

# Projeto Macrovisão do Crédito Tributário

Linha de pesquisa: Processo Administrativo Fiscal Federal

**Núcleo de Estudos Fiscais da FGV DIREITO SP**

**Coordenação Acadêmica:** Eurico de Santi, Paulo Conrado e Roberto Vasconcellos

**Coordenação Executiva:** Renata Belmonte

**Pesquisadores:** Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Daniel Santiago

**Colaboradores:** Luciana Aguiar, Maria Raphaela Matthiesen, Rachel Lagos, Luiz Carlos de Andrade Junior, Octávio Alves, Roberto Goldstajn

**Alunos:** Ana Beatriz Passos, Lorenzo Tocci e Pedro Benith

# Estudo comparado

**Países:** Alemanha, Argentina, Chile, Dinamarca, EUA, França, Itália, México, Portugal, Reino Unido (Inglaterra e Gales)

## **Critérios de pesquisa:**

- i. Há fase administrativa?
- ii. Há fase judicial?
- iii. No caso de duas fases, a fase administrativa está sujeita à revisão judicial? Em caso positivo, ambas as partes podem recorrer?
- iv. Qual a composição dos órgãos de julgamento (administrativo e judicial, se houver)?
- v. Qual é a forma de provimento dos julgadores (administrativo e judicial, se houver)?
- vi. Há segundo grau de julgamentos (nas esferas administrativa e judicial, se houver)?
- vii. Os julgadores têm garantias (administrativo e judicial, se houver)? Quais?
- viii. Há limitação quanto à matéria apreciável pelos julgadores na esfera administrativa?
- ix. Há informações sobre o estoque de processos e o número de julgamentos por período (nas esferas administrativa e judicial, se houver)? A ideia é tentar compreender o tamanho do contencioso tributário nesses países, especialmente para fazer as ressalvas sobre eventual importação de ideias.
- x. Há divisão interna nos órgãos de julgamento, com base em definição de competências para o julgamento de processos com valores e complexidade diversa?
- xi. São previstos instrumentos de autorregularização pelo contribuinte prévios à autuação? Existe previsão de métodos alternativos de solução de conflitos entre fisco e contribuinte?

# Estudo comparado

	Alemanha	Argentina	Chile	Dinamarca	Estados Unidos
<p><b>Estrutura organizacional</b></p>	<p>Pré-administrativa: - Autoridade fiscal que lavrou o Auto.</p> <p>Fase administrativa : - 1ª instância: Fiscal Court - 2ª instância: Federal Fiscal Court</p> <p>Fase judicial: - Federal Constitutional Court (apenas se matéria constitucional e após finda a fase administrativa)</p>	<p>Fase administrativa Administracion Federal de Ingresos públicos –AFIP e Tribunal Fiscal de la Nación- TFN.</p> <p>Fase judicial 1ª instância Cámara Contencioso Administrativo Federal Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina</p>	<p>Fase administrativa “Tribunales Tributarios y Aduaneros”</p> <p>Fase judicial Corte de Apelaciones Suprema Corte Chilena</p>	<p>Fase administrativa Danish National Tax Tribunal</p> <p>Fase judicial City courts (24) High Courts (2) Supreme Court of Denmark</p>	<p>Tribunal fiscal (Tax Court of the United States)</p> <p>Cortes de Apelação (Federal Courts of Appeal – “U.S. Courts of Appeal”)</p> <p>Supreme Court</p>

# Estudo comparado

	França	Itália	México	Portugal	Reino Unido
<p><b>Estrutura organizacional</b></p>	<p>Fase administrativa Comitês ou Comissões (Ex. Comissão Departamental de Impostos Diretos e de Tributos sobre o Faturamento (CDI)</p> <p>Cour administrative d'appel</p> <p>Conseil d'État</p> <p>Fase judicial Decisões do Conseil d'État são irrecorríveis perante o Poder Judiciário</p>	<p>Tribunais fiscais (Commissioni Tributarie Provinciali e Commissioni Tributarie Regionale)</p> <p>Corte di Cassazione</p>	<p>Fase administrativa Tribunal Federal de Justicia Administrativa- TFJA</p> <p>Câmara Superior</p> <p>Fase judicial Tribunales Colegiados Suprema Corte de Justicia de la Nación.</p>	<p>Fase administrativa Tribunais Administrativos e Fiscais Recurso ao Ministro de Finanças</p> <p>Fase judicial Juiz singular Corte de Apelação Suprema Corte Administrativa Corte Constitucional Corte de Justiça da União Europeia</p>	<p>Tribunal fiscal (Tax Chamber do First-tier Tribunal)</p> <p>Corte de Apelação (Upper Tribunal)</p> <p>Supreme Court</p> <p>*judicial review com prévia notificação do HMRC (pre-action letter)</p> <p>*Exigência de autorização para recorrer ao Upper Tribunal</p>

# Estudo comparado

	Alemanha	Argentina	Chile	Dinamarca	Estados Unidos
<b>Composição do órgão julgador e forma de provimento</b>	<p>1ª instância: - 18 Fiscal Courts, cada uma com 3 juízes de carreira e 2 honorários. Possibilidade de um juiz julgar casos menos complexos sozinho</p>	<p>TFN - 21 <i>vocales</i>. Cada vocal é assistido por um Secretário com título de Advogado ou Contador.</p>	<p>TTA – Tribunais são compostos por um juiz, secretários advogados especialistas e auxiliares</p>	<p>(DNT)  30 juízes (tribunal case officers)  19 indicados pelo Minister of Taxation</p>	<p>(Tax Court)  19 juízes  Nomeação pelo Presidente da República e confirmação pelo Senado após audiência com o Senate Judiciary Committee</p>
	<p>2ª instância: - Total de 11 câmaras com ao todo 60 juízes de carreira indicados.</p>	<p>7 câmaras (matéria fiscal e aduaneira)</p>	<p>Nomeação pelo Presidente da República</p>	<p>11 eleitos pelo parlamento</p>	<p>*ao menos 11 membros serão empregados pelas City ou High Courts, sendo os demais representantes da sociedade</p>
	<p>Nomeação para a 2ª instância: juízes de carreira por comitê de 16 Ministros Regionais e 16 membros indicados pelo parlamento.</p>		<p>Indicação pela Corte de Apelaciones</p>		<p>Nomes indicados por senadores ou membros da House of Representatives.</p>

# Estudo comparado

	França	Itália	México	Portugal	Reino Unido
<b>Composição do órgão julgador e forma de provimento</b>	<p>CDI - composição mista paritária:</p> <p>Presidente (magistrado do Tribunal Administrativo)</p> <p>3 representantes do contribuinte (dentre os quais um deve ser contador)</p> <p>2 representantes da Administração fiscal.</p>	<p>Presidente, vice-presidente e 4 juízes</p> <p>Nomeação pelo Presidente da República</p> <p>Indicação do Ministro das Finanças após seleção pelo Conselho de Justiça Fiscal (indicação de candidatos com base em ranking).</p> <p><a href="#">Decretos - Tabelas E e F</a></p>	<p>TFJA</p> <p>3 magistrados</p> <p>1 secretário</p>	<p>2 juízes designados pelo Presidente da República</p> <p>4 juízes eleitos pela Assembleia da República</p> <p>4 juízes eleitos por seus pares</p>	<p>Juízes selecionados por concurso* e nomeação pelo Presidente do Tribunal</p> <p>Judicial Appointments Commission (“JAC”) Concurso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Testes escritos de qualificação</li> <li>• Testes de múltipla escolha</li> <li>• Entrevista</li> <li>• Selection day</li> </ul> <p>* <a href="#">Video example of an interview</a></p> <p><a href="#">Watch The Law Society’s role play example vídeo</a></p>

# Estudo comparado

	Alemanha	Argentina	Chile	Dinamarca	Estados Unidos
Garantias dos julgadores	Não identificadas	Remuneração e inamovibilidade	Não identificadas	Não identificadas	Remuneração e vitaliciedade

# Estudo comparado

	França	Itália	México	Portugal	Reino Unido
Garantias dos julgadores	Não identificadas	Remuneração e vitaliciedade	Não identificadas	Remuneração e demais direitos previstos ao Presidente e ao Vice-Presidente do Supremo Tribunal	Remuneração e vitaliciedade



# Estudo comparado

	Alemanha	Argentina	Chile	Dinamarca	Estados Unidos
Procedimentos diferenciados	Possibilidade de julgamento na 1ª instância por juiz singular em matérias simples	AFIP – Seções especializadas por matéria  TFN – não. Distribuição eletrônica de processos	Divisão de competências entre matéria aduaneira e tributária em geral	Não identificados	(Tax Court) “Small cases” ou “S cases” Julgamento mais célere e menos formal para os casos que envolvam valor igual ou inferior a \$50.000. O julgamento nesses moldes depende de pedido do contribuinte e autorização da Tax Court. Não há possibilidade de recurso.

# Estudo comparado

	França	Itália	México	Portugal	Reino Unido
Procedimentos diferenciados	Não identificado	Não identificado	Não identificado	Não	Não identificado

# Estudo comparado

	Alemanha	Argentina	Chile	Dinamarca	Estados Unidos
Instrumentos de autorregularização e métodos alternativos de solução de conflito	Tatsächliche Verständigung - acordo sobre circunstâncias fáticas em que a lei tributária deveria ser aplicada (decisão em leading case no Federal Fiscal Court – 1984)	Possibilidade de composição amigável em fase pré-contenciosa junto à Administración Tributaria	Não identificado	Draft assessment - SKAT informa ao contribuinte sobre a sua intenção de alterar o tributo declarado e recolhido. Após a notificação, há um diálogo entre SKAT e contribuinte sobre o draft assessment  Alternative Dispute Resolution (ADR)	Office of appeals  Transação (em juízo ou extrajudicialmente)

# Estudo comparado

	França	Itália	México	Portugal	Reino Unido
Instrumentos de autorregulização e métodos alternativos de solução de conflito	Comitês departamentais - órgãos especializados em mediação em caso de discordância de interpretação entre o contribuinte e o fisco	Mediação (em juízo ou extrajudicialmente)	Transação/mediação por meio da Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon - Ombudsman fiscal)	Corte Administrativa de Arbitragem, formada por juízes, professores, advogados, doutrinadores, consultores e economistas  (Arbitragem em autuações envolvendo valores superiores a €10milhões)	Tax compliance check  Alternative Dispute Resolution (ADR)

# Dados quantitativos

**EUA:** mais de 100.000 disputas tributárias são resolvidas, anualmente, pelo Office of Appeals

**Dinamarca:** na fase judicial (até a Suprema Corte) geralmente são canceladas apenas 10% das autuações

**Portugal:** em 2016 ingressaram nos tribunais administrativos e fiscais 16.445 novos processos, contra 20.222 encerrados. Até 31 de dezembro de 2016 o estoque de processos fiscais pendentes de julgamento era de 49.820.

**Alemanha:** apenas 5% dos julgamentos nos Fiscal Courts (1ª instância administrativa) são objeto de apelação ao Federal Fiscal Court (2ª instância).

# Banco Mundial

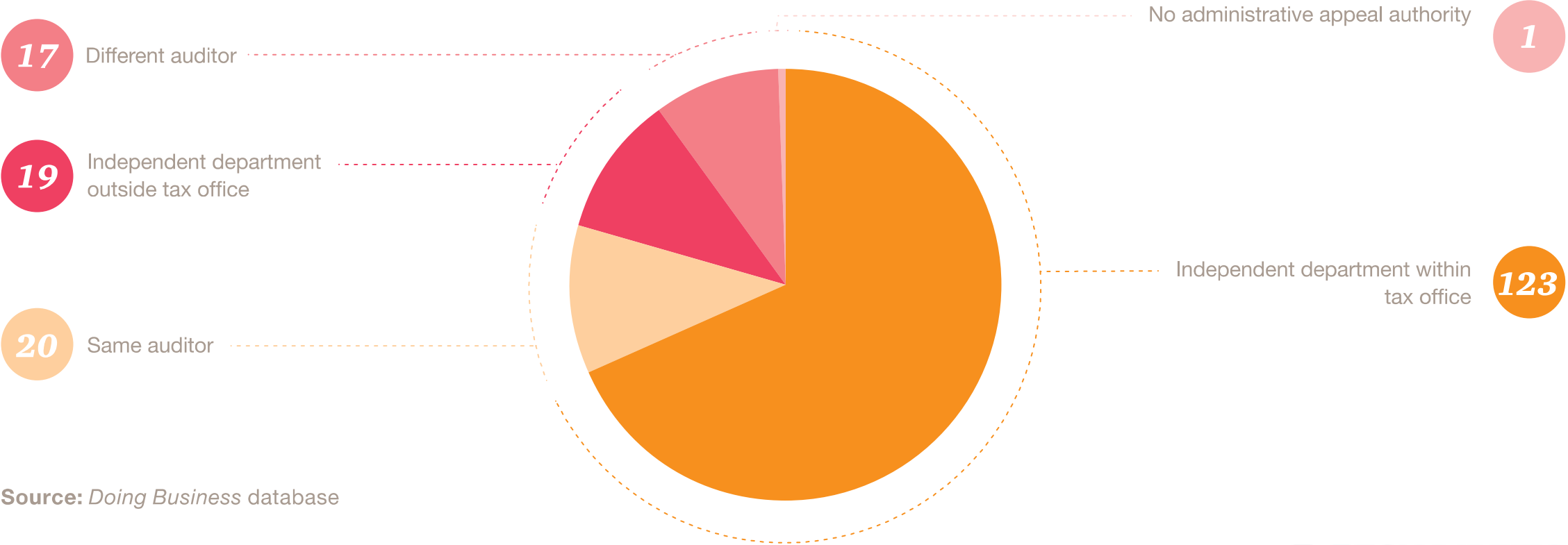
## Diagnóstico das Melhores Práticas para o Contencioso Administrativo Tributário (Pesquisa Internacional)

- Incentivo à conciliação entre fisco e contribuinte.
- O contribuinte tem o direito de recorrer a um órgão de revisão administrativa.
- O processo de revisão administrativa é conduzido o mais distante possível da autoridade autuante, por um órgão independente, um oficial sênior que não supervisiona diretamente a autoridade autuante, ou um outro auditor sem conhecimento prévio do caso.
- Para garantir que o revisor é qualificado e não enviesado, há critérios claros para a sua escolha.
- As regras do processo são mantidas acessíveis aos contribuintes.
- Prazos para a conclusão do processo.
- Elaboração de manuais para os julgadores e a publicação de estatísticas.

# Banco Mundial e OCDE

**Figure 10**

Most economies have an independent department within the tax office for taxpayer appeals (number of economies)



Source: *Doing Business* database

# OCDE

## Incerteza sobre Mecanismos de Solução de Disputas Tributárias é uma das principais causas de Insegurança Tributária

- A falta de mecanismos de solução de disputas claros e ágeis é uma causa provável de insegurança.
- Questões que podem surgir em tal contexto:
  - Diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações/posicionamentos da administração tributária.
  - Processo judiciais longos demais.
  - Alto custo do processo significa que acesso à segurança jurídica é assegurado principalmente às empresas grandes – com o agravante de que são as empresas menores que sofrem os piores efeitos da insegurança.
  - A imprevisibilidade das decisões, e a falta de publicação da jurisprudência, incrementam a insegurança tributária.

### TAX CERTAINTY

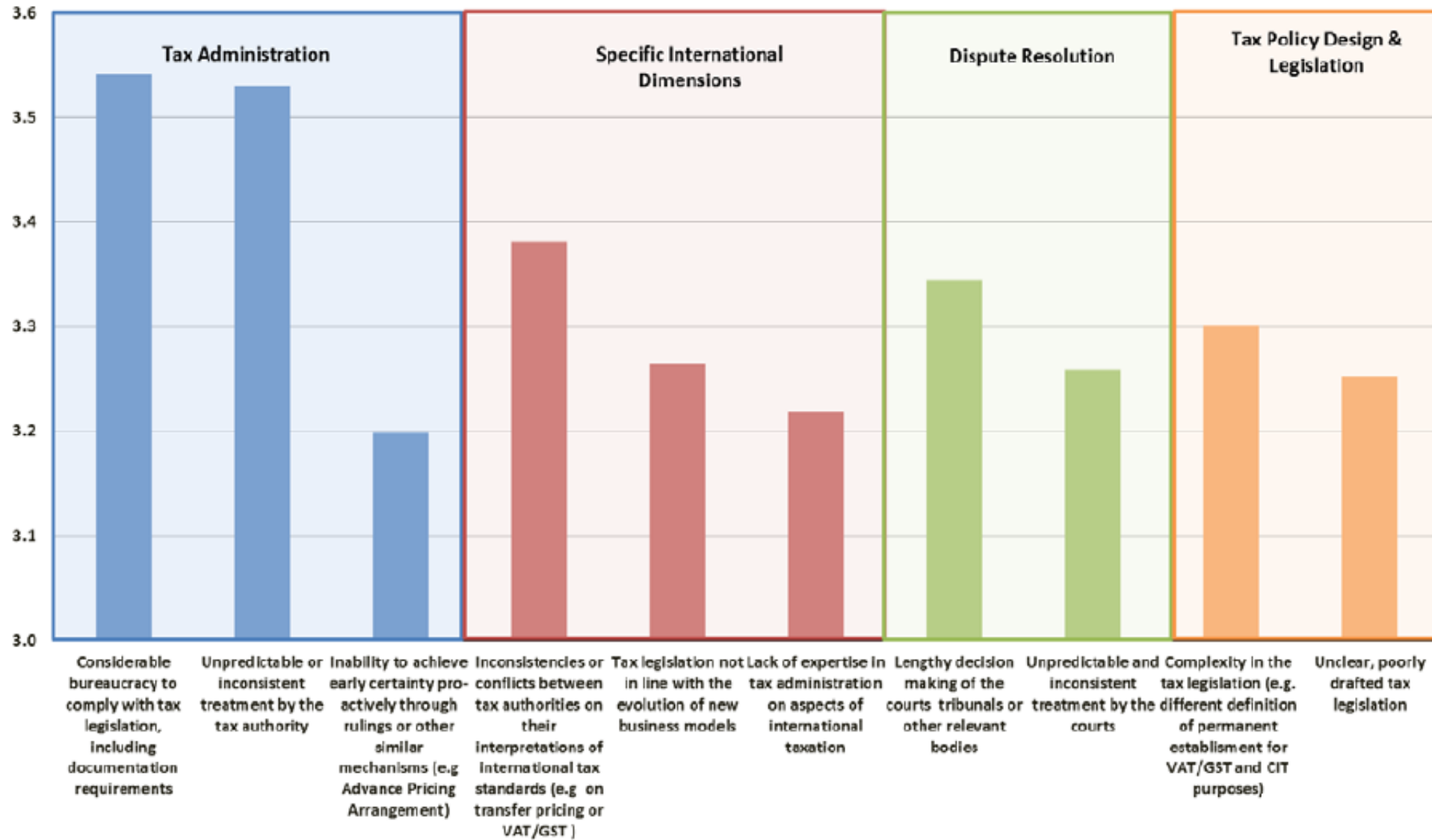
IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers

March 2017



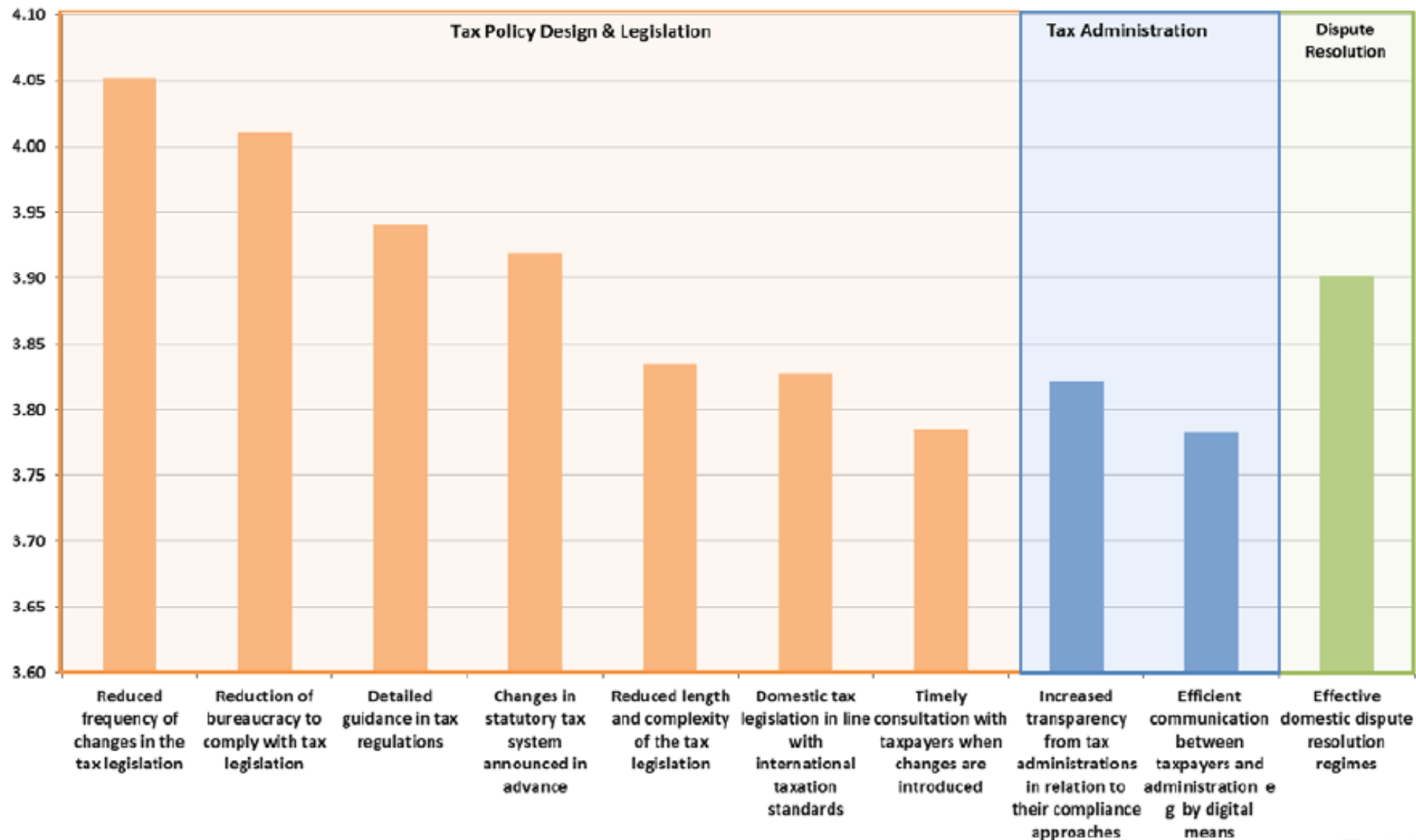


Figure 5. Top 10 sources of tax uncertainty across four dimensions\*



\* Note: the respondents were asked to rate each factor on a scale from 1 to 5 where 1 means that the factor is not important for investment and location decisions and 5 means that the factor is extremely important.

Figure 6. Top 10 tools for fostering tax certainty



# OCDE

## Recomendações para a Eficiência dos Mecanismos de Solução de Disputas

- Investir em mecanismos para prevenir disputas.
- O mecanismo de solução de disputa deve ser justo, independente das atividades de fiscalização, acessível aos contribuintes, e efetivo na solução rápida das disputas.
- Deve haver uma fase administrativa e outra judicial no contencioso fiscal.
- A fase administrativa – tipicamente obrigatória antes da judicial – deve ser conduzida por oficiais funcionalmente independentes do departamento de fiscalização. *“This gives the tax administration the opportunity to reconsider its own decisions, and avoids all disputes, including those regarding minor issues, being subjected to often more expensive and lengthy court proceedings”.*
- Deve-se incentivar os mecanismos alternativos de solução de disputas, como mediação, conciliação e arbitragem

# OCDE

## Outras Características de um Mecanismo Eficiente de Solução de Disputas

- Duração razoável do processo.
- Ônus da prova incumbe ao contribuinte quanto ao principal, e ao fisco quanto à multa.
- Suspensão da exigibilidade durante o processo não pode incentivar o uso do mecanismo para simples postergação do pagamento do tributo. Exemplo de medida para impedir isto: exigência de pagamento/garantia de 50% do débito em discussão desde a fase administrativa.