paraíba.

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado da Paraíba, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras de Julgamento e o Pleno são formados por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas pelo Conselheiro-Presidente, representante da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de desempate, quando necessário;

b) assim como no CARF, no CRF é cabível Recurso Especial ao Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara ou do próprio Pleno;

c) os julgadores representantes dos contribuintes possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CRF, nos mesmos moldes da restrição existente no CARF.

6.1.17 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Rio Grande do Norte

No Estado do Rio Grande do Norte, o Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998¹⁰² é o “Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário”. E o Decreto nº 14.285, de 12 de janeiro de 1999¹⁰³, “Aprova o Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais”. E por meio da Resolução nº. 001/2009¹⁰⁴, da Secretaria de Estado da Tributação, foi aprovado o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Rio Grande do Norte, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, de competência da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, para análise das impugnações contra os lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária, mediante juízo singular de Auditores Fiscais;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este quando exonerar o sujeito passivo de crédito tributário ou penalidade de valor superior a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), dirigidos ao Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva composto por 7 (sete) conselheiros;

¹⁰² RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Decreto n. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998. Regulamento de Procedimentos e de Processos Administrativo Tributário. **Diário Oficial do Rio Grande do Norte**, Natal: 16 fev. 1998. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/SET_v2/legislacao/instrumentos/decretos/pat/DEC13796-98_27072006.doc> Acesso em: 23 fev. 2018.

¹⁰³ RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Decreto n. 14.285, de 12 de dezembro de 1999. Aprova o Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais. **Diário Oficial do Rio Grande do Norte**, Natal: 13 jan. 1999. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152547>> Acesso em: 23 fev. 2018.

¹⁰⁴ RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Secretaria de Estado da Tributação. Resolução n. 001/2009. Aprova o seu Regimento Interno. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Norte**, Natal: 8 dez. 2009. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/resolucoes/crf_regimento_interno_historico_ate_resolu%C3%A7%C3%A3o_002-16.doc> Acesso em: 23 fev. 2018.

c) O CRF é composto por uma única turma de julgamento, composta por 1 (um) presidente (dentre os representantes da Secretaria de Tributação) e outros 6 (seis) membros titulares, sendo 3 (três) Conselheiros representantes da Secretaria da Tributação (escolhidos dentre servidores do Grupo Ocupacional Fisco de reconhecida idoneidade e especialização em assuntos tributários, de preferência formados em Direito) e 3 (três) Conselheiros representantes dos contribuintes, indicados, em lista tríplice, pela Federação do Comércio do Estado do Rio Grande do Norte, Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte, Federação da Agricultura do Estado do Rio Grande do Norte;

d) Cabe ao Presidente proferir voto ordinário nas decisões de plenário e o de qualidade, quando houver empate;

e) O Decreto nº. 13.796/98 estabelece que a competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

f) Os Conselheiros do CRF fazem jus à remuneração mediante jeton por sessão a que efetivamente comparecerem, não podendo este jeton exceder a 8 (oito) sessões mensais;

g) Não há impedimento para exercício de outras atividades profissionais para os conselheiros representantes dos contribuintes durante o exercício dos seus mandatos.

Da análise das principais características do PAF no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) a segunda instância de julgamento (CRF) não possui instância recursal das suas próprias decisões para dirimir divergências jurisprudencial ou por qualquer outro fundamento;

b) o CRF é composto por uma única turma de julgamento (plenário);

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CRF.

6.1.18 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Ceará

No Estado do Rio Grande do Ceará, a Lei nº 15.614, de 29 de maio de 2014¹⁰⁵ cria o Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), sendo que referida lei “Estabelece a Estrutura, Organização e Competência do Contencioso Administrativo Tributário, Institui o Respectivo Processo Eletrônico e Dá Outras Providências”. E a Portaria SEFAZ nº. 145, de 6 de abril de 2017¹⁰⁶, “Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT)”.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Ceará, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, denominada Célula de Julgamento de Primeira Instância (CEJUL), para análise das impugnações contra exigência do crédito tributário e do Procedimento Especial de Restituição de tributos estaduais decorrentes de autos de infração, mediante juízo singular dos denominados “Julgadores Administrativo-Tributários”, todos Auditores Fiscais Tributários Estaduais (Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização - TAF), em efetivo exercício, graduado em curso de nível superior, de preferência em Direito, reconhecida experiência em matéria tributária e notória idoneidade moral, designados pelo Secretário da Fazenda;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso ordinário (interpostos pelos contribuintes) ou reexame necessário, este quando a decisão for contrária à Fazenda Estadual, no todo ou em parte, nos processos cujo valor originariamente lançado no auto de infração for superior a 10 (dez) mil Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará (UFIR-CE), dirigidos ao Conselho de Recursos Tributários (CRT), que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento (CJ), em número de 4 (quatro), e, das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento,

¹⁰⁵ CEARÁ (Estado). Lei n. 15.614, de 29 de maio de 2014. Estabelece a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, institui o respectivo processo eletrônico e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 20 maio 2014. Disponível em: <<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2014/15614.htm>> Acesso em: 23 fev. 2018.

¹⁰⁶ CEARÁ (Estado). Portaria n. 145, de 6 de abril de 2017. Aprova o regimento interno do conselho de recursos tributários do contencioso administrativo tributário do Ceará-CONAT. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 24 abr. 2017. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/portaria%20n%C2%BA%20145_2017.pdf> Acesso em: 23 fev. 2018.

caberá Recurso Extraordinário à Câmara Superior (CS), interposto por qualquer das partes, em caso de divergência entre a resolução recorrida e outra da mesma CJ, de CJ diversa ou da própria CS, quando tiverem apreciado matéria semelhante.;

c) O CRT é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras de Julgamento - CJ, em número de 4 (quatro), compostas por 1 (um) Conselheiro-Presidente (representante do Fisco) e 6 (seis) Conselheiros, sendo 3 (três) representantes da Fazenda Estadual e 3 (três) representados dos contribuintes, cabendo ao Conselheiro-Presidente o voto de desempate, se necessário;

c.2) pela Câmara Superior (CJ), composto por 1 (um) Presidente (que também exercerá o cargo de Presidente do CONAT, escolhido dentre os servidores da SEFAZ) e 12 (doze) Conselheiros, sendo 6 (seis) representantes do Fisco e 6 (seis) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente o voto de desempate, se necessário;

d) Os Conselheiros-Presidentes e os Conselheiros representantes do Fisco serão escolhidos dentre pessoas com idoneidade moral, reputação ilibada, notória experiência em assuntos tributários, graduação em curso de nível superior, de preferência em Direito e pós-graduação lato sensu de natureza jurídico-tributária, contábil ou empresarial, dentre os servidores em efetivo exercício, integrantes do Grupo TAF, nomeados pelo Chefe do Poder Executivo;

e) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes serão escolhidos dentre pessoas com idoneidade moral, reputação ilibada, notória experiência em assuntos tributários, graduação em curso de nível superior, de preferência em Direito e pós-graduação lato sensu de natureza jurídico-tributária, contábil ou empresarial, indicados em listas tríplexes, elaboradas pelas seguintes entidades: Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Ceará (FECOMÉRCIO-CE); Federação da Agricultura do Estado do Ceará (FAEC); Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC); Federação Cearense das Micro e Pequenas Empresas (FECEMPE); Federação das Associações Comerciais do Estado do Ceará (FACC); Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas do Ceará (FCDL); Ordem dos Advogados do Brasil/Seccional do Estado do Ceará (OAB/CE); e Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas e Logística no Estado do Ceará (SETCARCE);

f) A Lei nº 15.614/2014 estabelece que não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de

inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional: pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão; em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal; ou em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

g) Os Conselheiros do CRT fazem jus à “retribuição pecuniária” por efetiva participação em cada sessão de julgamento;

h) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais os Conselheiros representantes dos contribuintes, sendo expresso, todavia, o seu impedimento enquanto exercerem o mandato, de postular, pessoalmente ou em nome de terceiros, perante as instâncias de julgamento de processo administrativo-tributário do CONAT.

Da análise das principais características do CONAT no âmbito do Estado do Ceará, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras de Julgamento e a Câmara Superior são formados por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas pelo Conselheiro-Presidente, representante da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de desempate, quando necessário;

b) assim como no CARF, no CRT é cabível Recurso Extraordinário à Câmara Superior (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara ou da própria Câmara Superior;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CRT, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.19 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Piauí

No Estado do Piauí, a Lei n. 6.949, de 11 de janeiro de 2017¹⁰⁷ “Regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente”. Referida Lei cria e regula o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF).

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Piauí, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, denominada Corpo de Julgadores da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí (COJUL), para análise das impugnações contra os Autos de Infração de exigência do crédito tributário decorrente de procedimento fiscal e a aplicação de penalidade isolada, mediante juízo singular dos seus Julgadores, todos pertencentes ao quadro de Auditor Fiscal da Fazenda Estadual, com no mínimo 3 (três) anos de exercício no cargo, designados pelo Secretário da Fazenda;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo ou de multa, de valor originário superior a 15.000 (quinze mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Piauí (UFR-PI), dirigidos ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento, em número de 2 (duas), e, das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento, caberá Recurso de Revista ao Pleno, interposto por qualquer das partes, nas hipóteses de perfeita coincidência de conteúdo em julgamentos de Câmaras distintas, com decisões antagônicas lavradas em acórdão;

c) O TARF é composto da seguinte maneira:

¹⁰⁷ PIAUÍ (Estado). Lei n. 6.949, de 11 de janeiro de 2017. Regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Piauí**, Teresina, 11 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/legislacao-tarf?download=11073%3Alei-6.949-de-11-de-janeiro-de-2017>> Acesso em: 23 fev. 2018.

c.1) pelas Câmaras Recursais, em número de 2 (duas), compostas por 1 (um) Presidente (representante do Fisco) e 6 (seis) Conselheiros, sendo 3 (três) representantes da Fazenda Estadual e 3 (três) representados dos contribuintes, cabendo ao Presidente, além de seu voto pessoal, o de qualidade em caso de empate;

c.2) pelo Pleno, composto por 1 (um) Presidente (que também exercerá o cargo de Presidente TARF) e os conselheiros da Primeira e Segunda Câmara Recursal, totalizando 12 (doze) Conselheiros, sendo 6 (seis) representantes do Fisco e 6 (seis) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente, além de seu voto pessoal, o de qualidade em caso de empate;

d) Os Conselheiros representantes da Fazenda Estadual serão escolhidos dentre pertencentes ao quadro de Auditor Fiscal da Fazenda Estadual, com no mínimo 03 (três) anos no cargo, formalmente indicados pelo Secretário da Fazenda.

e) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes serão indicados ao Governador do Estado, em lista tríplice, apresentada por entidade de classe de cada segmento, de forma a ser atingida a seguinte composição: 02 (dois) representantes da Associação Comercial do Estado do Piauí; 01 (um) representante da Associação Industrial do Estado do Piauí; 01 (um) representante da Federação da Agricultura do Estado do Piauí; 01 (um) representante da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Piauí; e 01 (um) representante do Conselho Regional de Contabilidade do Piauí, sendo que na falta de qualquer destes, será suprida a indicação pela entidade que lhe faça as vezes.

f) A Lei nº 6.949/2017 estabelece que no âmbito do processo administrativo tributário, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar as disposições de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade;

g) Os Conselheiros do TARF fazem jus à gratificação por sessão a que comparecerem, correspondente a 150 (cento e cinquenta) vezes o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Piauí (UFR-PI), por sessão, limitado a cinco sessões por mês;

h) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais os Conselheiros representantes dos contribuintes.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Estado do Piauí, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras de Julgamento e a Câmara Superior são formadas por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas por representante da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de qualidade, no caso de empate;

b) assim como no CARF, no TARF é cabível Recurso de Revista ao Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TARF, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.20 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Maranhão

No Estado do Maranhão, a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002¹⁰⁸ “Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão”. Referida Lei estabelece a competência do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) daquele Estado. O TARF é regulado pela Lei nº. 7.765, de 23 de julho de 2002¹⁰⁹, a qual “Regula o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) e dá outras providências”. E o Decreto nº. 19.648, de 13 de junho de 2003¹¹⁰, “Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Maranhão”.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Maranhão, temos como suas principais características:

¹⁰⁸ MARANHÃO (Estado). Lei n. 7.799, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Maranhão**, São Luís: 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9590>> Acesso em: 23 fev. 2018.

¹⁰⁹ MARANHÃO (Estado). Lei n. 7.765, de 23 de julho de 2002. Regula o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Maranhão**, São Luís: 23 jul. 2002. Disponível em: <http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9178> Acesso em: 23 fev. 2018.

¹¹⁰ MARANHÃO (Estado). Decreto n. 19.648, de 13 de junho de 2003. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Maranhão. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Maranhão**, São Luís: 23 jun. 2003. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=3263> Acesso em: 23 fev. 2018.

a) Primeira instância de julgamento, parte integrante da estrutura do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), para análise das impugnações contra os lançamentos decorrentes de exigência de créditos tributários ou infração à lei, mediante juízo singular das Autoridades Julgadoras de Primeira Instância, dentre os Auditores Fiscais da Receita Estadual, com formação acadêmica superior;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e/ou multa, de valor superior a 100 (cem) vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado na data em que proferida a decisão, dirigidos ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, que serão julgados pelas Câmaras Julgadoras, em número de 3 (três), e, das decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras, caberá Recurso de Revista ao Tribunal Pleno, interposto por qualquer das partes, nas hipóteses de verificação de divergência entre as decisões de Câmaras Julgadoras;

c) O TARF é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras Julgadoras, em número de 3 (três), compostas pelo mesmo Presidente (que também exercerá o cargo de Presidente TARF) e 4 (quatro) Conselheiros, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Estadual e 2 (dois) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente, quando for o caso, o voto de desempate;

c.2) pelo Pleno, composto por 1 (um) Presidente (Presidente do TARF) e os conselheiros titulares das Câmaras Julgadoras, totalizando 12 (doze) Conselheiros, sendo 6 (seis) representantes do Fisco e 6 (seis) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente, quando for o caso, o voto de desempate;

d) Os Conselheiros representantes da Fazenda Estadual serão nomeados pelo Governador do Estado, escolhidos dentre os servidores ativos da carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual (AFRE), com nível superior, indicados pelo Gerente de Estado da Receita Estadual;

e) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes serão nomeados pelo Governador do Estado, indicados pelas seguintes entidades: 1 (um) da Associação Comercial; 1 (um) da Federação do Comércio; 1 (um) da Câmara dos Diretores Lojistas; 2 (dois) da Federação das Indústrias; e 1 (um) da Federação da Agricultura.

f) Os dispositivos legais que regem o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado do Maranhão não fazem menção à impossibilidade de afastar aplicação de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade;

g) Os Conselheiros do TARF fazem jus ao recebimento, mensalmente, de “jeton” equivalente ao limite do valor de um cargo em comissão Símbolo DGA, previsto na Lei nº 7.581, de 18 de dezembro de 2000, pela efetiva participação nas sessões de julgamento;

h) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Estado do Maranhão, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras Julgadoras e o Tribunal Pleno são formados por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas por representante da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de desempate, quando necessário;

b) assim como no CARF, no TARF é cabível Recurso de Revista ao Tribunal Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TARF, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.21 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Tocantins

No Estado do Tocantins, a Lei n. 1.288, de 28 de dezembro de 2001¹¹¹ “Dispõe sobre o Contencioso Administrativo-Tributário e os Procedimentos Administrativo-Tributários”. O Contencioso Administrativo-Tributário (CAT), vinculado à Secretaria da Fazenda, é composto pela 1ª e 2ª instâncias de julgamentos, estando englobado na sua estrutura o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (COCRE). E o

¹¹¹ TOCANTINS (Estado). Lei n. 1.288, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Contencioso Administrativo-Tributário e os Procedimentos Administrativo-Tributários. Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Tocantins, Palmas: 28 dez. 2001. Disponível em: <http://www.sefaz2.to.gov.br/Cat/Lei_1288_2001.htm> Acesso em: 25 fev. 2018.

Decreto nº. 3.198, de 7 de novembro de 2007¹¹² “Aprova o Regimento Interno do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Tocantins (CAT) e adota outras providências”.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Tocantins, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, no âmbito do CAT, para análise das impugnações contra os lançamentos formalizados por meio de autos de infração, mediante juízo singular dos Julgadores de Primeira Instância, dentre os Auditores Fiscais da Receita Estadual – 4ª Classe, com mais de cinco anos de efetivo exercício nesta Classe;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou reexame necessário, este sempre que desfavoráveis à Fazenda Pública, em relação ao crédito tributário cujo valor atualizado monetariamente seja superior a R\$ 1.000,00, dirigidos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (COCRE), que serão julgados em instância única;

c) O COCRE é formado por uma única instância de deliberação colegiada, composto da seguinte maneira:

c.1) 3 (três) conselheiros titulares e até 6 (seis) suplentes, representantes dos contribuintes, com nível de escolaridade superior, notáveis conhecimentos jurídico e contábil, conduta ilibada, nomeados pelo Chefe do Poder Executivo, escolhidos entre os indicados em cada lista tríplice, encaminhada ao Secretário de Estado da Fazenda, pelas seguintes entidades: Federação das Indústrias do Estado do Tocantins (FIETO); Federação do Comércio do Tocantins (FECOMÉRCIO-TO); Federação da Agricultura e Pecuária do Estado do Tocantins (FAET); e Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Periciais, Informações e pesquisa do Tocantins (SESCAP-TO).

c.2) 4 (quatro) conselheiros titulares, dentre eles o Chefe do CAT (Presidente do COCRE), e até 6 (seis) suplentes, representantes da Fazenda Estadual,

¹¹² TOCANTINS (Estado). Decreto n. 3.198, de 7 de novembro de 2007. Aprova o regimento interno do contencioso administrativo-tributário do Estado do Tocantins – CAT e adota outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Tocantins**, Palmas: 7 nov. 2007. Disponível em: <<http://www.sefaz2.to.gov.br/cat/decreto%20319807.htm>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

nomeados pelo Chefe do Poder Executivo, dentre os Auditores Fiscais da Receita Estadual – 4ª Classe, com mais de cinco anos de efetivo exercício nesta Classe;

d) Os dispositivos legais que regem o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado do Tocantins não fazem menção à impossibilidade de afastar aplicação de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade;

e) Os Conselheiros do COCRE fazem jus ao recebimento de “*jetom*”, por sessão a que comparecerem;

f) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Estado do Tocantins, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) a segunda instância de julgamento (COCRE) não possui instância recursal das suas próprias decisões para dirimir divergências jurisprudencial ou por qualquer outro fundamento;

b) o COCRE é composto por uma única turma/câmara de julgamento;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do COCRE.

6.1.22 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Pará

No Estado do Pará, a Lei nº. 6.182, de 30 de dezembro de 1998¹¹³ “Dispõe sobre os Procedimentos Administrativo Tributários do Estado do Pará e dá outras providências”. Referida Lei prevê a existência e funcionamento do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (TARF). E o Decreto nº. 3.578, de 26 de julho de 1999¹¹⁴ “Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências”.

¹¹³ PARÁ (Estado). Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre os Procedimentos Administrativo-Tributários do Estado do Pará e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Pará, Belém:** 30 dez. 1998. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

¹¹⁴ PARÁ (Estado). Decreto n. 3.578, de 26 de julho de 1999. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Pará, Belém:** 26 jul. 1999. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf> Acesso em: 25 fev. 2018.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Pará, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, de competência do Diretor da Julgadoria de Primeira Instância, o qual pode delegar aos Auditores Fiscais de Receitas Estaduais designados pelo Secretário de Estado da Fazenda, escolhidos dentre Auditores Fiscais de Receitas Estaduais em efetivo exercício, graduados em curso de nível superior, preferencialmente em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida experiência em assuntos tributários, para apreciação das impugnações apresentadas pelos contribuintes em face dos autos de infração lavrados pela Secretaria de Estado da Fazenda;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este sendo obrigatório quando a importância pecuniária em discussão exceder o valor de 8.801 (oito mil oitocentos e uma) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará (UPF-PA) na data da decisão, dirigidos ao Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF, que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento e, das decisões das Câmaras, são cabíveis os Recursos de Reconsideração e de Revisão, dirigidos ao Tribunal Pleno, sendo o primeiro passível de interposição pelos contribuintes contra as decisões que derem provimento ao Recurso de Ofício, e o segundo interposto pelo sujeito passivo ou pelo Procurador do Estado, das decisões de Câmara que derem à legislação interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara;

c) O TARF é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras Julgadoras, em número de 2 (duas) Câmaras Permanentes, podendo ter mais 2 (duas) Câmaras Suplementares, compostas por um Presidente (representante do Fisco) e 4 (quatro) Conselheiros, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Estadual e 2 (dois) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente o voto de qualidade, quando necessário;

c.2) pelo Pleno, composto por 1 (um) Presidente (Presidente do TARF) e os conselheiros titulares das Câmaras Permanentes de Julgamento, totalizando 8 (oito) Conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes do Fisco e 4 (quatro) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente o voto de qualidade, quando necessário;

d) Os Conselheiros representantes da Fazenda Estadual serão nomeados pelo Governador do Estado, escolhidos dentre os Auditores Fiscais de Receitas Estaduais,

dentre pessoas graduadas em nível superior, preferencialmente em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida experiência em assuntos tributários, indicados pelo Secretário de Estado da Fazenda;

e) Os Conselheiros representantes dos Contribuintes serão nomeados pelo Governador do Estado, indicados em listas tríplices pelas seguintes entidades: Federação do Comércio; Federação da Indústria; Federação da Agricultura; e Associação Comercial do Estado do Pará, dentre pessoas graduadas em nível superior, preferencialmente em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida experiência em assuntos tributários;

f) A Lei nº. 6.182/1998 dispõe que as impugnações que questionarem a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, serão indeferidas sem a apreciação do mérito;

g) Os Conselheiros do TARF fazem jus à vantagem remuneratória, fixada em 52 (cinquenta e duas) UPF-PA, ou outro índice que a substitua, por sessão a que efetivamente comparecerem, até o máximo, por mês, de doze sessões por Câmara, e de quatro sessões do Pleno. Sem prejuízo da referida vantagem remuneratória por participação nas sessões, os Conselheiros farão jus também, a título de representação, a uma remuneração mensal fixa no valor de seiscentas e setenta e sete Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará (UPF-PA);

h) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Estado do Pará, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras Julgadoras e o Tribunal Pleno são formados por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas por representante da Fazenda Estadual, a quem caberá o voto de qualidade, quando necessário;

b) assim como no CARF, no TARF é cabível Recurso de Revisão ao Tribunal Pleno (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TARF, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.23 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Rondônia

No Estado de Rondônia, a Lei nº. 688, de 27 de dezembro de 1996¹¹⁵, que institui o ICMS naquele estado e dá outras providências, dedica o seu capítulo XXIII para o “Processo Administrativo Tributário” e lá dispõe acerca do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE). O TATE está regulamentado pela Lei nº. 912, de 12 de julho de 2000¹¹⁶, que “Dispõe sobre a estrutura administrativa do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TAT)”. E o Decreto nº. 9157, de 24 de julho de 2000¹¹⁷ “Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE) do Estado de Rondônia”.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado de Rondônia, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, parte integrante da estrutura do TATE, denominada Unidade de Julgamento de Primeira Instância, constituída de 12 (doze) Julgadores, sendo Auditores Fiscais de Tributos Estaduais (AFTEs) ativos, com pelo menos 05 (cinco) anos de efetivo exercício no cargo, nomeados pelo Chefe do Poder Executivo, escolhidos mediante indicação do Presidente do TATE e aprovados pelo Secretário de Estado de Finanças, para apreciação das impugnações apresentadas pelos contribuintes em face dos lançamentos de créditos tributários, mediante juízo singular;

¹¹⁵ RONDÔNIA (Estado). Lei n. 688, de 27 de dezembro de 1996. Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Rondônia**, Porto Velho: 30 dez. 1996. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=128#L_688_96_CXXIII> Acesso em: 25 fev. 2018.

¹¹⁶ RONDÔNIA (Estado). Lei n. 912, de 12 de julho de 2000. Dispõe sobre a estrutura administrativa do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Rondônia**, Porto Velho: 13 jul. 2000. Disponível em: <<https://www.sefin.ro.gov.br/conteudo.jsp?idConteudo=2388>> Acesso em: 25 fev. 2018.

¹¹⁷ RONDÔNIA (Estado). Decreto n. 9.157, de 24 de julho de 2000. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais - TATE do Estado de Rondônia. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Rondônia**, Porto Velho: 24 jul. 2000. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pd> Acesso em: 25 fev. 2018.

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este sendo obrigatório quando houver decisão contrária à Fazenda Pública e a importância excluída exceder a 100 (cem) Unidades Padrão Fiscal do Estado de Rondônia (UPF-RO) (computados, para esse fim, os juros de mora e a atualização monetária), considerando o valor da UPF vigente à data da decisão, dirigidos ao TATE, que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento e, das decisões das Câmaras de Julgamento, é cabível o Recurso Revisional, por qualquer das partes, dirigido à Câmara Plena, quando a decisão recorrida divergir, no critério de julgamento, de outra proferida por qualquer das Câmaras ou Câmara Plena;

c) O TATE é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras de Julgamento, em número de 2 (duas), compostas por um Presidente (Presidente do TATE - representante do Fisco) e 4 (quatro) Julgadores, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Estadual e 2 (dois) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente apenas o voto de qualidade;

c.2) pela Câmara Plena, composto por 1 (um) Presidente (Presidente do TATE) e os Julgadores integrantes das Câmaras de Julgamento, totalizando 8 (oito) Julgadores, sendo 4 (quatro) representantes do Fisco e 4 (quatro) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente apenas o voto de qualidade;

d) O Presidente do TATE será nomeado pelo Chefe do Poder Executivo, dentre os Auditores Fiscais de Tributos Estaduais (AFTEs) devendo apresentar notório saber jurídico-tributário, e os Conselheiros representantes da Fazenda Estadual serão nomeados pelo Chefe do Poder Executivo, mediante indicação do Presidente do TATE e aprovação pelo Secretário de Estado de Finanças, escolhidos dentre os Auditores Fiscais de Tributos Estaduais (AFTEs) ativos, com pelo menos 10 (dez) anos de efetivo exercício no cargo;

e) Os Julgadores representantes dos Contribuintes serão escolhidos entre pessoas com nível superior de escolaridade e com conhecimentos na área tributária, que representarão os setores produtivos, sendo indicados em lista tríplice pela Federação do Comércio e pela Federação das Indústrias do Estado de Rondônia, por solicitação do Secretário de Estado de Finanças;

f) A Lei nº. 698/1996 dispõe que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada em ação direta de inconstitucionalidade e

por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo;

g) Os Julgadores do TATE perceberão uma gratificação de 15 (quinze) Unidades Padrão Fiscal do Estado de Rondônia (UPF-RO) ou indexador equivalente que venha substituí-la, por sessão a que comparecerem;

h) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais aos Julgadores representantes dos contribuintes.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Estado de Rondônia, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) As Câmaras Julgadoras e a Câmara Plena são formadas por número ímpar de julgadores, sendo que sempre serão presididas por representante da Fazenda Estadual, a quem caberá apenas o voto de qualidade;

b) assim como no CARF, no TATE é cabível Recurso Revisional à Câmara Plena (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara;

c) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do TATE, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.24 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Acre

No Estado do Acre, a Lei Complementar nº. 7, de 30 de dezembro de 1982¹¹⁸, institui o Código Tributário. O Processo Administrativo Tributário, previsto na referida Lei Complementar, está regulamentado por meio do Decreto n. 462, de 11 de setembro de 1987¹¹⁹ que “Regulamenta a Lei Complementar n. 7, de 30 de dezembro

¹¹⁸ ACRE (Estado). Lei Complementar n. 7, de 30 de dezembro de 1982. Institui o novo Código Tributário do Estado do Acre e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Acre**, Rio Branco: 30 dez. 1982. Disponível em: <<http://www.al.ac.leg.br/leis/?p=3012>> Acesso em: 28 fev. 2018.

¹¹⁹ ACRE (Estado). Decreto n. 462, de 11 de setembro de 1987. Regulamenta a Lei Complementar nº 7, de 30 de dezembro de 1982, no que se refere ao Processo Administrativo Tributário, a administração Tributária e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Acre**, Rio Branco: 11 set. 1987. Disponível em: <<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/7522ee004e477603acdced202d0f6814/Decreto+462->

de 1982, no que se refere ao Processo Tributário Administrativo, a administração Tributária e dá outras providências”. Referidos dispositivos dispõem acerca do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre (CONCEA), órgão do contencioso administrativo fiscal integrante da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, cujo Regimento Interno está previsto no Decreto nº. 13.149, de 4 de novembro 2005¹²⁰.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Acre, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, mediante juízo singular de competência do Departamento de Administração Tributária, para apreciação das impugnações apresentadas pelos contribuintes em face dos lançamentos de créditos tributários pelos Fiscais de Tributos Estaduais;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este em face das decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual (sendo dispensados nos casos de decisões que consignarem valor inferior à trinta e seis mil reais à época da decisão; importar em simples reconhecimento de ocorrência de prescrição ou decadência; houver prova de recolhimento do tributo; e remissão do crédito tributário), dirigidos ao CONCEA, que serão julgados pelo Conselho Pleno, e das decisões deste Conselho são cabíveis o Recurso de Revista, quando o acórdão divergir de decisão proferida em outro processo, que também será julgado pelo Conselho Pleno. Das decisões do Pleno são cabíveis, ainda, o Pedido de Reconsideração, desde que verse sobre matéria de fato ou de direito não apreciada na decisão reconsiderada, e contras as decisões não-unânicas, favoráveis aos Contribuintes, é admitido um julgamento em Instância Especial, mediante recurso dirigido ao Secretário de Estado da Fazenda;

c) o CONCEA é composto por um Conselho Pleno, formado por 7 (sete) conselheiros titulares e igual número de conselheiros suplentes, nomeados pelo Governador do Estado, com mandato de dois anos, escolhidos dentre servidores do

87.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=7522ee004e477603acdced202d0f6814> Acesso em: 28 fev. 2018.

¹²⁰ ACRE (Estado). Decreto n. 13.149, de 4 de novembro 2005. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Acre**, Rio Branco: 4 nov. 2005. Disponível em: <<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/ba94bf804c080885827482d21cad86e7/Regimento+Interno+do+CONCEA++2014.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ba94bf804c080885827482d21cad86e7>> Acesso em: 28 fev. 2018.

Grupo de Atividade Tributária, Cargo de Auditor da Receita Estadual, e representantes dos contribuintes, com conhecimento em assuntos tributários, observados os seguintes critérios de representação:

c.1) 4 (quatro) servidores fazendários, indicados pelo Secretário de Estado da Fazenda;

c.2) 3 (três) representantes dos contribuintes, indicados pelas Federações do Comércio, da Indústria e da Agricultura do Estado, por meio de listas tríplices;

c.3) O Presidente do Conselho Pleno, que será presidido pelo Presidente do CONCEA, será eleito por seus pares para mandato de dois anos, podendo-se alternar, a cada mandato, entre um conselheiro representante da Fazenda e um conselheiro representante dos contribuintes, sendo de sua competência proferir somente o voto de qualidade, quando houver empate nos julgamentos.

d) A Lei Complementar nº. 7/1982 dispõe que as decisões administrativas serão incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da lei, decreto ou portaria do Secretário de Estado;

e) Os Julgadores do CONCEA não fazem jus a qualquer tipo de remuneração específica por participação no referido órgão e, do mesmo modo, não há qualquer vedação para o exercício e atividades profissionais aos conselheiros representantes dos contribuintes fora do âmbito do Conselho.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Acre, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) a segunda instância de julgamento (CONCEA) é composta por um único órgão julgador (Conselho Pleno), para o qual é existente instância recursal para dirimir divergência jurisprudencial por meio dos Recursos de Revista, apreciados pelo mesmo Conselho Pleno;

b) as decisões são tomadas por maioria de votos (o Conselho Pleno é formado por 7 julgadores), sendo que ao Presidente é cabível somente o voto de qualidade, no caso de ser necessário o desempate;

c) a Presidência do CONCEA, que dentre as competências é presidir o Conselho Pleno, pode ser alternada, a cada mandato (dois anos), entre os representantes da Fazenda Pública e dos Contribuintes. Todavia, trata-se de uma faculdade e não uma obrigatoriedade;

d) o Processo Administrativo Tributário no Estado do Acre prevê uma Instância Especial de Julgamento, acessível somente à Fazenda Pública, contra as decisões não-unâнимes que lhe forem contrárias, dirigidas ao Secretário de Estado da Fazenda;

e) os julgadores representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CONCEA, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.25 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Amazonas

No Estado do Amazonas, a Lei Complementar nº. 19, de 29 de dezembro de 1997¹²¹, institui o Código Tributário estadual. O Processo Tributário Administrativo (PTA), previsto na referida Lei Complementar, está regulamentado por meio do Decreto nº. 4.564, de 14 de março de 1979¹²² que “Aprova o Regulamento do Processo Tributário - Administrativo”. Referidos dispositivos dispõem acerca do Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão do contencioso administrativo fiscal em segunda instância, integrante da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, cujo Regimento Interno está previsto na Resolução Normativa nº 003/2004-CRF, de 30 de julho de 2004, aprovada pela Portaria nº 308/2004-GSEFAZ¹²³.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Amazonas, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, de competência dos denominados Consultores Tributários do Estado, para apreciação, mediante juízo singular, das

¹²¹ AMAZONAS (Estado). Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amazonas**, Manaus: 29 dez. 1997. Disponível em: <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%2019%2097.htm>> Acesso em: 28 fev. 2018.

¹²² AMAZONAS (Estado). Decreto n. 4.564, de 14 de março de 1979. Aprova o Regulamento do Processo Tributário - Administrativo. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amazonas**, Manaus: 14 mar. 1979. Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201979/Arquivo/DE_4564_79.htm> Acesso em: 28 fev. 2018.

¹²³ AMAZONAS (Estado). **Resolução n. 001/2017**. Distribui os Conselheiros integrantes do Conselho de Recursos Fiscais – CRF por Câmaras de Julgamento, e dá outras providências. Disponível em: <https://sistemas.sefaz.am.gov.br/publico/anexos/publicacoes/resolucao01_04-18-2017-150326.pdf> Acesso em: 28 fev. 2018.

impugnações apresentadas pelos contribuintes em face dos lançamentos de créditos tributários;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este em razão das decisões desfavoráveis à Fazenda Estadual, sendo obrigatório quando a importância em litígio exonerada exceder o montante de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), dirigidos ao CRF, que serão julgados pelas Câmaras de Julgamento e, das decisões das Câmaras de Julgamento, são cabíveis os Recursos de Revista e Extraordinário, o primeiro quando a decisão da Câmara de Julgamento divergir de acórdão proferido em outro processo de igual natureza, e o segundo contra a decisão da Câmara de Julgamento proferida com voto de desempate de seu Presidente, por qualquer das partes, dirigidos ao Conselho Pleno;

c) O CRF é composto da seguinte maneira:

c.1) pelas Câmaras de Julgamento, em número de 2 (duas), compostas por 1 (um) Presidente, sendo a Primeira Câmara presidida pelo Presidente do CRF (representante da Fazenda Pública) e a Segunda Câmara presidida pelo Vice-Presidente do CRF (representante dos contribuintes) e 6 (seis) Conselheiros, sendo 3 (três) representantes da Fazenda Estadual e 3 (três) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente, quando for o caso, o voto de qualidade, tornando a decisão vencedora por maioria.

c.2) pelo Conselho Pleno, composto por 1 (um) Presidente (Presidente do CRF, representante da Fazenda Pública) e os 12 (doze) conselheiros integrantes das Câmaras de Julgamento, sendo 6 (seis) representantes do Fisco e 6 (seis) representantes dos contribuintes, cabendo ao Presidente, quando for o caso, o voto de qualidade, tornando a decisão vencedora por maioria.

d) O Presidente e o Vice-Presidente do Conselho de Recursos Fiscais serão eleitos dentre os Conselheiros Representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, respectivamente, em votação secreta do Conselho Pleno;

e) Os Conselheiros representantes da Fazenda Pública serão indicados pelo Secretário de Estado da Fazenda, de pessoas com formação de nível superior, preferencialmente nas áreas de Administração, Contabilidade, Direito e Economia, de reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, dentre os ocupantes do cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais, dentre os ocupantes das classes 2ª, 1ª ou Especial e nomeados pelo Governador do Estado;

f) Os Conselheiros representantes dos contribuintes serão nomeados pelo Governador do Estado, dentre pessoas com formação de nível superior, preferencialmente nas áreas de Administração, Contabilidade, Direito e Economia, de reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, indicados em listas sêxtuplas, cabendo 2 (duas) vagas para cada uma das seguintes entidades: Federações das Indústrias do Estado do Amazonas (FIEAM); Federação da Agricultura do Estado do Amazonas (FAEA); e Federação do Comércio do Estado do Amazonas (FCEA).

g) Os dispositivos legais que regem o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado do Amazonas não fazem menção à impossibilidade de afastar aplicação de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade;

h) Os Conselheiros do CRF receberão “retribuição” na base de 01 (um) salário mínimo de referência, por sessão presente, limitado a 12 (doze) sessões mensais;

i) Os Conselheiros do CRF, inclusive os representantes dos Contribuintes, ficam sujeitos às normas previstas no Código de Ética dos Titulares de Cargos de Alta Direção do Poder Executivo, de que trata a Lei nº 2.850, de 18 de novembro de 2003, e no Código de Ética Profissional dos Servidores Públicos do Estado do Amazonas, instituído pela Lei nº 2.869, de 22 de dezembro de 2003.

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Estado do Amazonas, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) as Câmaras de Julgamento e o Conselho Pleno são formados por número ímpar de julgadores, sendo a presidência das câmaras divididas entre representantes do Fisco e dos contribuintes, e a presidência do Conselho Pleno exclusiva dos representantes da Fazenda Estadual, cabendo aos presidentes o voto de qualidade, quando necessário o desempate;

b) assim como no CARF, no CRF é cabível Recurso de Revista (equivalente ao Recurso Especial à Câmara Superior do CARF) contra as decisões para as quais houver divergência de acórdão de outra Câmara, porém, há também a previsão de Recurso Extraordinário, cabível contra as decisões proferidas com voto de desempate do Presidente da Câmara;

c) os julgadores representantes dos contribuintes, assim como no CARF, se sujeitam às restrições de atividades profissionais nos mesmos moldes que os servidores públicos de carreira.

6.1.26 Do modelo de PAF adotado pelo Estado do Amapá

No Estado do Amapá, a Lei nº. 400, de 22 de dezembro 1997¹²⁴, institui o Código Tributário. O Capítulo III da referida Lei dispõe acerca do Processo Administrativo Fiscal, e estabelece a competência do Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF) para os julgamentos em 2ª instância do PAF, cujo Regimento Interno está previsto no Decreto nº. 1.507, de 04 de junho 2001¹²⁵.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado do Amapá, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, denominada Junta de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal (JUPAF), vinculada à estrutura organizacional da Secretaria da Receita Estadual, composta de 03 (três) membros efetivos, escolhidos entre Auditores Fiscais, nomeados pelo Secretário da Receita Estadual, para apreciação das impugnações apresentadas pelos contribuintes em face dos lançamentos de créditos tributários, de modo colegiado;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, este em face das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual, inclusive por desclassificação da infração, sempre que o valor do crédito tributário em litígio exceder o valor de 2.000 (duas mil) Unidade Fiscal de Referência (UFIR), vigente na data do lançamento do crédito tributário, dirigidos ao CERF, que serão julgados pela Câmara Permanente, sendo esta decisão passível de Pedido de Reconsideração, no

¹²⁴ AMAPÁ (Estado). Lei n. 400, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amapá**, Macapá: 22 dez. 1997. Disponível em: <http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=f58a821184ebad7bea2557d58e3db005&tid=ff23ef6cd234c5b91b9c403bd6bfc1e3> Acesso em: 28 fev.2018

¹²⁵ AMAPÁ (Estado). Decreto n. 1.507, de 4 de junho de 2001. Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amapá**, Macapá: 4 jun. 2001. Disponível em: <http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=c53d352bab656d67909e9c4b3481bdd3> Acesso em: 28 fev. 2018.

caso de divergência de acórdão de outro processo, de igual natureza, quanto à aplicação da legislação tributária.

c) o CERF é composto por uma Câmara Permanente, formado por 7 (sete) conselheiros titulares e igual número de conselheiros suplentes, sendo um deles Presidente e outro Vice-Presidente, todos nomeados pelo Governador do Estado, sendo:

c.1) 4 (quatro) Conselheiros Representantes da Fazenda Estadual, indicados pelo Secretário de Estado da Fazenda, dentre servidores da carreira de fiscais de tributos estaduais, com formação de nível superior e amplo conhecimento em matéria tributária;

c.2) 3 (três) Conselheiros representantes dos contribuintes, indicados via 3 (três) listas tríplices, formadas por pessoas de reconhecida idoneidade, competência e amplo conhecimento em matéria tributária, oriundas, essas listas, de cada uma das entidades: Federação do Comércio do Estado do Amapá; Federação da Indústria do Estado do Amapá; e Federação da Agricultura do Estado do Amapá;

c.3) A presidência do CERF será exercida por um dos Conselheiros representantes da Fazenda Estadual na Câmara Permanente e a Vice-presidência poderá ser ocupada por qualquer dos Conselheiros da Câmara Permanente;

c.4) As decisões do CERF serão tomadas por maioria de votos, tendo o Presidente ou quem suas vezes fizer voto de qualidade, em caso de empate na votação;

d) Os dispositivos legais que regem o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado do Amapá não fazem menção à impossibilidade de afastar aplicação de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade;

e) Os Conselheiros do CERF receberão gratificação, a título de “jetons”, por sessão que comparecerem, no correspondente a 250 (duzentos e cinquenta) UFIRs;

f) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes fora do âmbito do CERF;

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito do Amapá, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) a segunda instância de julgamento (CERF) é composta por um único órgão julgador (Câmara Permanente), para o qual é existente instância recursal para dirimir

divergência jurisprudencial por meio de Pedido de Reconsideração, apreciados pela mesma Câmara;

b) as decisões são tomadas por maioria de votos (a Câmara Permanente é formada por 7 conselheiros), sendo que ao Presidente (representante da Fazenda Pública) é cabível o voto de qualidade, no caso de ser necessário o desempate;

c) os Conselheiros representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do CERF, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.1.27 Do modelo de PAF adotado pelo Estado de Roraima

No Estado de Roraima, a Lei nº. 72, de 30 de junho de 1994¹²⁶, “Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Fiscal, sobre os respectivos processos e dá outras providências”. Referida Lei estabelece a competência e função do Conselho de Recursos Fiscais, órgão de instância superior do Contencioso Administrativo Fiscal, o qual é regulamentado pelo Decreto nº. 856-E, de 10 de novembro de 1994¹²⁷, que “Regulamenta a Lei n. 072, de 30 de junho de 1994, definindo a competência, estrutura e a organização do Contencioso Administrativo Fiscal”. E o Decreto nº. 878 (E), de 29 de dezembro de 1994, aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais.

Da análise da estrutura do processo administrativo tributário no Estado de Roraima, temos como suas principais características:

a) Primeira instância de julgamento, que compete aos servidores fiscais lotados na Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais (DPAF), que integra a estrutura do Contencioso Administrativo Fiscal, vinculado à estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda, mediante juízo singular dos Julgadores de 1ª Instância

¹²⁶ RORAIMA (Estado). Lei n. 072, de 30 de junho de 1994. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Fiscal, sobre os respectivos processos e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Roraima**, Boa Vista: 30 jun. 1994. Disponível em: <<https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/send/6-legislacao-especifica/139-lei-n-072>> Acesso em: 28 fev. 2018.

¹²⁷ RORAIMA (Estado). Decreto n. 856-E, de 10 de novembro de 1994 Regulamenta a Lei n. 072, de 30 de junho de 1994, definindo a competência, estrutura e a organização do Contencioso Administrativo Fiscal. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Roraima**, Boa Vista: 10 nov. 1994. Disponível em: <<https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/send/6-legislacao-especifica/140-decreto-856>> Acesso em: 28 fev. 2018.

(representantes da Fazenda Pública), para apreciação das impugnações apresentadas pelos contribuintes em face dos lançamentos de créditos tributários;

b) As decisões de primeira instância são passíveis de apresentação de recurso voluntário (interpostos pelos contribuintes) ou recurso de ofício, quando a decisão, no todo ou em parte, for contrária aos interesses da Fazenda Pública, dirigidos ao Conselho de Recursos Fiscais, que serão julgados pela Câmara de Julgamento, em instância única e de modo definitivo;

c) o Conselho de Recursos Fiscais é composto por uma Câmara de Julgamento, presidida por 1 (um) Presidente e integrada por 6 (seis) conselheiros, escolhidos dentre pessoas de reputação ilibada e reconhecida experiência em assuntos tributários, sendo:

c.1) 3 (três) Conselheiros Representantes da Fazenda Estadual, nomeados pelo Governador do Estado, indicados pelo Secretário da Fazenda, escolhidos dentre funcionários fiscais do Estado, de reconhecida experiência em assuntos tributários e notória idoneidade moral;

c.2) 3 (três) Conselheiros representantes dos contribuintes e seus suplentes serão indicados pelas Federações do Comércio, da Indústria e da Agricultura do Estado de Roraima, através de lista que contenha o sêxtuplo das vagas destinadas a cada Federação encaminhadas ao Secretário da Fazenda, por intermédio da Presidência do Contencioso Administrativo Fiscal, competindo ao Chefe do Poder Executivo, escolher e nomear os Conselheiros Titulares e respectivos Suplentes;

c.3) O Presidente e o Vice-Presidente serão nomeados pelo Chefe do Poder Executivo por indicação do Secretário da Fazenda, escolhidos dentre funcionários fiscais do Estado, de reconhecida experiência em assuntos tributário e notória idoneidade moral;

c.4) As decisões do Conselho de Recursos Fiscais serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao Presidente do Conselho de Recursos Fiscais apenas o voto de qualidade no caso de empate;

d) Os dispositivos legais que regem o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado de Roraima não fazem menção à impossibilidade de afastar aplicação de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade;

e) Os Conselheiros perceberão “*jeton*” equivalente a 50% (cinquenta por cento) da Unidade Fiscal do Estado de Roraima (UFE-RR) do mês em curso, por

participação em cada sessão do Conselho a que comparecerem até o máximo de quinze por mês;

f) Não há vedação para o exercício e atividades profissionais aos Conselheiros representantes dos contribuintes fora do âmbito do Conselho de Recursos Fiscais;

Da análise das principais características do processo administrativo no âmbito de Roraima, comparando-o a atual estrutura do PAF na administração pública federal, temos que:

a) a segunda instância de julgamento (Conselho de Recursos Fiscais) é composta por um único órgão julgador (Câmara de Julgamento), que realizará julgamento definitivo, sem possibilidade de recursos;

b) as turmas são formadas por 6 (seis) Conselheiros sendo que, ao Presidente (representante da Fazenda Pública) é cabível somente o voto de qualidade, no caso de ser necessário o desempate;

c) os Conselheiros representantes dos contribuintes não possuem restrição de exercício de atividades fora do âmbito do Conselho de Recursos Fiscais, diferentemente da restrição existente no CARF.

6.2 Das opiniões de agentes partícipes do processo administrativo fiscal

No desenvolvimento do presente trabalho, a fim de buscar as mais variadas opiniões dos partícipes das estruturas de processo administrativo fiscal existentes no nosso país, realizamos uma pesquisa (via questionário *online*) com advogados, conselheiros julgadores de representação do Fisco e de contribuintes, pesquisadores, procuradores das Fazendas Federal e Estadual, visando buscar as mais balizadas posições sobre os problemas, dificuldades e vantagens encontradas na prática do cotidiano desses profissionais.

Referido questionário foi realizado com 28 (vinte e oito) pessoas, que responderam as 9 (nove) perguntas elaboradas e, além de colaborarem com as conclusões que serão apresentadas ao final do presente trabalho, também serviram como importante ferramenta de análise das visões práticas de atividades profissionais que este autor, pessoalmente, nunca pôde exercer.

Passamos então a analisar cada uma das perguntas e as respostas dos 28 (vinte e oito) participantes.

Pergunta 1: “A sua experiência com processo administrativo fiscal está relacionada com o exercício de quais atividades profissionais?”

Advogado privado representante de contribuintes	16	57,14%
Conselheiro/Julgador representante dos Contribuintes	12	42,86%
Professor ou Pesquisador	7	25%
Conselheiro/Julgador representante da Fazenda Pública	6	21,43%
Advogado representante da Fazenda Pública (procurador)	1	3,57%

Pergunta 2: “Você considera satisfatório o atual modelo de Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal, nos termos do Decreto n. 70.235/72?”

Respostas	Quant.	%
SIM	13	46,43
NÃO	15	53,57

Dentre os respondentes que deixaram comentários à referida pergunta, destacamos:

- *“O modelo vigente não atende plenamente o objetivo de legitimar o lançamento tributário, por não assegurar uma paridade de armas entre a Administração e o administrado. Nesse sentido, as regras atuais introduzem graves distinções de tratamento entre a Fazenda e os contribuintes, notadamente (i) a possibilidade de um voto duplo do presidente dos órgãos colegiados em caso de empate, (ii) o fato do presidente dos órgãos de julgamento ser sempre um representante da Fazenda, (iii) a recusa pelos órgãos administrativos em analisar argumentos de índole constitucional apresentadas pelo contribuinte, dentre outros”.*
- *“Embora entenda que o julgamento de primeira instância devesse ser público e aberto e ainda que falte a regulamentação mais pormenorizada do processo como um todo, o modelo de julgamento por Auditor Fiscal em primeira instância e paritário em segunda faz com que o PAF tenha uma mescla de técnica/especialidade com visões/experiências profissionais diversas sobre as mesmas questões”.*
- *“Apesar de possuir boas regras permitindo a ampla defesa e debate no âmbito do CARF/CSRF, ainda faltam garantias para o julgamento em sede de DRJ, como a acessibilidade aos julgadores pelos representantes, informações sobre regras de julgamento e acompanhamento de julgamentos. Ainda, a Portaria*

MF que vincula os julgadores da DRJ a normas expedidas pela RFB literalmente retira a liberdade decisória dos julgadores, forçando-os a seguir o entendimento de uma das partes (fisco), sob pena de penalidade do próprio julgador”.

- *“Muitos são os problemas do processo administrativo atual. Ele é um dos responsáveis pelo elevado grau de litigiosidade brasileiro. Ele permite que devedores contumazes mantenham a discussão por um longo período, sem qualquer ônus. Ele estimula a polarização e o distanciamento entre contribuintes e Fisco. O sistema não assegura independência aos julgadores e que eles ajam despidos de qualquer conflito de interesses. Além disso, o sistema permite grande instabilidade das decisões, gerando enorme insegurança jurídica e ao ambiente de negócios. Não há qualquer cobrança por coerência. Não há accountability”.*
- *“Como escrevi, em coautoria, o processo administrativo fiscal federal é marcado por (i) excessiva litigiosidade e ausência de estímulo à prevenção e composição prévia; (ii) instabilidade e inexistência de sistematização eficiente da legislação e da interpretação adotada pela Administração fiscal; (iii) ausência de fiscalização orientadora (de caráter pedagógico) e oportunidade de autorregularização. Especificamente quanto à fase de julgamento (em DRJ ou CARF): (iv) ausência de procedimentos diferenciados em razão de complexidade e/ou valores dos processos; (v) potencial de geração de conflitos de interesses para conselheiros, independentemente de sua origem (representação), em função do modelo de representação paritária; (vi) aparente polarização dos conselheiros conforme suas representações e surgimento dos chamados votos de bancada (alinhados em função da origem dos conselheiros); (vii) duração breve de mandatos também submetidos periodicamente à renovação conforme critérios alheios ao controle social, o que pode inibir a autonomia dos julgadores; (viii) ausência de prerrogativas e garantias à independência dos conselheiros; (ix) instabilidade da jurisprudência administrativa”.*

Pergunta 3: “Como você avalia a existência (dentro dos atuais modelos nas esferas municipal, estadual e federal) do processo administrativo fiscal?” Para esta pergunta, foram oferecidas 3 (três) opções:

Opções de Respostas	Quant.	%
Indispensável	27	96,43
Irrelevante	1	3,57
Desnecessária	0	0,00

Dentre os respondentes que deixaram comentários à referida pergunta, destacamos:

- *“Tendo em vista que a CDA é um título executivo extrajudicial constituído de forma isolada pelo credor da dívida, mostra-se indispensável legitimar essa constrição patrimonial por meio de um processo administrativo prévio, com garantia de ampla defesa e contraditório, que dê ao autuado a oportunidade de apresentar todos os esclarecimentos que se façam necessários para demonstrar a improcedência do crédito”.*
- *“Filtro de legalidade necessário diante da formação unilateral do título executivo”.*
- *“Entendo ser muito relevante a análise no âmbito administrativo, na medida em que mais especializada e técnica quanto à matéria de fundo. A celeridade e informalidade do processo também são pontos relevantes”.*
- *“Dado o fato de não haver judiciário especializado na matéria tributária e dos processos judiciais serem ainda mais morosos, a esfera administrativa é indispensável”.*
- *“Acredito que seja indispensável pois viabilizar o aperfeiçoamento do lançamento, ainda dentro da instância administrativa e antes de a exigência atingir sua exigibilidade. Por ser ato monocrático (e, portanto, passível de abusos e arbitrariedades), é indispensável que haja a oportunidade de revisão administrativa”.*

Pergunta 4: “Dentre os modelos de processo administrativo fiscal atualmente existentes nas três esferas de poder, na sua opinião, qual o mais interessante? Objetivamente, quais as principais características desse modelo?”

Dentre os 27 respondentes que fundamentaram sua resposta à referida pergunta, destacamos:

- *“Federal. Exclusividade na função dos julgadores (embora o seu regime jurídico mereça melhorias)”;*
- *“Federal. Impedimento do exercício da advocacia para os conselheiros representantes dos Contribuintes. Isso torna o órgão mais ágil”;*
- *“O PTA federal, haja vista a profundidade das discussões que são lá travadas em razão da alta especialidade técnica dos seus membros”;*
- *“Apesar de muito vilipendiado, o modelo federal, acredito eu, ainda é o que melhor atende. Contudo, como já explicado, precisa de melhoras e de mais transparência. O órgão paritário desenvolvido no CARF é um modelo a ser seguido”.*
- *“Federal. Informalidade, julgadores técnicos, maior participação probatória”;*
- *“TIT em razão da representatividade dos contribuintes nas câmaras pares”;*
- *“Federal, pois é um instrumento para retirar processos extremamente complexos da seara do Poder Judiciário”;*
- *“Federal. Delimitação dos limites de conhecimento (inconstitucionalidade e ilegalidade, no caso federal, e outros limites infralegais em outros órgãos), existência de recursos como*

pedidos de reconsideração e embargos, que ajudam a evitar nulidades, existência de dispositivo expresso consagrando a verdade material, entre outros”.

- *“Todos os modelos são muito semelhantes, em sua estrutura. Com exceção do TATE, do Estado de Pernambuco, todos os demais são paritários, com conselheiros não concursados. Não me oponho à paridade e reconheço virtudes em tal modelo, mas é preciso superar a polarização e a definição de matérias relevantes por meio de votos de “bancada””;*
- *“Modelo utilizado pelo Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, no qual os juízes são concursados”.*
- *“Existem 2 modelos básicos: paritário (CARF, TIT, CTM etc.) ou concursado (caso do TARF). Ambos possuem virtudes: a existência de pluralidade de formações profissionais no CARF gera debates profundos e a abordagem dos temas por meio de perspectivas diferentes; no TARF, o provimento ao cargo por meio de concurso público isola, em tese, os julgadores de influências externas e possíveis capturas por parte de quem o indicou, garantindo que os julgamentos - em tese, reforço - sejam de acordo com seu livre convencimento”.*

Pergunta 5: “Dentre as características existentes no âmbito dos processos administrativos fiscais, classifique as abaixo relacionadas.”¹²⁸

	EXCELENTE	BOA	IRRELEVANTE	POUCO PREJUDICIAL	MUITO PREJUDICIAL
Composição paritária	35,71% (10)	53,57% (15)	3,57% (1)	3,57% (1)	3,57% (1)
Voto de qualidade	3,57% (1)	25,00% (7)	0,00% (0)	28,57% (8)	42,86% (12)
Indicação de conselheiros representantes dos contribuintes por meio de entidades de classe/setoriais	7,14% (2)	39,29% (11)	7,14% (2)	32,14% (9)	14,29% (4)
Ausência de concurso público	14,24% (4)	10,71% (3)	28,57% (8)	25,00% (7)	21,43% (6)
Remuneração desigual entre conselheiros representantes da Fazenda e dos contribuintes	0,00% (0)	3,57% (1)	14,29% (4)	17,86% (5)	64,29% (18)

¹²⁸ Os resultados apresentam a quantidade de votos em cada uma das classificações (excelente; boa; irrelevante; pouco prejudicial; muito prejudicial) e a sua representação percentual dentro do total de votos de cada uma das características.

Dentre os respondentes que deixaram comentários à referida pergunta, destacamos:

- *“No modelo atual o voto de qualidade é válido. Acredito que o valor da remuneração dos representantes dos contribuintes é fator que prejudica a captação de mais profissionais qualificados”;*
- *“A remuneração desigual aliada a incompatibilidade (com a qual concordo) da atividade com a advocacia gera condições diferentes para conselheiros oriundos da fazenda e dos contribuintes, assim como o voto de qualidade, sempre por parte da fazenda. A ausência de concurso público não parece ser um problema, uma vez que as pessoas precisam comprovar a sua qualificação de outra forma. A indicação de conselheiros por representantes das entidades setoriais pode ser vista como uma forma de criar favorecimento... o ideal seria que o profissional se candidatasse, mediante o preenchimento de condições técnicas que o habilitassem e que houvesse uma comissão formada por membros representantes destas entidades e do Min. da Fazenda para a eleição de todos os conselheiros, inclusive dos representantes da fazenda. Seria uma espécie de "conselho" composto para esta seleção”;*
- *“A polarização e o conflito de interesses intransponível, aliado ao fato de não haver segurança para o exercício independente do encargo, leva à necessidade de inclusão de um terceiro elemento, não ligado ao interesse de qualquer das partes, de modo a viabilizar um julgamento imparcial e que tenda a aplicar o direito de modo mais perene. Se uma das partes prevalece sempre, a outra parte tende a não aceitar as decisões e perpetuar o conflito. Ainda que muitos conselheiros exerçam de modo independente a sua função, o sistema permite que haja um controle quase que integral sobre aqueles que decidirão definitivamente as matérias, especialmente no âmbito da CSRF. É preciso alterar a forma de provimento dos mandatos e desvincular a renovação de mandatos de qualquer necessidade de nova indicação”;*
- *“Não é somente a remuneração que torna os conselheiros desiguais. A questão de concurso público deveria ser melhor debatida, eis que a criação de uma "carreira" de conselheiro pode engessar o Conselho, limitando sua renovação. Talvez a solução passasse por transformá-lo em um "Tribunal Especial", vinculado ao Poder Judiciário se tornando a única instância para discussão de temas tributários federais”;*

Pergunta 6: “O Decreto nº. 8.441/2015 estabeleceu que os conselheiros do CARF, representantes dos contribuintes, sujeitam-se às mesmas regras de restrição dos servidores públicos federais. Qual a sua avaliação sobre esta medida?”

Opções de Respostas	Quant.	%
Desnecessária	6	22,22
Indiferente	2	7,41
Necessária	14	51,85
Extremamente Relevante	5	18,52

Dentre os respondentes que deixaram comentários à referida pergunta, destacamos:

- *“Afinal exercem função pública”;*
- *“Acho desnecessária e acho que pode ser eventualmente prejudicial se muitos conselheiros preparados deixarem de querer exercer a função. Eventualmente pode não se mostrar prejudicial. Os próximos meses e anos dirão”;*
- *“Desde que a remuneração seja igual, o afastamento é necessário para incremento da isenção”;*
- *“Em razão disso, hoje o CARF enfrenta dificuldades para preencher os cargos vazios. A remuneração não é atrativa para que os advogados se mantenham apenas nessa posição”;*
- *“Acredito que garantir a total independência e mitigar conflitos ou a suspeição sobre conflitos de interesses é de ótimo tom e está alinhado às políticas de governança. Contudo, o ônus precisaria vir com os bônus, portanto, os representantes dos contribuintes deveriam ter remuneração compatível à dos funcionários públicos deslocados para a função de conselheiro (nem que fosse pelo piso). Assim poderiam exercer a atividade com mais dignidade e por um tempo mais longo”;*
- *“Tal medida pode contribuir para reduzir o conflito de interesses. Tal medida, no entanto, tinha que ser implementada com muitas outras, que não foram adotadas, especialmente na questão da remuneração e demais direitos que deveriam ser assegurados, além da forma de provimento dos cargos”;*
- *“O cargo de conselheiro representa relevante função pública e, portanto, deve ser regido pelas mesmas normas (não só quanto aos deveres, mas também quanto aos direitos - isso, claro, respeitando as diferenças relativas à não submissão a concurso público)”;*
- *“Necessária, porém com os devidos temperamentos. A isenção é algo que se deve buscar. Mas existem regras de impedimentos que foram criados exclusivamente para o CARF e que, ao meu ver, não condizem com o resto do sistema”;*

Pergunta 7: “Na sua opinião, quais dessas características deveriam ser encontradas num modelo ideal de processo administrativo fiscal?”

Opções de Respostas	Quant.	%
Voto de qualidade	5	17,86
Composição paritária	20	71,43
Indicação de conselheiros representantes dos contribuintes por meio de entidades de classe/setoriais	7	25
Decisão definitiva (impossibilidade de recorrer ao judiciário) em julgamentos contrários aos interesses da Fazenda	18	64,19
Concurso público	8	28,57
Desvinculação do órgão ao Ministério da Fazenda ou Secretarias municipais ou estaduais de Fazenda	20	71,43
Primeira instância administrativa com estrutura diferente da(s) superior(es), a exemplo das DRJ's existentes	5	17,86
Competência setorial (por matérias) das turmas de julgamento	22	78,57
Câmara Superior para dirimir divergência jurisprudencial	22	78,57
Limite de alçada	9	32,14
Turmas especializadas para julgamento de processos de menor complexidade ou valor	21	75%

Dentre os respondentes que deixaram comentários à referida pergunta, destacamos:

- *“Turmas com números ímpares, acessibilidade via concurso público, acesso público a fases orais/dinâmicas do concurso público, banca isenta de interesses das partes envolvidas nos processos seletivos, desvinculação do órgão julgador do órgão fazendário - criação de autarquia com maior autonomia, eleição do presidente pelos conselheiros alçados via concurso público com voto unitário, eleição do presidente de cada turma/câmara pelos conselheiros componentes do respectivo colegiado, pautas reduzidas que garantam o julgamento daquele número de processos por sessão (redução de custos das empresas enviando advogados a Brasília para, ao fim, não ocorrer o julgamento - modelo de exemplo: TIT, pois lá quando pauta, ocorre o julgamento)”*;
- *“Autonomia orçamentária e política parece ser algo extremamente desejável para que todos se sintam a vontade para julgarem sem vieses ou medo de retaliação. Turmas especializadas para julgamento podem acelerar a análise dos processos e garantir uma resposta mais satisfatória, consistente e alinhada aos jurisdicionados. A questão de dirimir a divergência é essencial para que se preserve a segurança jurídica e a aplicação uniforme*

da lei. Mas penso que deveria haver um controle maior sobre as "guinadas" de entendimento na câmara superior, o que poderia ser feito por meio de exigências adicionais de fundamentação de cada julgador sobre seu voto”;

- “Especificamente em relação ao concurso público, defendemos a existência de um certame especial, com a realização de provas para avaliar a efetiva aptidão do candidato à função de julgador. Essa diferença é essencial para evitar a proliferação de candidatos "concurseiros", atraindo quadros de qualidade para o tribunal”.

Pergunta 8: “Como você avalia a criação de um modelo de processo administrativo fiscal com características mínimas obrigatórias a serem seguidas por todas as esferas de Poder?”

Opções de Respostas	Quant.	%
Impossível	1	3,57
Desnecessário	2	7,14
Necessário	14	50
Excelente	11	39,29

Dentre os respondentes que deixaram comentários à referida pergunta, destacamos:

- “Tal projeto é bastante interessante visto que, atualmente, as normas que regem o processo administrativo fiscal são criadas pela própria administração, que não é ente imparcial na relação tributária. Sendo assim, uma norma que busque garantir ao administrado um procedimento com respeito aos princípios da ampla defesa, contraditório, legalidade e devido processo legal poderia ajudar a reequilibrar as relações entre contribuinte e Fisco. Note que, nesse sentido, já existem alguns esforços legislativos, como, por exemplo, os projetos de Código de Defesa do Contribuinte do Deputado Laércio Oliveira (Projeto de Lei 2557/2011)”;
- “Aperfeiçoamento. Eficiência”;
- “Seria ótimo que todos pensassem nisso. facilitaria imenso o trabalho dos advogados e contribuintes”;
- “Imagino que a ideia seja um modelo de processo administrativo fiscal a ser adotado por todos os entes federativos, certo? Neste caso, acho bastante necessário, de modo a padronizar ao máximo as regras (contagem de prazos para defesa, por exemplo) e estabelecer padrões mínimos de transparência e acesso aos tribunais”;

Pergunta 9: “Quais as principais características do seu modelo ideal de processo administrativo fiscal?”

Dentre as 24 (vinte e quatro) respostas, destacamos:

- “Juízes técnicos e concursados fora do Ministério da Fazenda. Juízes remunerados. Informal com ampla possibilidade probatória”;
- “Composição paritária, com igualdade material entre os conselheiros fazendários e dos contribuintes no que diz respeito ao preparo técnico, à remuneração, ao tratamento pelo órgão e pelo Ministério da Fazenda, etc. Também deveria ser repensado o atual modelo de ‘voto de qualidade’”;
- “Em primeiro lugar, deve continuar a existir, deve ter composição paritária, no âmbito federal deve contar com câmaras especializadas”;
- “Controle de legalidade (conhecimento/experiência jurídica). Composição paritária (mescla de experiências/visões). Garantias e isonomia remuneratória aos julgadores Procedimentos regulados por lei”;
- “(I) fortalecimento da fase de produção de provas, com reflexo na eventual demanda judicial: (II) estruturação administrativa (III) uniformidade de vencimentos (IV) melhor seleção dos conselheiros para mandatos mais longos (10 anos)”;
- “Duplo grau, paridade, isenção e qualidade no julgamento, celeridade, acesso pelas partes a todas as etapas do julgamento”;
- “Existência de concurso público e desvinculação do órgão”;
- “Uma estrutura mais aparelhada dentro, por exemplo, da esfera administrativa. Se comparado o Carf à Justiça Federal, percebe-se uma precariedade administrativa no Carf”;
- “Informalidade, independência, paridade, celeridade, especialidade, devido processo legal e contraditório, observância à verdade material”;
- “Eficiente, ético e transparente de acordo com as recomendações da OCDE”;
- “1. Diferentes perfis (background) dos julgadores, possibilitando melhor entendimento das questões tributárias empresariais, bastante completas 2. Autonomia orçamentária e de atuação 3. Repensar se os representantes do Fisco deveriam retornar ao serviço de fiscalização ou se só deveriam ser elegíveis ao CARF aqueles que depois fossem alocados a outras funções do Min. da Fazenda, não relacionadas a RFB (o que aumentaria a independência do julgador) 4. Medidas que mitiguem conflitos de interesses, de todas as partes 5. Transparência 6. Instância de controle de qualidade quanto à consistência e fundamentação dos julgados”;
- “Modelo que procure assegurar independência aos julgadores; que exija coerência e uniformidade de suas decisões; que procure manter a higidez de sua jurisprudência; que tenha critérios de desempate de julgamentos que não permita a preponderância absoluta de uma parte sobre a outra; que estimule a composição e não o conflito; que imponha ônus àqueles que utilizarem do processo de modo desviado, impondo sanções tanto ao Fisco

quanto aos contribuintes que movimentarem indevidamente a máquina pública”;

- *“Órgãos paritários, previsões processuais modernas, que valorizem a verdade material e celeridade do julgamento”;*
- *“Imparcialidade total do julgador, inexistindo vínculo entre ele e qualquer órgão, seja privado ou público. O Tribunal como uma espécie de poder autônomo para dirimir os casos, em que pese vinculado ao Poder Executivo. Os julgadores não podem ser auditores de carreira, ou procuradores, mas sim JULGADORES”;*
- *“Independência funcional dos conselheiros. Desvinculação com a estrutura arrecadadora. Especialização dos membros e das turmas julgadoras. Duplo grau de jurisdição. Definitividade das decisões. Celeridade”;*
- *“Como já escrevi em coautoria: (i) a transparência, (ii) a redução da litigiosidade na esfera federal, com enfoque na prevenção e estabilidade de interpretação, (iii) a viabilização da arrecadação, estabelecendo uma relação de cooperação entre Fisco e contribuintes, (iv) a substituição do modelo respaldado exclusivamente na punição por um modelo que contemple “premiações” àqueles que cumprem espontaneamente as obrigações tributárias, e (v) o equilíbrio nos julgamentos e eficiência”;*
- *“Paridade material entre representantes fiscais e dos contribuintes (salarial, garantias e funcionais); Critério objetivo para composição das Câmaras Superiores de julgamento; Prazo maior de mandato (4 anos), passível de uma única recondução; Vedação quanto ao exercício de outra atividade profissional, salvo a de docente; Previsão legal no sentido de que as questões decididas por voto de qualidade implicarão a manutenção apenas do montante principal devido a título de tributo e da sua correção monetária, com o afastamento dos demais consectários legais; Previsão legal no sentido que A escolha pela instância administrativa implicaria a renúncia da 1ª instância judicial, cabendo uma eventual discussão remanescente ser travada diretamente em sede de Tribunais locais ou TRF’s. Desvinculação dos Tribunais Administrativos do MF ou Secretarias de Fazenda”;*

Estas foram as respostas e os principais comentários dos participantes do questionário elaborado. Desse material, extraímos algumas conclusões que reforçam parte das ideias anteriores ao início do presente trabalho, e outras que nos apontam caminhos não antes imaginados (ou considerados) para apresentação da proposta formulada no presente estudo.

REFERÊNCIAS

ACRE (Estado). Decreto n. 462, de 11 de setembro de 1987. Regulamenta a Lei Complementar nº 7, de 30 de dezembro de 1982, no que se refere ao Processo Tributário Administrativo, a administração Tributária e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Acre**, Rio Branco: 11 set. 1987. Disponível em:

<<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/7522ee004e477603acdced202d0f6814/Decreto+462-87.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=7522ee004e477603acdced202d0f6814>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Decreto nº. 13.149, de 4 de novembro 2005. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Acre**, Rio Branco: 4 nov. 2005. Disponível em: <<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/ba94bf804c080885827482d21cad86e7/Regimento+Interno+do+CONCEA++2014.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ba94bf804c080885827482d21cad86e7>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei Complementar n. 7, de 30 de dezembro de 1982. Institui o novo Código Tributário do Estado do Acre e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Acre**, Rio Branco: 30 dez. 1982. Disponível em: <<http://www.al.ac.leg.br/leis/?p=3012>> Acesso em: 7 fev. 2018.

ALAGOAS (Estado). Decreto n. 25.370, de 19 de março de 2013. Regulamenta o processo administrativo tributário no âmbito estadual, e dá outras providências. **Diário Oficial da União do Estado de Alagoas**, Maceió: 19 mar. 2013. Disponível em:

<<http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=T9IGUJNDz8U%3D>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 6.771, de 16 de novembro de 2006. Dispõe sobre o processo administrativo tributário - PAT, e dá outras providências. **Diário Oficial da União do Estado de Alagoas**, Maceió: 16 nov. 2006. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=bEGNadAlwG8%3D>> Acesso em: 7 fev. 2018.

AMAPÁ (Estado). Decreto n. 1.507, de 4 de junho de 2001. Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amapá**, Macapá: 4 jun. 2001. Disponível em: <<http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=c53d352bab656d67909e9c4b3481bdd3>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 400, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amapá**, Macapá: 22 dez. 1997. Disponível em: <http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=f58a821184ebad7bea2557d58e3db005&tid=ff23ef6cd234c5b91b9c403bd6bfc1e3> Acesso em: 7 fev.2018.

AMAZONAS (Estado). Decreto n. 4.564, de 14 de março de 1979. Aprova o Regulamento do Processo Tributário - Administrativo. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amazonas**, Manaus: 14 mar. 1979. Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201979/Arquivo/DE_4564_79.htm> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Amazonas**, Manaus: 29 dez. 1997. Disponível em: <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. **Resolução n. 001/2017**. Distribui os Conselheiros integrantes do Conselho de Recursos Fiscais – CRF por Câmaras de Julgamento, e dá outras providências. Disponível em: <https://sistemas.sefaz.am.gov.br/publico/anexos/publicacoes/resolucao01_04-18-2017-150326.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

BAHIA (Estado). Decreto n. 7.629, de 9 de julho de 1999. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia**, Salvador: 11 jul. 1999. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/Regulamento_PAF_Decreto.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 3.956, de 11 de dezembro de 1981. Aprova o Código Tributário do Estado da Bahia. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia**, Salvador: 11 dez. 1981. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/coteb.pdf>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 7.592, de 4 de junho de 1999. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia**, Salvador: 5-6 jun. 1999. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/Reconsef.pdf>> Acesso em: 7 fev. 2018.

BOMFIM, Ricardo. Bancas criticam decisões do Carf após Zelotes. **Diário Comércio Indústria e Serviços**, São Paulo, 27 out. 2016. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/bancas-criticam-decis-es-do-carf-apos-zelotes-1.468982>> Acesso em: 8 jan. 2018.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 12 maio 2018.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 5 out. 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 7 mar. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em: 8 jan. 2018.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Lei n. 8.441, de 29 de abril de 2015. Dispõe sobre as restrições ao exercício de atividades profissionais aplicáveis aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a gratificação de presença de que trata a Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 30 abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8441.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 11 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Medida Provisória n. 449, de 3 dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá

outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF: 12 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm> Acesso em: 10 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Decreto n. 16.580, de 4 de setembro de 1924. Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Rio de Janeiro-RJ: 6 set. 1924, seção 1. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acesso em: 10 jan. 2018.

CANÁRIO, Pedro. Carf retoma as atividades com pauta estratégica para a Fazenda. **Consultor Jurídico**, 26 nov. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-26/carf-retoma-atividades-pauta-estrategica-fazenda>> Acesso em: 10 jan. 2018.

CARVALHO, Jailton de. Procurador da operação Zelotes critica salário de R\$15 mil para conselheiros do Carf. **O Globo**, Rio de Janeiro, 29 abr. 2015. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/procurador-da-operacao-zelotes-critica-salario-de-15-mil-para-conselheiros-do-carf-16013274>> Acesso em: 8 jan. 2018.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Órgão julgador administrativo: necessidade de o mesmo ser paritário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 4.

CASSIANO, Ricardo. Damasceno crítica mudanças no Carf em artigo publicado em O Globo, **Sindifisco Nacional**, Brasília-DF: 30 ago. 2016. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=31355:damasceno-critica-mudancas-no-carf-em-artigo-publicado-no-o-globo&catid=258&Itemid=521> Acesso em: 8 jan. 2018.

CEARÁ (Estado). Lei n. 15.614, de 29 de maio de 2014. Estabelece a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, institui o respectivo processo eletrônico e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 20 maio 2014. Disponível em: <<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2014/15614.htm>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Portaria n. 145, de 6 de abril de 2017. Aprova o regimento interno do conselho de recursos tributários do contencioso administrativo tributário do Ceará-CONAT. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 24 abr. 2017. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/portaria%20n%C2%BA%20145_2017.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº. 33.268, de 18 de outubro de 2011. Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 18 out. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33268&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=>>>. Acesso em: 7 fev. 2018.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº. 33.269, de 18 de outubro de 2011. Regulamenta a Lei nº 4.567, de 9 de maio de 2011, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 18 out. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33269&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 4.567, de 09 de maio de 2011. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 9 maio 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4567&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Secretaria do Estado da Fazenda do Distrito Federal. Ato Declaratório n. 109, de 19 de dezembro de 2017. Declara valores atualizados relativos à legislação do ICMS e do ISS, bem como de outros valores, para o exercício de 2018. **Diário Oficial da Câmara Legislativa do Distrito Federal**, Brasília-DF: 21 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=106&txtAno=2017&txtTipo=452&txtParte=>> Acesso em: 7 fev. 2018.

DUMKE, Roberto. Carf muda visão sobre causas previdenciárias. **Diário Comércio Indústria e Serviços**, São Paulo, 23 ago. 2016. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/carf-muda-vis-o-sobre-causas-previdenciarias-1.653190>> Acesso em: 8 jan. 2018.

ESPIRITO SANTO (Estado). Secretaria do Estado da Fazenda. Decreto n. 4.106, de 18 de abril de 1997. Atualiza o Capítulo IV do Título XIII do Regulamento do Código Tributário Estadual, que dispõe sobre processo administrativo fiscal, institui a notificação de débito e o termo de revisão de lançamento. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Espírito Santo**, Vitória: 22 abr. 1997. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/decetos/1997/dec4106n.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Secretaria do Estado da Fazenda. Decreto n. 1.353-R, de 13 de julho de 2004. provado o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais – CERF –, da Secretaria de Estado da Fazenda –SEFAZ. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Espírito Santo**, Vitória: 12 jul. 2004. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/cerf/arquivos/pautas/REGIMENTODOCERF_AtualizadoconformeDecretoN2523_Rde01062010.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Secretaria do Estado da Fazenda. Lei Complementar n. 225, de 8 de janeiro de 2002. Moderniza e redefine a estrutura organizacional básica da Secretaria de Estado da Fazenda. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Espírito Santo**, Vitória: 11 jan. 2002. Disponível em:

<http://www.sefaz.es.gov.br/desenvolvimento_fazendario/LeiComplementar225.pdf>
Acesso em: 7 fev. 2018.

FGV DIREITO SP. **Observatório do Carf**. [2018]. Disponível em:
<<http://direitosp.fgv.br/node/133682>> Acesso em: 8 jan. 2018.

FGV DIREITO SP. **Macrovisão do Crédito Tributário**. [2018]. Disponível em:
<<https://direitosp.fgv.br/node/133606>> Acesso em: 8 jan. 2018.

GOIÁS (Estado). Decreto n. 6.930, de 9 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo Tributário - CAT. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás**, Goiânia: 16 jun. 2009. Disponível em:
<ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cat/Decretos/D_06930.htm> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei Estadual n. 16.469, de 19 de janeiro de 2009. Regula o processo administrativo tributário e dispõe sobre os órgãos vinculados ao julgamento administrativo de questões de natureza tributária. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás**, Goiânia: 19 jan. 2009. Disponível em:
<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2009/lei_16469.htm> Acesso em: 7 fev. 2018.

LEME, Cristiane. Resultados gerais do Carf: 1 semestre de 2016. **Jota**, São Paulo, 8 fev. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/resultados-gerais-carf-1o-semester-de-2016-08022017>> Acesso em: 8 jan. 2018.

LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Dinis de; HOFFMANN, Suzy Gomes. Observatório do Carf: 100% dos votos de qualidade foram favoráveis à Fazenda Nacional na Câmara Superior. **Jota**, São Paulo, 12 ago. 2016. Disponível em:
<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso em: 10 set. 2018.

MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane et al. (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário**. São Paulo: Almedina, 2017.

MAGALHÃES, João Carlos; MASCARENHAS, Gabriel; ROLLI, Cláudia. Polícia Federal investiga fraude de ao menos R\$ 6 bi contra os cofres públicos. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 26 mar. 2015. Disponível em:
<<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/03/1608360-pf-faz-acao-contra-suspeitos-de-fraudar-ate-r-19-bi-contra-receita-federal.shtml>> Acesso em: 10 jan. 2018.

MARANHÃO (Estado). Decreto n. 19.648, de 13 de junho de 2003. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Maranhão. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Maranhão**, São Luís: 23 jun. 2003. Disponível em:

<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=3263> Acesso em: 7 fev. 2018.

MARANHÃO (Estado). Lei n. 7.765, de 23 de julho de 2002. Regula o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Maranhão**, São Luís: 23 jul. 2002. Disponível em: <http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9178> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 7.799, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Maranhão**, São Luís: 19 dez. 2002. Disponível em: <http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9590> Acesso em: 7 fev. 2018.

MATO GROSSO DO SUL (Estado). Decreto nº 14.320, de 24 de novembro de 2015. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul**, Campo Grande: 25 nov. 2015. Disponível em: <http://www.tat.ms.gov.br/decreto-14-320-de-24-de-novembro-de-2015/> Acesso em: 7 fev. 2018.

MATO GROSSO DO SUL (Estado). Lei Estadual n. 2.315, de 25 de outubro de 2001. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul**, Campo Grande: 25 out. 2001. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/1b305f1c2f24343c04256b36006cee98?OpenDocument> Acesso em: 7 fev. 2018.

MELO, J. E. S. Composição paritária dos órgãos julgadores administrativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, v. 5.

MINAS GERAIS (Estado). Decreto n. 44.747, de 3 de março de 2008. Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativo. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte-MG: 3 mar. 2008. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/rpta_seco.pdf Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Decreto n. 44.906, de 26 de setembro de 2008. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte-MG: 27 set. 2008. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44906_2008.htm Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolidação da legislação tributária do Estado de Minas Gerais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte-MG: 30 dez. 1975. Disponível em:

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Secretaria da Fazenda. **Taxa e Expediente - Atos da Secretaria de Estado de Fazenda TABELA "A" - Vigência: 2018**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/taxas/taxa_expediente/tabtxexped2018.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

MINATEL, José Antonio. Dupla instância, formação paritária e advocatória no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 4.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RICARF: **Consulta pública**. Proposta de alteração do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, Brasília-DF: 27 abr. 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2015/ricarf-consulta-publica>> Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília-DF: 11 jun. 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>> Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Receita Federal. **Portaria MF nº. 341, de 12 de julho de 2011**. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAt o=26859>> Acesso em: 10 jan. 2018.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Tax Certainty**. 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>. Acesso em: 20 jan.2018.

PARÁ (Estado). Decreto n. 3.578, de 26 de julho de 1999. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Pará**, Belém: 26 jul. 1999. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre os Procedimentos Administrativo-Tributários do Estado do Pará e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Pará**, Belém: 30 dez. 1998. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

PARAIBA (Estado). Decreto n. 37.286, de 15 de março de 2017. Delega competência para aprovação do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Receita, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa da Paraíba**, João Pessoa, 16 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/62-decretos-estaduais/nao-tributario/4122-decreto-n-37-286-de-15-de-marco-de-2017>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 10.094, de 27 de setembro de 2013. Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa da Paraíba**, João Pessoa, 27 set. 2013. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/69-leis/pat/2231-lei-n-10-094-de-27-de-setembro-de-2013-pat>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Portaria n. 00075/2017-GSER, de 20 de março de 2017. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa da Paraíba**, João Pessoa, 21 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/211-portarias/portarias-2017/4145-portaria-n-00075-2017-gser-2>> Acesso em: 7 fev. 2018.

PARANÁ (Estado). Lei n. 18.877, de 26 de setembro de 2016. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, e adota outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Paraná**, Curitiba: 30 set. 2016. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107201618877.pdf>> Acesso em: 18 jan. 2018.

_____. Resolução SEFA n. 610/2017. SÚMULA: Aprova o Regimento do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Paraná**, Curitiba: 2 maio 2017. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/101201700610.pdf>> Acesso em: 18 jan. 2018.

PERNAMBUCO (Estado). Lei Complementar n. 107, de 14 de abril de 2008. Institui a Lei Orgânica da Administração Tributária do Estado de Pernambuco, disciplina as carreiras integrantes do Grupo Ocupacional Administração Tributária do Estado de Pernambuco - GOATE, carreiras específicas de que trata o art. 37, incisos XVIII e XXII, da Constituição da República, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco**, Recife: 14 abr. 2008. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/LAI/Servidores/Plano%20de%20Carreira%20dos%20Servidores%20Efetivos/LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20107%2014_04_08%20GOATE.doc> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 10.654, de 27 de novembro de 1991. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco**, Recife: 28 nov. 1991. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm#_msocom_31> Acesso em: 7 fev. 2018.

PERNAMBUCO (Estado). Lei n. 15.683, de 16 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado, disciplina os órgãos e cargos que o integram. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco**, Recife: 17 dez. 2015. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2015/Lei15683_2015.htm Acesso em: 07.fev.2018

_____. Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE. **Limite de alçada para efeito de não interposição de reexame necessário.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Informaes/LIMITE%20DE%20AL%C3%87ADA%20-%20REEXAME%20NECESS%C3%81RIO%20-%202017.pdf> Acesso em: 8 fev. 2018.

PIAUI (Estado). Lei n. 6.949, de 11 de janeiro de 2017. Regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Piauí**, Teresina, 11 jan. 2017. Disponível em: <https://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/legislacao-tarf?download=11073%3Alei-6.949-de-11-de-janeiro-de-2017.> Acesso em: 7 fev. 2018.

RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro. Decreto Estadual n. 2.473, de 6 de março de 1979. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: 7 mar. 1979. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=971105240586391&datasource=UCMServer%23dDocName%3A99026&_adf.ctrl-state=e9nzw3e3d_67 Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro. Resolução SEFCON, n. 5.927, de 21 de março de 2001. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: 28 mar. 2001. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=971472102050283&datasource=UCMServer%23dDocName%3A83575&_adf.ctrl-state=5aqs494mq_36 Acesso em: 7 fev. 2018.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Decreto n. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998. Regulamento de Procedimentos e de Processos Administrativo Tributário. **Diário Oficial do Rio Grande do Norte**, Natal: 16 fev. 1998. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/SET_v2/legislacao/instrumentos/decretos/pat/DEC13796-98_27072006.doc Acesso em: 7 fev. 2018.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Decreto n. 14.285, de 12 de dezembro de 1999. Aprova o Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais. **Diário Oficial do Rio Grande do Norte**, Natal: 13 jan. 1999. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152547>> Acesso em: 23 fev. 2018.

_____. Secretaria de Estado da Tributação. Resolução n. 001/2009. Aprova o seu Regimento Interno. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Norte**, Natal: 8 dez. 2009. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/resolucoes/crf_regimento_interno_historico_ate_resolu%C3%A7%C3%A3o_002-16.doc> Acesso em: 7 fev. 2018.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Resolução n. 001/2016. Aprova com fundamento no art. 106 da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, seu novo Regimento Interno. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre-RS: 26 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=118268&inpCodDispositive=&inpDsKeywords>> Acesso em: 18 jan. 2018.

_____. Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre-RS: 27 fev. 1973. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109403&inpCodDispositive=&inpDsKeywords>> Acesso em: 18 jan. 2018.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018.

RONDÔNIA (Estado). Decreto n. 9.157, de 24 de julho de 2000. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais - TATE do Estado de Rondônia. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Rondônia**, Porto Velho: 24 jul. 2000. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 688, de 27 de dezembro de 1996. Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Rondônia**, Porto Velho: 30 dez. 1996. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=128#L_688_96_CXXIII> Acesso em: 7 fev. 2018

RONDÔNIA (Estado). Lei n. 912, de 12 de julho de 2000. Dispõe sobre a estrutura administrativa do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Rondônia**, Porto Velho: 13 jul. 2000. Disponível em: <<https://www.sefin.ro.gov.br/conteudo.jsp?idConteudo=2388>> Acesso em: 7 fev. 2018.

RORAIMA (Estado). Decreto n. 856-E, de 10 de novembro de 1994 Regulamenta a Lei n. ° 072, de 30 de junho de 1994, definindo a competência, estrutura e a organização do Contencioso Administrativo Fiscal. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Roraima**, Boa Vista: 10 nov. 1994. Disponível em: <<https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/send/6-legislacao-especifica/140-decreto-856>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 072, de 30 de junho de 1994. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Fiscal, sobre os respectivos processos e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Roraima**, Boa Vista: 30 jun. 1994. Disponível em: <<https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/send/6-legislacao-especifica/139-lei-n-072>> Acesso em: 7 fev. 2018.

SANTA CATARINA (Estado). Decreto n. 3.114, de 16 de março de 2010. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Santa Catarina**, Florianópolis: 16 mar. 2010. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2010/dec_10_3114.htm> Acesso em: 18 jan. 2018.

_____. Lei Complementar n. 465, de 3 dezembro de 2009. Cria o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina e estabelece outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa de Santa Catarina**, Florianópolis: 3 dez. 2009. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lc_09_465.htm> Acesso em: 18 jan. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 10.777, de 30 de dezembro de 1988. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, Poder Legislativo, São Paulo: 30 dez. 1988. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1998/lei-10177-30.12.1998.html>> Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, São Paulo: 18 mar. 2009. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/alteracao-lei-13457-18.03.2009.html>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Secretaria da Fazenda. Portaria CAT n. 141, de 22 de julho de 2009. Referenda o Regimento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas aprovado pela Câmara Superior. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, São Paulo: 23 jul. 2009. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=169643>> Acesso em: 7 fev. 2018.

SERGIPE (Estado). Decreto n. 29.803, de 29 de abril de 2014. Regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – PAF, a dívida ativa estadual, bem como a consulta à legislação estadual tributária ou não tributária, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado do Sergipe**, Aracaju: 29 abr. 2014. Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/06-decretos/tributarios/decretosporano/decretos-2014/dec29803-14.htm>> Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 7.651, de 31 de maio de 2013. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, estabelece diretrizes sobre a dívida ativa estadual, bem como disciplina a consulta à legislação estadual tributária, e dá outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Estado do Sergipe**, Aracaju: 31 maio 2013. Disponível em: <<http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/Processo%20Administrativo%20Fiscal%20PAF/Leis/lei7651-13.pdf>> Acesso em: 7 fev. 2018.

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

TABELA comparativa das propostas com os modelos do CARF. **Jota**, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/wp-content/uploads/2017/10/Artigo-3_Tabela-Geral.pdf?x48657. Acesso em: 20 jan. 2018.

TAPIAS, Camila. Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matérias tributária: experiências bem-sucedidas In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane et al. (Coords). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

TOCANTINS (Estado). Decreto n. 3.198, de 7 de novembro de 2007. Aprova o regimento interno do contencioso administrativo-tributário do Estado do Tocantins – CAT e adota outras providências. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Tocantins**, Palmas: 7 nov. 2007. Disponível em: <<http://www.sefaz2.to.gov.br/cat/decreto%20319807.htm>>. Acesso em: 7 fev. 2018.

_____. Lei n. 1.288, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Contencioso Administrativo-Tributário e os Procedimentos Administrativo-Tributários. **Diário Oficial da Assembleia Legislativa do Tocantins**, Palmas: 28 dez. 2001. Disponível em: <http://www.sefaz2.to.gov.br/Cat/Lei_1288_2001.htm> Acesso em: 7 fev. 2018.

VASCONCELOS, B. M. F.; SANTI, E. M. D.; SILVA, D. S. S. et al. Macrovisão do crédito tributário: modelos para o Carf. **Jota**, São Paulo, 11 out. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrovisao-do-credito-tributario-modelos-para-o-carf-11102017>> Acesso em: 19 jan. 2018.

_____; _____. Dez sugestões institucionais para o Carf: como fortalecer a estrutura e atuação do conselho. **Jota**, São Paulo, 22 abr. 2015. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/dez-sugestoes-institucionais-para-o-carf-22042015>> Acesso em: 5 set. 2017.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da. Diagnóstico do processo administrativo fiscal federal: oito macro problemas que emperram o sistema tributário brasileiro. **Jota**, São Paulo, 22 ago. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/diagnostico-processo-administrativo-fiscal-federal-22082016>> Acesso em: 12 maio 2018.

VASCONCELOS, Marcos de. Fazenda suspende todas as sessões do CARF prevista para 2015. **Consultor Jurídico**, 31 mar. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-mar-31/alvo-operacao-carf-sessoes-julgamento-suspensas>> Acesso em: 10 jan. 2018.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.