

ROBERTA BORDINI PRADO LANDI

**Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal:
Inspiração no Direito Internacional**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2020**

ROBERTA BORDINI PRADO LANDI

**Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal:
Inspiração no Direito Internacional**

Tese apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2020**

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Landi, Roberta Bordini Prado.

Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional / Roberta Bordini Prado Landi; orientador Paulo de Barros Carvalho – São Paulo, 2020.

185 folhas.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito. Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Contencioso Fiscal. 2. Direito Tributário. 3. Medidas Alternativas de solução de controvérsia. 4. Consulta Fiscal. I. Carvalho, Paulo de Barros, orient. II. Título.

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma tese mais do que a obtenção de um título proporciona o enriquecimento pessoal daquele que se propõe a alcançá-lo. No meu caso isso não seria possível sem o apoio incondicional do meu eterno namorado Ricardo, grande amor da minha vida. Não tenho palavras para descrever a importância de sua compreensão, apoio e companheirismo.

Um agradecimento especial ao nosso anjo, melhor amigo e companheiro, Eduardo, com quem aprendo todos os dias o que significa amar incondicionalmente! Agradeço a Deus por ter nos escolhido como seus pais!!

Agradeço especialmente ao mestre e professor Paulo de Barros Carvalho, pelas lições e pelo exemplo de cientista do Direito.

Aos meus pais, Ana Cristina e Maurício, que sempre me mostraram que as melhores conquistas da vida se dão com muito esforço e dedicação. E, pelo apoio e companheirismo em todos os momentos, agradeço especialmente às minhas queridas e amadas irmãs, Gabriela e Fernanda, e ao meu cunhado, Raphael Chu, que assumiu o papel do irmão que nunca tive; e à minha família de coração, pelo acolhimento, estímulo e momentos de descontração, Nilton Landi, Elisa Landi, Flávia Landi, Fábio Fonseca, Cláudia Landi e Felipe Rudner.

Agradeço os conselhos, incentivo e o apoio das grandes amigas, irmãs do coração, sempre presentes, Carolina Chobanian e Carla Crippa.

Um agradecimento mais do que especial à querida amiga Luciana Aguiar, pelo coração maravilhoso que tem e que está sempre aberta a ajudar quem precisa. Não conheço uma pessoa mais bondosa!

Pelo incentivo constante, apoio e, em especial, inúmeras risadas agradeço à minha grande amiga Letícia Brandão Tourinho Dantas. Ao querido Breno Vasconcelos, pelo incentivo, troca de ideias e toda ajuda na pesquisa realizada.

Agradeço, ainda, às amigas que me incentivaram e me inspiraram a conquistar mais esse título, Lucia Paoliello Guimarães, Maria Ângela Lopes Paulino e Jacqueline Mayer Ude Braz.

Com a participação especial de cada um de vocês concluo, assim, mais essa etapa da minha vida. Sem vocês esse caminho não teria se tornado iluminado e vitorioso. Agradeço imensamente a todos!

*Para Ricardo e Eduardo,
Com todo o meu amor.*

RESUMO

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 páginas. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

A análise do atual sistema tributário nacional e dos dados relativos ao estoque de processos na esfera administrativa e judicial chamam a atenção acerca de necessidade iminente de reforma e busca de formas alternativas de solução de controvérsias em matéria fiscal. A análise comparativa do Brasil com outros países evidencia o alto grau de incerteza e insegurança jurídica, bem como o colapso do sistema atual de cobrança do crédito tributário estruturado no modelo judicial, extremamente moroso e oneroso para a sociedade e para os cofres públicos. Nesse sentido, a análise do atual processo de consulta em caso de dúvida acerca da aplicação da legislação tributária federal, regulamentado pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se mostrou ineficaz como forma de propiciar maior grau de segurança jurídica aos contribuintes e evitar a instauração de litígios administrativos e judiciais. Para trazer maior subsídio à tese proposta, aprofundou-se a análise empírica de dados relativos ao processo de consulta fiscal em âmbito federal. Buscou-se, assim, identificar se o modelo atual do processo de consulta fiscal no âmbito federal representa medida eficaz para sanar eventuais controvérsias, de forma rápida e efetiva, não apenas à luz do sobreprincípio da segurança jurídica como, também, em face dos princípios que regem a administração pública, insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Analisou-se modelos similares existentes no direito comparado, elegendo-se como parâmetro de comparação os modelos adotados na Austrália, no México, na Suécia, nos Estados Unidos e na Alemanha. A partir da análise dos dados coletados, bem como dos referidos modelos adotados internacionalmente, a tese ora posposta buscou trazer sugestões de melhoria (estruturantes e reformas pontuais) ao atual processo de consulta fiscal, como forma de melhorar a Governança Tributária da administração pública, na tentativa de se instaurar um modelo eficaz que proporcione maior diálogo e aproximação entre fisco e contribuinte e, em última instância, represente medida eficaz de diminuição do contencioso fiscal em âmbito federal.

Palavras-Chave: Medidas alternativas de solução de conflito. Contencioso tributário brasileiro. Consulta fiscal federal. Governança tributária. Modelos internacionais.

ABSTRACT

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Alternative Measures to Reduce Tax Litigation: Inspired on International Law**. 2020. 185 pages. Doctorate – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

The analysis of the current Brazilian tax system and the data related to the stock of lawsuits in the administrative and judicial spheres draws attention to the imminent need for reform and the search for alternative ways of resolving disputes in tax matters. The comparative analysis of Brazil with other countries shows the high degree of uncertainty and legal insecurity, as well as the collapse of the current tax credit collection system structured in the judicial model, which is extremely time-consuming and costly for society and public coffers. In this sense, the analysis of the current tax ruling process in case of doubt about the application of federal tax legislation, regulated by Law No. 9,430, of December 27, 1996, proved ineffective as a way of providing a greater degree of legal certainty to taxpayers and avoid the opening of administrative and judicial disputes. To bring more support to the proposed thesis, the empirical analysis of data related to the tax ruling process at the federal level was deepened. Thus, we sought to identify whether the current model of tax ruling at the federal level represents an effective measure to resolve possible controversies, quickly and effectively, not only in light of the over-principle of legal certainty, but also in view of the principles that govern public administration, inscribed in article 37 of the 1988 Federal Constitution. Similar models existing in comparative law were analyzed, with the models adopted in Australia, Mexico, Sweden, the United States and Germany being chosen as a comparison parameter. Based on the analysis of the data collected, as well as those models adopted internationally, the thesis now proposed sought to bring suggestions for improvement (structuring and specific reforms) to the current Brazilian tax ruling process, as a way to improve the Tax Governance of public administration, in an attempt to establish an effective model that provides greater dialogue and rapprochement between tax authorities and taxpayers and, ultimately, represents an effective measure to reduce tax litigation at the federal level.

Key Words: Alternative conflict resolution measures. Brazilian tax litigation. Tax ruling. Tax governance. International models.

RIASSUNTO

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Misure alternative per ridurre il contenzioso fiscale: ispirato al diritto internazionale**. 2020. 185 pagine. Dottorato – Scuola di Giurisprudenza, Università di São Paulo, São Paulo, 2020.

L'analisi dell'attuale sistema fiscale nazionale e i dati relativi allo stock di azioni legali in ambito amministrativo e giudiziario attirano l'attenzione sull'imminente necessità di riforme e la ricerca di modi alternativi di risoluzione delle controversie in materia fiscale. L'analisi comparativa del Brasile con altri paesi mostra l'alto grado di incertezza e insicurezza giuridica, nonché il crollo dell'attuale sistema di riscossione del credito d'imposta strutturato nel modello giudiziario, che richiede molto tempo e denaro per la società e per le casse pubbliche. In questo senso, l'analisi dell'attuale processo di consultazione in caso di dubbi sull'applicazione della legislazione fiscale federale, regolata dalla legge n. 9.430 del 27 dicembre 1996, si è rivelata inefficace come modo per fornire un maggior grado di certezza del diritto ai contribuenti e evitare l'apertura di controversie amministrative e giudiziarie. Per fornire maggiore supporto alla tesi proposta, è stata approfondita l'analisi empirica dei dati relativi al processo di consultazione fiscale a livello federale. Pertanto, abbiamo cercato di identificare se l'attuale modello di consultazione fiscale a livello federale rappresenta una misura efficace per risolvere possibili controversie, in modo rapido ed efficace, non solo alla luce del principio di certezza del diritto, ma anche alla luce dei principi che governano la pubblica amministrazione, iscritta nell'articolo 37 della Costituzione federale del 1988. Sono stati analizzati modelli simili esistenti nel diritto comparato, in particolare in Australia, Messico, Svezia, Stati Uniti e Germania. Sulla base di questa analisi, la tesi posticipata ha cercato di fornire suggerimenti per il miglioramento (riforme strutturali e specifiche) all'attuale processo di consultazione fiscale, come modo per migliorare la governance fiscale della pubblica amministrazione, nel tentativo di stabilire un modello efficace che offra un maggiore dialogo e il ravvicinamento tra autorità fiscali e contribuenti e, in definitiva, rappresenta una misura efficace per ridurre il contenzioso fiscale a livello federale.

Parole-Chiavi: Misure alternative di risoluzione dei conflitti. Contenzioso tributario brasiliano. Consulenza fiscale federale. Governance fiscale. Modelli internazionali.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia-Geral da União
BEPS	<i>Base Erosion Profit Shifting</i> (Erosão de base e transferência de lucros, em tradução livre)
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CST	Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRJ	Delegacia Regional de Julgamento
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
EY	Ernst & Young Global Limited
FMI	Fundo Monetário Internacional
G20	Grupo das 20 maiores economias do mundo, incluindo a União Européia
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
OCDE	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico, em tradução livre)
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto

PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
RFB	Receita Federal do Brasil
SBDC	Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência
SDE	Secretaria de Direito Econômico
SEAE	Secretaria de Acompanhamento Econômico
SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	21
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	25
1.1. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	26
1.2. PROPOSTA DE ANÁLISE.....	29
1.3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS	34
1.4. CONTRIBUIÇÃO ORIGINAL À CIÊNCIA JURÍDICA BRASILEIRA	35
1.5. FUNDAMENTO TEÓRICO E ESTRUTURA	39
2. CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	47
2.1. CONTEXTUALIZAÇÃO: DIMENSÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	47
2.2. RELATÓRIO OCDE: ANÁLISE INTERNACIONAL DO CONTENCIOSO FISCAL BRASILEIRO E MAPA DA CONFORMIDADE FISCAL	48
2.3. ANÁLISE DOS RELATÓRIOS OFICIAIS BRASILEIROS.....	53
2.4. FATORES RESPONSÁVEIS PELO ELEVADO GRAU DE LITIGIOSIDADE DO PAÍS	57
3. DIREITO TRIBUTÁRIO. NOÇÕES GERAIS E PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO DE CONSULTA FISCAL.....	63
3.1. NOÇÃO DE SISTEMA E SISTEMA DO DIREITO POSITIVO	65
3.2. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO	66
3.3. NORMA JURÍDICA: ESTRUTURA, CONTEÚDO E ESPÉCIES	67
3.4. PRINCÍPIOS NORTEADORES DA CONSULTA FISCAL	71
3.4.1. Princípio: norma e valor	74
3.4.2. Sobreprincípio da Segurança Jurídica.....	75
3.4.3 Legalidade.....	81
3.4.4. Direito de petição, princípio da ampla defesa e devido processo legal	85
3.4.5. Moralidade da Administração Pública e Boa Fé objetiva.....	88
3.4.6. Eficiência e Celeridade	91
3.4.7. Publicidade.....	91
4. PROCESSO DE CONSULTA FISCAL BRASILEIRO	95

4.1. BREVE HISTÓRICO SOBRE A ORIGEM DO INSTITUTO DA CONSULTA FISCAL.....	95
4.2. O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL BRASILEIRO.....	97
4.2.1. Natureza da solução de consulta fiscal	97
4.2.2. Processo de consulta fiscal: base normativa e principais características	103
4.2.2.1. Fundamentos constitucionais e normativos do processo de consulta fiscal federal.....	103
4.2.2.2. Pressupostos para formulação da consulta: requisitos formais	109
4.2.2.3. Legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal	112
4.2.2.4. Competência para proferir uma resposta à consulta formulada e cabimento de recursos	114
4.2.2.5. Prazo para a solução de consulta.....	115
4.2.2.6. Efeitos da solução de consulta	117
5. PROCESSO DE CONSULTA FISCAL NO DIREITO COMPARADO	123
5.1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO COMPARADO.....	123
5.2. O PROCESSO DE CONSULTA INTERNACIONAL: APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS.....	126
5.2.1. Natureza do processo de consulta: função instrumental ou instauração de controvérsia.....	126
5.2.2. Pressupostos para formulação da consulta.....	128
5.2.3. Legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal	132
5.2.4. Competência para proferir uma resposta à consulta formulada.....	133
5.2.5. Prazo para a solução de consulta.....	136
5.2.6. Possibilidade de recurso.....	137
5.2.7. Efeitos da solução de consulta	139
6. REFLEXÕES SOBRE O PROCESSO DE CONSULTA BRASILEIRO À LUZ DO DIREITO COMPARADO	143
6.1. NATUREZA DO PROCESSO DE CONSULTA: FUNÇÃO INSTRUMENTAL OU INSTAURAÇÃO DE CONTROVÉRSIA. NECESSIDADE DE MAIOR TRANSPARÊNCIA E DIÁLOGO NO PROCESSO.....	143
6.2. COMPETÊNCIA PARA RESPOSTA À CONSULTA FISCAL FORMULADA: PONTOS DE MELHORIA NA GOVERNANÇA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	149

6.2.1. A atual estrutura dos órgãos administrativos que respondem as soluções de consulta formuladas	150
6.2.2. Visão Geral de Governança e Princípios Norteadores.....	151
6.2.3. Sugestão de criação de uma autarquia: inspiração no sucedido modelo do CADE.....	156
6.2.4. Demais alterações no processo de consulta à luz do direito comparado	159
6.2.4.1. O princípio da publicidade e a transparência das sessões de julgamento	159
6.2.4.2. Prazo para a solução de consulta	162
6.2.4.3. Possibilidade de interposição de recurso	164
6.2.4.4. Efeitos da solução de consulta	165
CONCLUSÕES.....	167
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	171
ANEXO I – INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO AO MINISTÉRIO DA ECONOMIA POR MEIO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO	181

INTRODUÇÃO

A presente tese tem como premissa a análise do atual sistema do contencioso tributário brasileiro, em especial de seus princípios basilares formadores e estruturantes, trazendo um comparativo com modelos adotados em outras jurisdições.

A análise comparativa do sistema tributário brasileiro se mostrou, de acordo com os dados levantados no presente estudo, preocupante, na medida em que evidencia o colapso do sistema atual de cobrança do crédito tributário estruturado pelo modelo judicial e a necessidade iminente de mudança.

Conforme será melhor abordado, a análise de dados divulgados por fontes oficiais leva à conclusão de que o modelo de solução de conflitos atualmente existente está estruturado na cobrança judicial em fase executória, sendo (i) ineficiente em termos de efetivo recebimento, pelos órgãos públicos, dos valores considerados devidos, bem como (ii) altamente oneroso aos contribuintes que se alongam em morosas disputas no âmbito administrativo e judicial, acarretando um cenário de incerteza e insegurança jurídica.

Por outro lado, o processo de fiscalização e o processo de consulta em caso de dúvidas relativas à aplicação da legislação tributária, da forma como adotados atualmente, não se mostram como medidas eficientes, tanto para o contribuinte quanto para a administração pública.

O processo de consulta fiscal federal, tal como estruturado atualmente, não permite um efetivo diálogo entre fisco e contribuintes bem como não traz segurança jurídica para tomada de decisões de forma prévia.

A necessidade de mudança é não apenas sob a ótica normativa mas, em especial, sob o viés do comportamento adotado tanto pelas autoridades fiscais quanto pelos próprios contribuintes.

A presente tese buscou, assim, identificar se o modelo atual de processo de consulta fiscal no âmbito federal é eficaz e atinge o fim almejado, qual seja, sanar dúvidas sobre a aplicação da legislação fiscal, partindo-se da análise estatística de dados relativos ao contencioso fiscal brasileiro e, em especial ao processo de consulta federal sobre a aplicação da legislação fiscal, regulamentado pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro

de 1996 (Lei nº 9.430/1996), e artigo 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Decreto nº 70.235/1972)¹.

Buscou-se identificar se o processo de consulta fiscal federal, aplicável em caso de dúvida acerca da interpretação da legislação², se apresenta como medida eficaz a fim de evitar a instauração de controvérsias jurídicas no âmbito administrativo e judicial.

E, na medida em que se identifica que o modelo atualmente adotado não atende aos princípios constitucionais estabelecidos, tal como o devido processo legal, o princípio da segurança jurídica e os princípios da eficiência e publicidade que regem a administração pública, socorreu-se ao direito comparado para análise de modelos alternativos adotados por outras jurisdições, tais como processos de consulta e acordos bilaterais entre fisco e contribuinte.

Os dados relativos ao contencioso fiscal de outros países evidenciam que os modelos de consulta e solução de controvérsia desses países se mostram mais eficientes e efetivos, tanto do ponto de vista do fisco (em virtude do baixo índice de sonegação fiscal) quanto para os contribuintes (eis que estabelece maior segurança jurídica e diálogo com os órgãos da administração fazendária).

Evidentemente que não se desconsidera a complexidade do sistema tributário atual como uma das principais causas do volume de disputas administrativas e judiciais brasileiras³, contudo, ainda que seja implementada uma reforma tributária estruturante⁴ tal

¹ Tais dispositivos normativos atualmente estão regulamentados pelo Artigo 88 e seguintes do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 (Decreto nº 7.574/2011) e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (Instrução Normativa nº 1.396/2013). Registre-se que, em razão do corte metodológico realizado não foi objeto de análise do presente estudo, os processos de consulta fiscal estadual e municipal, regido pelas legislações específicas de cada Estado e Município, assim como do Distrito Federal; bem como, no âmbito federal, não foi objeto de análise o processo de consulta sobre as contribuições sociais previstas nas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (processo igualmente regulamentado pelo Decreto nº 70.235/1972, nos termos do artigo 25 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007). Contudo, tendo em vista a similaridade dos processos em questão, os mesmos fundamentos e conclusões analisados no presente estudo podem ser transportados para àqueles processos.

² Registre-se que, em razão do corte metodológico adotado, não foi objeto de análise do presente estudo o processo de consulta em caso de dúvida sobre a classificação fiscal de mercadorias (artigo 50 da Lei nº 9.430/1996 e regulamentações).

³ Segundo relatório divulgado pelo Banco Mundial no Brasil os contribuintes dedicam quase quatro vezes mais tempo ao cumprimento de suas obrigações fiscais do que em outros países da América Latina (1958 horas gastas no Brasil e cerca de 547 horas nos demais países da América Latina), e mais de dez vezes o tempo dos contribuintes nos países da OCDE (cerca de 165 horas). (Banco Mundial. **Sistema tributário - Pontos fracos e recomendações de políticas**. Agosto, 2018. Disponível em <http://pubdocs.worldbank.org/en/619811534874323767/2-sistema-tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em março de 2020).

⁴ Neste sentido cite-se os atuais projetos de emendas constitucionais em trâmite na Câmara dos Deputados (Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em

reforma não será suficiente para redução drástica e significativa do atual contencioso. De fato, eventual reforma tributária não se apresenta como medida suficiente para se evitar eventuais questionamentos futuros caso mantido o sistema processual atual.

Assim, o que se propõe no presente estudo é a análise de medidas alternativas de solução de controvérsias fiscais, em especial medidas que evitem a própria instauração do contencioso fiscal, que sejam eficazes tanto no sistema tributário atual quanto em caso de eventual reforma constitucional e legislativa futura.

Neste sentido, pretende-se, ao final do presente estudo, identificar a possibilidade, ou melhor, a necessidade real e iminente de edição de medidas alternativas para evitar a formação de contencioso fiscal, em especial, com reformas estruturantes e pontuais no processo de consulta fiscal atualmente em vigor⁵.

Isto porque a análise realizada evidencia que o modelo, tal como estruturado, se mostra ineficaz e não atinge o fim almejado, qual seja o atendimento ao “direito do cidadão-contribuinte, ao qual corresponde dever do Fisco, que lhe deve prestar assistência, orientando-o para que possa bem cumprir suas obrigações tributárias”⁶.

março de 2020) e no Senado Federal (Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em março de 2020).

⁵ Tendo em vista o corte metodológico adotado, buscou-se no presente estudo analisar de forma mais profunda e objetiva o processo de consulta fiscal federal previsto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Contudo, não se exclui a possibilidade de instituição de outras melhorias em toda a cadeia do processo fiscal brasileiro como formas alternativas de solução de conflitos, tais como a instituição de arbitragem de forma alternativa aos processos administrativos e judiciais, ou, ainda, a transação nos processos judiciais em curso (vide, neste sentido, TORRES, Heleno Taveira Torres. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes simplificação e eficiência administrativa.** In Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, p. 91-126, mar./abr. 2003, p. 101). Outra reflexão importante é a necessidade de revisão do atual processo de fiscalização, que demandam não apenas mudança legislativa como, também mudança de postura, tanto do fisco, quanto dos contribuintes. Simples mudanças poderiam ser implementadas de forma a proover maior diálogo e aproximação do fisco com os contribuintes, tais como: (i) alteração das disposições relativas ao instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN), permitindo que contribuintes possam, ao longo do processo de fiscalização, reconhecer erros cometidos e, por meio de acordo mútuo entre fisco e contribuinte, proceder ao recolhimento de eventual tributo que deixou de ser recolhido sem acréscimo de eventual multa de mora ou punitiva, podendo ir além, mediante uma espécie de transação firmada entre as duas partes de modo a permitir o recebimento do valor efetivamente devido com possível desconto, evitando que as partes socorram-se à morosidade dos tribunais administrativos e judiciais). Cabe destacar a existência de tentativas esparsas no cenário brasileiro, que buscaram implementar soluções similares. Neste sentido são as recentes disposições da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, que instituiu no Estado de São Paulo o "Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Nos Conformes". Não obstante algumas críticas que podem ser realizadas à referida medida (o que, a nosso ver, abre margem para algumas melhorias), o que se observa é a existência de uma movimentação importante, ainda que de forma não coordenada e pontual, que converge para o fim efetivamente almejado, qual seja, busca de eficiência, segurança jurídica e maior aproximação do fisco com os contribuintes.

⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.** 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 924.

Inicialmente porque há um prazo muito extenso para a autoridade administrativa proferir decisão (trezentos e sessenta dias), cujo não cumprimento não produz qualquer efeito imediato. Neste sentido, o que ocorre na prática é que o contribuinte, ao formular a consulta, não tem a garantia de que receberá uma resposta em curto espaço de tempo. Pelo contrário, o que se observa pela análise empírica são soluções de consulta que demoram cerca de um ano para serem solucionadas.

Outra característica do processo atual de consulta é que não há unicidade nas decisões tomadas, o que implica em ausência de previsibilidade e segurança jurídica. Ademais, não há qualquer participação dos contribuintes no processo de consulta (com exceção da formulação do questionamento a ser analisado pelo fisco) o que implica falta de efetividade das decisões proferidas e de transparência no processo.

Ademais, identificou-se um sério problema de governança pública (visto que o órgão responsável pela resposta à consulta formulada corresponde ao mesmo órgão responsável pelo processo de fiscalização, arrecadação e cobrança do crédito tributário). Ainda, sendo a consulta fiscal um ato unilateral, produzido pela administração fiscal, representa falta de estímulo ao contribuinte em formular a consulta pois este já espera um resultado, na maior parte das vezes, em seu desfavor.

A análise sistemática do sistema tributário brasileiro e a análise comparativa de modelos alternativos utilizados por outras jurisdições nos permitem identificar a possibilidade de instituição de modelo alternativo brasileiro, com a necessidade de reformas estruturantes do modelo atual, ou, ainda, simples ajustes do modelo atualmente existente, com o fim maior de construir um sistema de cobrança do crédito tributário e resolução de controvérsias jurídicas mais eficiente, seguro, previsível e menos oneroso para a sociedade.

Desta forma, partindo da análise sistemática do sistema constitucional tributário e de seus princípios norteadores propõem-se alterações no modelo de consulta fiscal federal atualmente adotado, com a conseqüente adoção de um novo modelo que proporcione maior diálogo e aproximação entre fisco e contribuinte e, em última instância, trazendo maior segurança jurídica e evitando a instauração de controvérsias tributárias em âmbito administrativo e judicial.

CONCLUSÕES

A análise aprofundada do direito tributário brasileiro e dados relativos ao contencioso fiscal demonstram que o atual modelo em que esta estruturado o processo fiscal se mostra ineficiente, seja sob o ponto de vista da administração pública, seja sob a ótica do atendimento aos princípios constitucionais estabelecidos, em especial do princípio da segurança jurídica.

Destacou-se, no presente estudo, a necessidade de reformulação do processo de consulta fiscal a partir da análise empírica de dados relativos às soluções de consulta proferidas nos últimos anos bem como à luz direito comparado, identificando-se, assim, diversos pontos de melhoria.

De fato, verificou-se que o atual processo de consulta necessita de reformulações estruturantes de forma a atingir os princípios que regem o direito tributário, dentre os quais destaca-se o princípio da segurança jurídica, bem como o princípio da celeridade e eficiência da administração pública.

O que se evidencia é que o modelo, tal como estruturado e aplicado pelos órgãos competentes, se mostra ineficaz e não atinge o fim almejado.

Inicialmente porque há um prazo muito extenso para a autoridade administrativa proferir decisão. Neste sentido, o que ocorre na prática é que o contribuinte, ao formular a consulta, não tem a garantia de que receberá uma resposta em curto espaço de tempo. Pelo contrário, o que se observa pela análise empírica são soluções de consulta que demoram cerca de um ano para serem solucionadas.

Outra característica do processo atual de consulta é o problema de governança da administração fiscal, na medida em que a autoridade administrativa responsável pela interpretação da legislação tributária é a mesma autoridade responsável pela arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário.

Ainda, identificou-se a necessidade de melhoria da participação dos contribuintes no decorrer do processo de consulta, em atenção ao princípio da transparência e publicidade, tal como a possibilidade de apresentarem esclarecimentos de fato e de direito como garantia do deslinde da controvérsia jurídica de forma mais eficiente, bem como a necessidade de julgamento da consulta formulada em audiências abertas ao público.

Neste sentido, buscou-se no direito comparado estruturas similares às atualmente existentes no modelo brasileiro, identificando-se possibilidades de melhorias no atual

sistema como forma de solução prévia de conflitos em matéria tributária, com o fim maior de evitar que as disputas em matéria fiscal sejam levadas ao Poder Judiciário.

As melhorias propostas, inspiradas não apenas no direito comparado, como também experiências nacionais que se mostraram bem sucedidas, visam a busca de maior (i) eficiência da cobrança do crédito tributário, (ii) segurança jurídica aos contribuintes com base nas decisões proferidas e (iii) transparência e diálogo nas relações entre fisco e contribuinte.

Dentre as mudanças sugeridas destacam-se mudanças de ordem estrutural e alterações pontuais.

Dentre as alterações chamadas estruturantes, destaca-se a necessidade de reavaliação da própria natureza das soluções de consulta proferidas, permitindo-se a adoção de verdadeiros acordos formulados entre fisco e contribuinte, em linha com o que ocorre em outros países, bem como tal como os Regimes Especiais Estaduais, amplamente adotados no Brasil.

Além disso, sugere-se a reformulação do atual processo de consulta, passando a atribuir a competência para julgamento das soluções de consulta a uma autarquia, órgão colegiado vinculado ao Ministério da Justiça, desvinculando o atual processo da RFB, como medida de melhores práticas em termos de Governança Tributária (a exemplo do modelo sueco, assim como seguindo a experiência bem sucedida brasileira com a criação do CADE).

Por fim, sugere-se mudanças pontuais no atual processo, dentre as quais se destaca (i) a necessidade de atribuição de maior transparência ao processo e participação dos contribuintes, como medida de eficiência e busca da segurança jurídica; (ii) a redução do prazo para julgamento, que atualmente é de trezentos e sessenta dias, para um prazo mais célere, em linha com os princípios constitucionais estabelecidos no artigo 37 da CF, na tentativa de atribuir maior confiabilidade e celeridade ao processo, a exemplo do que ocorre em outros países (tal como na Austrália, em que o prazo é de vinte e oito dias ou, ainda, no México, onde o prazo é de três meses); (iii) a necessidade de estabelecimento, pela legislação, que em caso de não atendimento do prazo proposto tem-se como efeito a homologação, pela autoridade julgadora, do entendimento aplicado pelo contribuinte; e, por fim, (iv) a necessidade de alteração dos efeitos da consulta fiscal, isto é, os efeitos imediatos, no caso dos associados e filiados de entidade representativa de categoria econômica e profissional (de modo a impedir que a administração fiscal instaure medidas de fiscalização), bem como os efeitos mediatos em caso de alteração do posicionamento adotado por meio das soluções de consulta em relação aos demais contribuintes (que não tenham assumido a

condição de consultante), nesses casos a legislação fiscal, em atenção ao princípio da segurança jurídica, deve lhes garantir a impossibilidade de o novo posicionamento ser aplicado de forma retroativa, de modo a impedir eventual cobrança do crédito tributário.

Acredita-se, assim, que a adoção das alterações aqui sugeridas são necessárias e suficientes para atribuir maior eficiência ao processo de consulta fiscal, como medida que se propõe a evitar a instauração de eventuais controvérsias jurídicas e, portanto, diminuição do contencioso fiscal federal, tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial, propiciando ao Brasil um ambiente de negócios mais competitivo frente ao mercado internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança Corporativa Tributária – Aspectos Essenciais**. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN (Federal Central Tax Office)*. **Advance rulings**. Disponível em <https://www.bzst.de/EN/Businesses/Advance_rulings/advance_rulings_node.html>. Acesso em março de 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Do processo de consulta**. In PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). **O novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Consensualidade no Direito Administrativo: Acordos Regulatórios e Contratos Administrativos**. Revista de Direito do Estado. Ano 1, vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, janeiro-março/2006.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE*. **ATO advice and guidance: what private ruling can cover**. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Acesso em março de 2020.

_____. **Taxation ruling – TR 2006/11, Private Rulings**. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR200611/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>>. Acesso em março de 2020.

_____. **ATO advice and guidance: applying for a private ruling**. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/Applying-for-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/Applying-for-a-private-ruling/)>. Acesso em março de 2020.

_____. **ATO advice and guidance: when consider applying for a private ruling**. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/When-to-consider-applying-for-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/When-to-consider-applying-for-a-private-ruling/)>. Acesso em março de 2020.

_____. *Australian Government*. **Appendix 4: private ruling in other countries**. Disponível em <<https://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/potential-revenue-bias-in-private-binding-rulings/appendix-4-private-rulings-in-other-countries/>>. Acesso em março de 2020

_____. *Australian Taxation Office*. **ATO advice and guidance: when we have not given you a private ruling, your review rights**. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products->

([rulings/Private-rulings/When-we-have-not-given-you-a-private-ruling---your-review-rights/](#)). Acesso em março de 2020.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica.** 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *in* MELLO, Fernando Figueiredo. **Tributação e Segurança Jurídica. A importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção.** São Paulo: ETCO, 2019.

BANCO MUNDIAL. **Sistema tributário - Pontos fracos e recomendações de políticas.** Agosto, 2018. Disponível em <http://pubdocs.worldbank.org/en/619811534874323767/2-sistema-tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em março de 2020.

BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. **A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados.** In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário limites normativos.** São Paulo: Noeses, 2016.

BORGES, Souto Maior. **Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 154, jul. 2008.

BRASIL. CNJ (2018). **Justiça em números 2018.** Publicação CNJ, Brasília. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>. Acesso em março de 2020.

BRASIL. CNJ (2019). **Justiça em números 2019.** Publicação CNJ, Brasília. Disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em março de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Situação do Atual estoque do CARF.** Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em março de 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. 2017. **Relatório de Gestão.** Disponível em http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf.pdf. Acesso em março de 2020.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Sobre o Uso de Definições e Classificações na Construção do Conhecimento e na Prescrição de Condutas.** *In:* CARVALHO, P. B. (Coord.); BRITTO, L. G. (Org.). **Lógica e Direito.** São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Tributar na Era da Técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias.** São Paulo: Noeses, 2018.

BUIJZE, Renate. *The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research.* *Erasmus Law Review*, 4, (2016):189-198. Disponível em <https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2016/4/ELR_2016_09_04_004>. Acesso em março de 2020.

CADE. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Defesa da concorrência no Brasil: 50 anos.** Coordenação de Vinícius Marques de Carvalho e Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo. Brasília, 2013. Disponível em http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/cade_-_defesa_da_concorrencia_no_brasil_50_anos.pdf. Acesso em março de 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **O Conflito entre Contribuintes e o Estado na Busca do Crédito Tributário: Uma visão pela Análise Econômica do Direito.** In Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015 - Contributos Práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial. São Paulo: Almedina, 2017.

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

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária.** Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.

CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. **Processo administrativo de consulta tributária.** São Paulo: MP Editora, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.** 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ELLIS, Maarten J. *Initiative on Advance Rulings (General Report).* *Cahiers de droit fiscal international.* v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED (EY); ETCO (2019). **Desafios do contencioso tributário brasileiro.** Disponível em <https://www.etc.org.br/11/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em março de 2020.

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal.** São Paulo: Noeses, 2005.

FGV. Faculdade Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo. **Relatório do Índice de Confiança na Justiça Brasileira**. 1º Semestre de 2017. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6618>. Acesso em março de 2020.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FMI. Fundo Monetário Internacional; OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Tax Certainty: Report for the G20 Finance Ministers**. Paris: março de 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>. Acesso em março de 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2019.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros.

GUIBOURG, R. A.; GHIGLIANI, A. M.; GUARINONI, R. V. **Introducción al Conocimiento Jurídico**. 1. reimpresión. Buenos Aires: Astrea, 1984.

HOPPE, SCHANZ, STURM, SURETH-SLOANE PADERBORN UNIVERSITY E LMU MUNICH. **Tax Complexity**. Disponível em <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em março de 2020.

HUSSERL, Edmund. **Investigações lógicas – Sexta investigação. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento**. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 6ª edição. São Paulo: Dialética, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 6ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2010.

_____. JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986.

LEX MUNDI PUBLICATION. **Tax Ruling – Mexico. 2011**. Disponível em <<http://www.lexmundi.com/document.asp?docid=3280>>. Acesso em março de 2020.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Consulta Fiscal**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo, A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MARINS, Leandro. **Parcerias entre a Administração Pública e o Terceiro Setor: sistematização e regulação**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de

São Paulo como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito do Estado. São Paulo, FADUSP, 2010.

MARTÍNEZ, Francisco D. Adame. *La Consulta Tributaria*. Granada, 2000.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Paradoxos do ambiente institucional tributário brasileiro: texto legal versus sua aplicação no campo das execuções fiscais**. Revista da Faculdade de Direito da USP, vol. 109, jan/dez de 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo: federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia e VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Brasil, campeão mundial de litúgio tributários**. Disponível em <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/brasil-campeao-mundial-de-litigios-tributarios.ghtml>. Acesso em março de 2020.

MÉXICO. *LEX MUNDI PUBLICATION. Tax Ruling – Mexico. 2011*. Disponível em <<http://www.lexmundi.com/document.asp?docid=3280>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Consulta tus aclaraciones como contribuyente*. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Utiliza nuestros servicios electrónicos y realiza consultas de información*. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Presenta tu consulta de clasificación arancelaria*. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/tramites/71719/presenta-tu-consulta-de-clasificacion-arancelaria>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Presenta tu aclaración como contribuyente*. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/32846/presenta-tu-aclaracion-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

_____. *GOBIERNO DE MÉXICO. Consulta presentada por los contribuyentes*. Disponível em <<https://www.gob.mx/prodecon/acciones-y-programas/consulta-presentada-por-los-contr>>. Acesso em março de 2020.

MICHAELIS, Editora Melhoramentos: 2020. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?id=XxPe>. Acesso em março de 2020.

MÖSSNER, Jörg Manfred. *Why and how to compare tax law*. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco. *Introduction to comparative tax law*. Calabria: Rubbetino Editore, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 24^a edição. São Paulo: Atlas, 2009.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *El derecho como texto: Cuatro estudios de teoria comunicacional del derecho*. Madrid: Ed. Civitas, 1998.

MOTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego. **Direito Tributário Internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil**. IBDT Serie Doutrina Tributária Vol. XX. Quartier Latin. São Paulo, 2016.

Consensualidade na Administração Pública/USP: São Paulo, 2011. Artigo publicado na Revista de Arbitragem e Mediação vol. 35, ano 2012. Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/301811/mod_resource/content/0/ADMINISTRACAO%20CONSENSUAL%20E%20A%20ARBITRAGEM%20-%20Alexandre%20Luiz%20Moraes%20do%20Rego%20Monteiro.pdf. Acesso em março de 2020.

MOUSSALEM, Tárek. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Sobre as Definições**. In: CARVALHO, P. B. (Coord.); BRITTO, L. G. (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez López. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3^a Edição. São Paulo: Dialética. 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1965 (reimpressão de 1973).

OCDE. *Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>. Acesso em março de 2020.

_____. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. Washington, D. C.: OECD, 1st Feb. 2011.

_____. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris. Disponível em https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en. Acesso em março de 2020.

_____. *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em março de 2020.

_____. **Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note.** Disponível em: [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf). Acesso em março de 2020.

_____. **Experiences and Practices of Eight OECD Countries.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>. Acesso em março de 2020.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **A administração consensual como a nova face da Administração Pública no Séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação.** Revista de Direito do Estado, ano 3, vol. 10. Rio de Janeiro: Renovar, abril-junho/2008.

PEÑA, Basanta de la. **Consulta Previa a las Autoridades Fiscales por los Contribuyentes.** In Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 10º Congreso Tributario – Directivas generales para la Apresentação de Trabajos, Buenos Aires, dezembro de 2002.

PEREIRA, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva. **Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada.** Disponível em http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em março de 2020.

PERES, Jesús Gonzáles. **El principio general de la buena de en el derecho administrativo.** Madri, 1983.

PETERS, Brainard Guy. **O que é Governança?** Revista do TCU nº 127, maio/Agosto 2013.

PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. **Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report).** Cahiers de droit fiscal international. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro.** 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em [doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-102447](https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-09082017-102447). Acesso em março de 2020.

PONTES, Helenilson Cunha. **A reforma Tributária Necessária.** Artigo publicado em Consultor Jurídico, em 28 de agosto de 2019. <https://www.conjur.com.br/2019-ago-28/reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em março de 2020.

PRADO, Roberta Bordini. **Amortização do ágio e imposto sobre a renda – Incorporação, fusão e cisão.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

REAL, Alberto Ramón. **La fundamentación del acto administrativo.** RDP 6/17.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **A consulta fiscal.** São Paulo: Dialética, 1996.

SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. 2019. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário (e-book)**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVA, Almiro do Couto. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99)**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273-274, jul/set. 2004.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli Da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SUÉCIA. SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais). *Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen*. Det krävs inte prövningstillstånd. Disponível em <<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked/attoverklaga.4.7f2824581614cb166514a8.html>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SVERIGES RIKSDAG (Parlamento Sueco). Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor*. Disponível em <https://riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1998189-om-forhandsbesked-i-skattefragor_sfs-1998-189>. Acesso em março de 2020.

SYMON, Helen. *Practical protection of Taxpayers' Rights (National Report: Australia)*. Cahiers de droit fiscal international. V. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015

TESOURO NACIONAL (2018). Relatório Contábil. **Uma Análise dos Ativos, Passivos e Fluxos Financeiros da União**. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/RCTN+2019/6a4d3889-2630-47f8-8a37-1c679169f5a4>. Acesso em março de 2020.

TORRES, Heleno Taveira Torres. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes simplificação e eficiência administrativa**. In Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, p. 91-126, mar./abr. 2003.

_____. **A segurança jurídica do sistema de tributação**. Artigo publicado no Consultpr Jurídico, disponível em <https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>. Acesso em março de 2020.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 2ª Ed.

UNIÃO EUROPÉIA. FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. *Survey on advance tax rulings*. Disponível em < https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Advance_tax_rulings.pdf >. Acesso em março de 2020.

USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. *Internal Revenue Bulletin 2020-01*. Jan. 2020. Disponível em < https://www.irs.gov/irb/2020-01_IRB#REV-PROC-2020-1INTERNA >. Acesso em março de 2020.

_____. *Understanding IRS Guidance – a brief primer*. Disponível em < <https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer> >. Acesso em março de 2020.

UTUMI, Alessandra. **As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia**. In *Direito Tributário Internacional Aplicado Volume IV*. Coord. Heleno Taveira Torres, Quartier Latin, 2008.

VERA, Maria Raquel Coronado. *La consulta fiscal y su relacion com la seguridad jurídica del administrado*. *Facultad de Derecho y Criminologia*. Universidad Autonoma de Nuevo Leon. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal). 2005.

VILANOVA, Lourival. **A teoria do direito em Pontes de Miranda**. Escritos jurídicos filosóficos, vol. 1, São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLIER, Cory (FMI). *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*. Maio de 2016. Disponível em <file:///C:/Users/99801359/Documents/tltn1602.pdf>. Acesso em março de 2020.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução Luiz Henrique Lopes dos Santos. São Paulo: Editora USP, 2001.

WORLD BANK GROUP (2019). *Doing business 2019 training for reform*. Disponível em https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf. Acesso em março de 2020.

ANEXO I – INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO AO MINISTÉRIO DA ECONOMIA POR MEIO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Dados do Pedido	
Protocolo	03006008828201962
Solicitante	ROBERTA BORDINI PRADO LANDI
Data de Abertura	14/10/2019 17:08
Orgão Superior Destinatário	ME - Ministério da Economia
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	04/11/2019
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Concedido (Resposta solicitada inserida no e-SIC)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Dados Processo de Consulta Fiscal
Detalhamento	<ol style="list-style-type: none"> 1. Quantas consultas sobre a interpretação da lei tributária (excluindo-se a aduaneira) foram elaboradas nos últimos 6 anos? (fornecer números totais por ano, desde a edição da IN 1396) 2. Quantas soluções de consulta interna foram editadas? 3. Dessas consultas (resposta ao item 1), quantas foram consideradas ineficazes e quantas foram consideradas eficazes? 4. Das consultas fiscais eficazes, quantas foram decididas de forma a confirmar a interpretação dada pelo contribuinte? 5. Peço que a informação relativa ao item 3 e 4 seja aberto por tipo de tributo (IRPJ/CSL/IPI/PIS/COFINS/outros) 6. Qual foi o tempo médio de resposta das consultas fiscais elaboradas? 7. Quantas foram submetidas a recurso (recurso especial)? 8. Qual tempo médio de análise dos recursos? 9. Quantos recursos foram procedentes e quantos foram improcedentes? 10. Qual é a composição atual (em número de pessoas e cargos envolvidos) da DISIT e da COSIT (número de pessoas responsáveis pela condução e julgamento dos processos de consulta)?

Dados da Resposta

Data de Resposta 29/10/2019 13:41
 Tipo de Resposta Acesso Concedido
 Classificação do Tipo de Resposta Resposta solicitada inserida no e-SIC

Resposta

Senhora,

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, informamos que a resposta ao seu pedido, segue, em anexo.

Atenciosamente,

Responsável pela Resposta Coordenação-Geral de Tributação.
 Destinatário do Recurso de Primeira Instância: Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil.
 Prazo Limite para Recurso 08/11/2019

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido Governo e Política
 Subcategoria do Pedido Administração pública

Número de Perguntas 10

Histórico do Pedido

Data do evento	Descrição do evento	Responsável
14/10/2019 17:08	Pedido Registrado para para o Órgão ME - Ministério da Economia	SOLICITANTE
29/10/2019 13:41	Pedido Respondido	ME - Ministério da Economia

Resposta fornecida

DF COSIT RFB

Fl. 5

1. Quantas consultas sobre a interpretação da lei tributária (excluindo-se a aduaneira) foram elaboradas nos últimos 6 anos? (fornecer números totais por ano, desde a edição da IN 1396)

Resposta:

2014	1027
2015	1221
2016	1109
2017	1529
2018	1219
2019	1073

2. Quantas soluções de consulta interna foram editadas?

Resposta: 122

3. Dessas consultas (resposta ao item 1), quantas foram consideradas ineficazes e quantas foram consideradas eficazes?

	Despacho Decisório de Ineficácia	Solução de Consulta
COFINS	767	874
Contribuições Previdenciárias	748	623
IRPJ e CSLL	690	664
IPI	233	89
IRPF	456	313
IRRF	225	208
SIMPLES	303	211
NORMAS GERAIS	554	157
OUTROS	322	126

Obs: Como várias consultas apresentam mais de um tributo, as quantidades de soluções de consulta e as de despacho decisório por tema podem ser maiores que as quantidades de processos.

4. Das consultas fiscais eficazes, quantas foram decididas de forma a confirmar a interpretação dada pelo contribuinte?

Resposta: A RFB não gerencia esse tipo de informação.

5. Peça que a informação relativa ao item 3 e 4 seja aberto por tipo de tributo (IRPJ/CSL/IPI/PIS/COFINS/outros)

Resposta: Conforme o quadro

6. Qual foi o tempo médio de resposta das consultas fiscais elaboradas?

Resposta: 322 dias

7. Quantas foram submetidas a recurso (recurso especial)?

Resposta: 106

8. Qual tempo médio de análise dos recursos?

Resposta: O tempo médio total desde o protocolo da consulta até a análise do recurso foi de 479 dias

9. Quantos recursos foram procedentes e quantos foram improcedentes?

Resposta: Procedentes = 66

Improcedentes: 40

10. Qual é a composição atual (em número de pessoas e cargos envolvidos) da DISIT e da COSIT (número de pessoas responsáveis pela condução e julgamento dos processos de consulta)?

Resposta:

Cosit: Cargos – 1 Coordenador-Geral, 4 Coordenadores e 10 Chefes de divisão

Auditores: 61

Disit: Cargos – 10 Chefes de divisão

Auditores: 77

Obs: As pessoas realizam outras atividades além da solução de consulta.

Responsável pela resposta: José Márcio Andriotti – Chefe da Dileg
Destinatário do recurso de primeira instância: Fernando Mombelli –
Coordenador-Geral da Cosit



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por JOSE MARCIO ANDRIOTTI em 25/10/2019 16:41:00.

Documento autenticado digitalmente por JOSE MARCIO ANDRIOTTI em 25/10/2019.

Esta cópia / Impressão foi realizada por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA em 25/10/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP25.1019.17533.ASEY

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
341F455001E26035ECB60ACC683E87E639DAD4C1C79B030E3C13003D7D1000F7