XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

A IMPORTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PARA A FORMAÇÃO DE JUSTIÇA FISCAL E GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.

THE IMPORTANCE OF ADMINISTRATIVE LITIGIOUSNESS OF TAX APPEALS TO THE FORMATION OF TAX JUSTICE AND THE GUARANTEE OF FUNDAMENTAL RIGHTS

Roney Sandro Freire Corrêa [1]

Resumo

O presente artigo se propõe apresentar o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enquanto órgão indutor de resoluções contenciosas tributárias e promotor de Justiça Fiscal. De início, busca, no ponto de vista histórico, o processo de gestação e formatação do contencioso administrativo no cenário mundial, sobretudo o tributário. Traça um paralelo com a experiência vivida por alguns países europeus e americanos, desde a sua formação até os dias atuais, identificando suas principais características e críticas.

Palavras-chave: Carf, Contencioso tributário, Composição paritária, Transparência

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to present the Board of Tax Appeals (CARF), while inducing organ tax contentious resolutions and Fiscal prosecutor. It introduces the historical point of view, the process of pregnancy and formatting of administrative litigation on the world stage, particularly the tax. It Draws parallels with the experience of some european and american countries, since its formation to the present day, identifying its main characteristics and criticism.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Carf, Tax litigation, Composition of the joint, Transparency

[1] Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestre pelo Instituto de Estudios Fiscales. Mestrando em Direito Público – Faculdade de Direito do Sul de Minas.

1 INTRODUÇÃO

Esta exposição se propõe a projetar o atual contexto em que se encontra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assumindo contornos fundamentais, enquanto órgão indutor de resoluções contenciosas tributárias e promotor de justiça fiscal, ao ser desafiado no resgate de sua credibilidade institucional e consolidador do signo caracterizador dos direitos fundamentais constitucionais, em contrapartida ao atual contexto formado por um Estado imbuído de um espírito voraz arrecadador, pressionado por duras políticas de ajuste fiscal.

Preliminarmente, adota-se o caráter cognitivo dialético ao suscitar um estrito enfrentamento dos tópicos acima referidos, vinculados a um rigor metodológico no desenvolvimento da tese esposada.

Adverte-se, portanto, quanto à análise do objeto, diversos questionamentos de ordem legal, ao articular e promover o cotejamento de diversas experiências, adotando como referencial teórico, um dos pressupostos considerados essenciais para alcançar à efetividade das suas decisões, pautado pelo princípio da segurança jurídica, tendo como consequências imediatas o fortalecimento na construção da justiça fiscal, legitimando à inclusão social e a participação cidadã em todo esse processo.

Este artigo também busca disciplinar o contencioso administrativo tributário brasileiro, identificando e consagrando o efetivo cumprimento da estabilidade de suas decisões e preservação das garantias constitucionais, resgatando à justiça fiscal, como um desses pressupostos.

Como aspecto temporal, parte-se do efeito pós-operatório ocorrido no âmbito do CARF, em decorrência de alegações de fraudes, envolvendo seu corpo técnico, para que fossem orientados os resultados de julgamentos vultuosos, convergindo e orientando toda sociedade a um novo patamar de discussão, elegendo distintas e opostas considerações sobre o tema.

Enquanto de um lado se sustentam alegações fundamentadas em premissas formuladas pela necessidade de sua manutenção ou no seu aperfeiçoamento, de outro despertam posições heterogêneas, que se convergem nos princípios da transparência, da estabilização de suas decisões e da busca incessante pela justiça fiscal, em que pese, atualmente, o antagonismo ideológico pautado na lógica da arrecadação fácil e do malsucedido ajuste fiscal.

É cediço, que tais orientações somente alcançam sua necessária musculatura legislativa e, consequentemente, essa justiça, caso seja admitido em consonância com à

Constitucional Federal (CF) e com o procedimento administrativo tributário, que inauguram as devidas garantias fundamentais e são pilares de sustentação processual.

Portanto, de nada adianta direitos e garantias insculpidos na Carta Magna ou no Decreto que regulamenta o procedimento administrativo – Decreto n. 70.235/72 (BRASIL, 1972) –, se a utilização e dimensão a ser engendrada, carece de efetividade ou é ameaçada por valores não republicanos, colocando em potencial risco, alguns de seus principais princípios. Torres (2004) ilustra que não basta que a CF apenas consagre direitos, se o esforço pela sua efetivação não se veja coerente com os valores constitucionais.

Diante disso, suscitam-se algumas indagações, orientadas por esses pressupostos, que são estabelecidos como construções lógicas de natureza preponderantemente hipotético-dedutiva, imprescindíveis para à orientação do tema, quais sejam: (a) Extinção, manutenção ou modernização do atual modelo de Conselho Administrativo de Recurso Fiscal (CARF), qual a melhor opção?; (b) a lógica paritária é hipótese de garantia de justiça fiscal?; (c) o atual modelo assegura o cumprimento dos direitos e garantias fundamentais, atendendo o exercício pleno de justiça fiscal?; (d) existe adequada transparência quanto à prestação jurisdicional-administrativa por parte do Estado?

Fixado o introito, procura-se orientar o presente artigo em capítulos, assumindo o rigor da contextualização e da inter-relação, permitindo ao final, eleger conclusões pragmáticas e propostas que proporcionem uma potencial reflexão.

2 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DO MODELO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUAS DEFINIÇÕES

Atribui-se, aqui, a precisão semântica dos conceitos de contencioso administrativo tributário e de justiça fiscal, com fulcro em suas respectivas densidades constitucionais.

Para isso, são eleitos quatro critérios delimitadores, fundamentados na diversidade cultural entre os países, na conexão histórica com o Brasil, nos sistemas que influenciaram o modelo nacional de contencioso e, por fim, apontam-se àqueles que apresentaram maiores inovações.

O termo denota desde à sua origem, uma possibilidade em que o Estado, inserido em uma lógica paritária, assegure à solução de divergências, aperfeiçoando à devida legalidade, antes mesmo que se ascenda ao sistema judicial.

Assim, o contencioso administrativo fiscal – que é fruto de uma discordância do contribuinte em relação a uma exigência fiscal, para ele injustificada – encontra respaldo no

próprio texto constitucional, identificando a possibilidade de haver um procedimento administrativo, que é um meio de composição de litígios na esfera da administração pública, como meio de solução.

Constata-se de início, a carga isonômica desprovida, restabelecendo a modulação necessária entre o cidadão-contribuinte e o Estado-fiscal.

2.1 O contencioso administrativo e sua construção histórica

É importante observar, que muito embora a figura do contencioso administrativo começa a ser destacado no final do século XVIII, foi no ano de 1615, na Inglaterra, conforme orientação de documentos históricos, que as funções dedicadas aos litígios administrativos eram já atribuídas aos conselhos tributários:

> E, quando o Conselho Geral do Reino tiver de reunir para se ocupar do lançamento dos impostos, exceto nos três casos indicados, e do lançamento de taxas, convocaremos por carta, individualmente, os arcebispos, bispos, abades, condes e os principais barões do reino, além disso, convocaremos para dia e lugar determinados, com a antecedência, de pelo menos 40 dias, por meio de nossos xerifes e bailios, todas as outras pessoas que nos tem como suserano; e em todas as cartas de convocatória exporemos a causa da convocação; e proceder-se-á à deliberação no dia designado em conformidade com o conselho dos que estiverem presentes, ainda que não tenham comparecido todos os convocados (MIRANDA, 1990, s/p).

Contudo, foi somente ao final do século XVIII – mais precisamente em agosto de 1790 – em meio ao ambiente revolucionário, quando da elaboração da Declaração Universal dos Direitos do Homem, bem como decorrente da revolução francesa, que a França, por intermédio da Lei n. 16-24, que se estabelecia que não seria permitido nenhum controle de atos legislativos ou administrativos pelo Poder Judiciário, inaugurando assim, uma nova fase da história (BRASIL, 2001).

A significante consciência da doutrina liberal, inspirado na sua tricotomia de valores, funcionou como mola propulsora desse desenvolvimento, tendo seus pensamentos ideológicos vocacionados e orientados pelo filósofo Jacques Rosseau. Tal disciplinamento era orientado por pressupostos liberais, cujas funções administrativas e judiciárias eram colocadas em lados opostos, tendo como princípios norteadores, a marca de uma separação, definida em expressas atribuições, impondo aos próprios juízes que perturbassem às operações dos corpos administrativos, a possibilidade de estar cometendo crime funcional (ROSSEAU, 2008).

Em meio a gestação popular, surgia o contencioso administrativo, fundamentado na lógica tripartite de Montesquieu, colocando em campos antagônicos o judiciário, que se

legitimava pelo conceito de nobreza e frequentemente avesso aos princípios revolucionários, e a então jurisdição administrativa, que procurava desde a sua origem, uma orientação de caráter técnico, especializado, sobretudo pelo fato de que os juízes administrativos já eram considerados como membros do poder executivo. Tal sistema teve vigência até o ano de 1799, ano em que Napoleão Bonaparte assume o controle estatal, alterando a forma inicialmente estabelecida, orientada por um Conselho de Estado, responsável em promover a revisão das decisões de ministros aditado pelo exercício de atuação em primeira instância de jurisdição administrativa (BRASIL, 2001).

Conforme ensinamentos do Rivero (1981), essa separação das funções administrativas propriamente dita e a função jurisdicional da Administração, são fatores que atestam a maturidade institucional do Estado francês, sendo adotado até os dias de hoje pelos juízes administrativos que, como requisito, são advindos da Escola Nacional da Administração (ENA).

Com a difusão e crescente movimento ideológico, fundamentado em ideias liberais, se espalha pela Europa, e países como Grécia, Itália e Espanha, adotam idêntico modelo, com o argumento de se estabelecer uma nova forma de equilíbrio e de celeridade na solução contenciosa. A partir de então, reforçado pelo crescimento populacional e o fortalecimento das atividades estatais, o âmbito administrativo francês ganha sua musculatura legislativa, motivando em 1953, na criação de 35 tribunais administrativos, dentre esses, um que apreciaria e se especializaria nas matérias envolvendo o contencioso administrativo tributário (RIVERO, 1981).

Em síntese, a Europa gestava uma nova fase de contencioso administrativo tributário, permitindo, gradativamente, uma maior especialização, tornando como referência para os demais países e possibilitando resgatar o avanço de uma justiça fiscal, corrigindo distorções de assimetrias sociais.

2.2 O contencioso administrativo tributário e suas experiências comparadas

2.2.1 O modelo português

Em que pese os pressupostos políticos para a sua formação, tendo a França exercido fortes influências sobre às demais nações, alguns modelos tiveram diversas outras influências, dentre eles o sistema português, inaugurado em 1974, não surgindo como conquista do regime liberal, remontando desde à sua gênese às Ordenações Filipinas (CAETANO, 1994).

Por essas tradições históricas, tal sistema foi orientado por uma maior carga de subjetivismo, que influenciava o modelo tributário, principalmente no âmbito do judiciário, representando maiores elementos de segurança e especialização técnica, considerando o fato de que a decisão administrativa ser de caráter vinculante e fazer coisa julgada (CAETANO, 1994).

Quanto a sua organização, Portugal adotou inicialmente um modelo de contencioso administrativo dividido entre os Tribunais Tributários, compostos por juízes singular, o Supremo Tribunal Administrativo, responsável pela apreciação dos chamados recurso *per saltum*, que envolvem às questões unicamente de direito e os Tribunais Centrais Administrativos, responsáveis pela análise de recursos envolvendo questões fáticas e de direito. Tais tribunais são orientados por uma composição paritária, definindo o seu ingresso, por critérios de transparência através de provas e concursos especializados, o que asseguram aos seus integrantes uma maior autonomia funcional e maior independência (ENTERRÍA, 1991).

Por fim, cabe destacar que a partir de 2011, Portugal inaugura uma nova fase, ao promulgar o Decreto-Lei n. 10/2011, regulando e vinculando à Administração Tributária à jurisdição arbitral (MENDONÇA, 2013).

2.2.2 O modelo espanhol e o modelo alemão

No caso da Espanha e Alemanha, tais referências foram tratadas e publicadas pelos professores Patrick Dibout, Jorge Manfred Mossner e Carlos Palao (CROLLA, 2005).

Desde a reforma constitucional ocorrida no ano de 1978, a Espanha instituiu e determinou que o litígio, obrigatoriamente deve ser iniciado na via administrativa, ainda que adote a duplicidade de instâncias, tendo a celeridade de suas decisões uma das suas principais características, vinculando o órgão julgador ao cumprimento do seu julgamento no prazo máximo de 30 dias. Quanto à sua organização, os mesmos são formados por Tribunais Econômicos-Administrativos, compostos por membros de sua Administração Tributária, apresentando à seguinte estrutura: os regionais, que são apreciadores de matérias tributárias de competência territorial, e os centrais, que julga processos advindos dos Tribunais Regionais, obrigatoriamente, antes de ascender a via judicial (CROLLA, 2005).

Existem critérios que devem ser observados como pré-requisito processual juntamente ao Tribunal Central, como por exemplo a exigência de um depósito de um milhão e oitocentos mil euros por parte do contribuinte para inaugurar o litígio, bem como a inexistência

condicional de suspensão de exigibilidade creditícia. Por essas e outras razões, conforme dados da pesquisa, a taxa de recursos julgados a favor dos contribuintes estão na ordem de 36%, em que pese o frágil e delicado momento de suas finanças públicas (CROLLA, 2005).

No caso da Alemanha, os Tribunais Administrativos só surgiram ao final do século XIX, com funções diversas, de caráter não exclusivamente fiscal. Após a segunda grande guerra, houve a instalação de uma Corte Fiscal Federal, independentemente do poder executivo, para causas exclusivamente fiscais, cuja organização era composta por membros indicados, com mandatos temporários, sendo que o controle jurisdicional dos atos administrativos fiscais, eram exercidos por Cortes Administrativas Especiais independentes (MENDONÇA, 2013).

Atualmente, é o Tribunal Financeiro Federal o órgão máximo da jurisdição administrativo-fiscal, sendo necessária percorrer toda instância administrativa antes de se demandar eventualmente à via judicial. Segundo dados desse tribunal, apenas 10% dos julgamentos não são acatados e prossegue em grau de recurso, sendo que destes, apenas 2% segue para a Corte Fiscal Federal (MENDONÇA, 2013).

2.2.3 O modelo norte-americano

No caso dos Estados Unidos, a separação e independência entre as instâncias administrativas e judiciais, garantem um sistema de contencioso tributário dividido em instâncias – *Internal Revenue Service* (IRS) *Office of Appeals* –, estabelecido como o órgão responsável pela apreciação dos recursos, sendo compostos por julgadores formados unicamente pelo corpo de auditores do IRS. O Tribunal Fiscal dos Estados Unidos é composto por 19 juízes, cujo mandato se mantém pelo período de 15 anos, selecionados pelo Presidente da República com a devida ratificação por parte do Senado Federal. Após o término do mandato, o juiz poderá ser nomeado como ‘juiz sênior’ e continuar colaborando nos processos como conselheiro. Uma de suas principais características, se dá pelo fato de assegurar a possibilidade de execução, ainda em sede cautelar, do débito em litígio, tanto na fase administrativa, quanto na fase judicial (NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS, 2015).

Segundo o manual de procedimentos e regras da *United States Tax Court*, o presidente da corte – *Chief Judge* – determina a quantidade de divisões, distribui os juízes em cada uma delas, e designa qual será o juiz responsável pela divisão. Logo, a estrutura varia ao longo do tempo. Nela são proferidos três tipos de decisões: (i) *divisions opinions* – que valem como precedente para casos futuros e são oficialmente publicadas; (ii) *memorandum opinions* – que

não têm valor como precedente e que são veiculadas privadamente; (iii) *summary opinions* – decisões de pequenas causas, cujo valor reclamado é inferior de 50 mil dólares, e como o nome sugere, sua decisão é sumária (UNITED STATES TAX COURT, 2013).

Organizou-se no Quadro 1, vários sistemas de contencioso administrativo tributário, no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Quadro 1 – Tax administration 2013/Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies

	Processo Administrativo			Possui corte	Possibilidade de cobrança do tributo em discussão	
	Existência	Prazo p/ apresentar contestação	Prazo para decisão	especializada em tributário	Durante processo administrativo	Durante processo judicial
Austrália	Sim	Variado\1	Limitado	Não \3	Sim	Sim
África do Sul	Sim	30\1	60	Sim	Sim	Sim
Alemanha	Sim	60	Nenhum	Sim	Sim \1	Sim \1
Arábia Saudita	Sim	Não	60	Sim	Sim	Sim
Argentina	Sim	15 \2	60	Sim	Não	Sim
Áustria	Sim	30	180	Sim	Sim	Sim
Bélgica	Sim	180	180	Não	Não\1	Sim \2
Brasil	Sim	30	Nenhum	Não	Não	Não
Bulgária	Sim	14	60	Não\3	Sim	Sim
Canadá	Sim	90	90-180	Sim	Em certos casos	Em certos casos
Chile	Sim	Não	50	Sim\2	Não	Sim
China	Sim	60	60	Não	Sim \1	Sim \1
Chipre	Sim	\1	1095\1	Não	Sim	Não
Cingapura	Sim	30\2	Nenhum	Não\3	Sim	Sim
Colômbia	Sim	60	365	Sim	Não	Não
Coréia	Sim	90	90	Não	Sim	Sim
Dinamarca	Sim	90	30 - 330	Não	Sim	Sim
Eslovenia	Sim	15 a 30	60	Sim	Sim	Sim
Espanha	Sim	30	30	Sim	Não	Não
Estados Unidos	Sim	30	/1	Sim	Sim \1	Sim \1
Estônia	Sim	30	30	Não	Sim	Sim
Finlândia	Sim	1825	1.825	Não	Sim	Sim
França	Sim	\1	\2	Não	Sim	Sim
Grécia	Sim	60	60	Sim	Não	Sim
Holanda	Sim	45	45	Sim	Sim \1	Sim \1
Hong Kong (CN)	Sim	30 - 2.190	Nenhum	Não	Sim	Sim
Hungria	Sim	15 a 30	30\2	Não	Não\3	Sim \4
Irlanda	Sim	Nenhum	Nenhum	Não\1	Não	Sim
Islândia	Sim	90	Nenhum	Não	Sim	Sim
Israel	Sim	15	1.095	Não	Não	Não
Itália	Não	-	Não	Sim	Não	Não
Japão	Sim	60	Não	Não	Sim	Sim
Látvia	Sim	20	30-60	Sim	Não	Não
Lituânia	Sim	20	30-60	Não	Não	Não
Luxemburgo	Sim	90	180	Não\1	Sim	Sim
Malásia	Sim	30	30\1	Não	Sim	Sim
Malta	Sim	30-180	na	Não	Não	Não
México	Sim	45	90	Sim	Não\1	Sim
Noruega	Sim	21	Nenhum	Não\1	Sim	Sim
Nova Zelândia	Sim	60	Nenhum	Sim	Não	Não\1
Polônia	Sim	14	60	Sim	Não	Não
Portugal	Sim\1	120	120	Sim	Sim	Sim
Reino Unido	Sim	30	45	Sim	Sim	Sim\1
Rep. Checa	Sim	15	Variado\1	Não	Não	Não
Rep. Tcheca	Não	-	-	Não	Sim	Sim
Romênia	Sim	30	45	Não	Sim\1	Sim\1
Rússia	Sim	10	30	Não	Sim\4	Sim\5
Suécia	Sim	60 - 1.825	Nenhum	Não	Sim	Sim
Suíça	Sim	30	Nenhum	Sim	Não	Não
Turquia	Sim	30	30	Sim	Sim	Sim

Fonte: Adaptado de OECD (2013, p. 345-347)

3 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, PRESSUPOSTOS E SUAS IMPLICAÇÕES CONSTITUCIONAIS

O Contencioso e a busca da solução das lides tributárias no Brasil remontam aos primórdios da sua história pós-descobrimento. Consta que, em 1549, Tomé de Souza, para

instalar o Governo Geral, trouxe consigo o primeiro Provedor-Mor da Fazenda Real no Brasil, o qual tinha, entre outras atribuições, a de julgar os recursos contra as decisões dos Provedores da Fazenda Real existentes em cada uma das capitanias hereditárias, já que esses provedores tinham a função de não somente coordenar o lançamento, a fiscalização e a arrecadação de tributos, como também a de exercer as funções judicantes, em primeira instância, nos processos administrativo-fiscais. Já nessa época, o julgamento em grau de recurso se dava através de um tribunal de deliberação coletiva (GODOY, 2004).

Em 1850, através do Decreto n. 736/1850, criou-se a Diretoria-Geral do Contencioso, que assumiu a competência para a apreciação de tais feitos vindo as decisões dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda, em matéria de competência contenciosa, a ter força de sentença dos Tribunais de Justiça. Mais tarde, através do Decreto n. 5.157, de 12 de janeiro de 1927, ao se estabelecer os recursos dos contribuintes em matéria fiscal, nascia o sistema paritário, que eram resolvidos por um Conselho constituído, em partes iguais, por funcionários da Administração pública e por contribuintes nomeados pelo Governo (GODOY, 2004).

Mas foi em 2009, culminando com a instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instituído pela Medida Provisória n. 449, de 2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, mediante a unificação dos então Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais em um único órgão, que passou a ter à sua devida envergadura (BRASIL, 2009).

Recentemente, este modelo sofreu significativa alterações ao aprovar o seu novo regimento interno, sobretudo em sua estrutura organizacional, consistindo na manutenção de suas três Seções de Julgamento, especializadas por matérias, composta por quatro Câmaras, cada qual dividida em três turmas de julgamento, alterando o número 36 para 15 colegiados, compelindo à adoção de padrões de eficiência administrativa em conformidade com o devido *compliance* administrativo (BRASIL, 2015).

Referida estrutura, atualmente responsável pela análise e julgamento de mais de 110.000 processos, tem como escopo o desafio de promulgar elementos que assegurem uma sociedade mais isonômica, não apenas pelo aperfeiçoamento e segurança jurídica decorrente da aplicação da legislação fiscal, mas no através do seu fortalecimento institucional, ao promover e consagrar a justiça fiscal, sob o risco de aprofundar e inviabilizar o ambiente de segurança, isenção e eficiência coorporativa (BRASIL, 2015).

3.1 Escolhendo entre a extinção, a manutenção ou a modernização do atual modelo de Conselho Administrativo de Recurso Fiscal

Ao promover a discussão quanto aos posicionamentos existentes em relação a preservação, modernização ou à extinção do atual modelo de CARF, suscita-se de início à seguinte indagação: é possível, do ponto de vista normativo, a extinção do atual modelo?

De plano, ao atender o questionamento formulado, deve-se fixar às normas constitucionais e legais, respectivamente no art. 5º, LIV e LV e art. 60, parágrafo 4º (BRASIL, 1988), por se tratar de princípios fundamentais, bem como o art. 41º, III, da Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015), que simultaneamente nos projeta em sintonia com as principais democracias ocidentais.

Comparando-se com outras constituições, verifica-se desde já, à sua impossibilidade, trazendo como exemplos os arts. 103, I e 104, na legislação alemã, no art. 24, I, na espanhola, nas Emendas Constitucionais V e VI, dos Estados Unidos, no art. 61, na França e, por fim, nos arts. 27, 29 e 32, da Constituição Portuguesa. (CANOTILHO et al, 2013). Ou seja, ao postular-se à sua extinção, estar-se-á, consequentemente, reduzindo e abolindo princípios constitucionais, que redirecionam para uma lógica de fragmentação e de esvaziamento de garantias democráticas e fundamentais, ao entendimento se aproximando de medidas de inconstitucionalidade.

Em tal marco, afastando às incorreções normativas, resta-se a alternativa de adotar sua reformulação e fortalecimento, cabendo consequentemente aos seguintes questionamentos: de que forma o CARF pode contribuir como órgão efetivo de pleno exercício de direitos e garantias fundamentais, adotando o contraditório e o devido processo legal como um dos seus principais alicerces?

Para tanto, compartilha-se de início, o entendimento adotado por Mauler (2015) ao consignar que o devido processo legal, se apresentar nas suas duas vertentes, formal e substancial, remetendo-se, não à análise simplista de traduzir o que está no texto, mas pressupõe na adoção das bases constitucionais e seus limites, sob pena de ofender ao próprio princípio do devido processo legal.

Basilares noções de direito constitucional, orientam que o devido processo legal assume uma inigualável amplitude no contexto jurídico vigente, encontrando-se guarida e suporte ao se falar nos demais princípios – como exemplos: o contraditório e à ampla defesa, o direito ao juiz natural, dentre outros –, sendo um instrumento exclusivo de preservação de direitos e que possa assegurar garantias (MAULER, 2015).

É com estribo nesse primado que renova-se o cumprimento do artigo 5º, LV e do art. 2º da Lei n. 9.784/99, prescrevendo ao órgão colegiado, um dos elementos essenciais que garante o contorno necessário para o atingimento da segurança jurídica, sendo traduzida e compreendida como algo ligado à intangibilidade do passado e à previsibilidade do futuro (PANDOLFO, 2012).

Sob a ótica etimológica da palavra, a segurança se compõe da fusão dos termos latinos '*sine*' e '*cura*' apontando para tranquilidade, indicando isenção de preocupações, cuidados. Desta forma, ao se assegurar a existência de segurança jurídica, deve-se sustentar certa carga de previsibilidade, de forma que a estabilidade das decisões enseje um ambiente de certezas, ainda que seja contrária (RABELO FILHO, 2002).

3.2 A lógica da composição paritária como pressuposto garantidor de justiça fiscal

Noutro giro, quanto ao sistema paritário, é de fundamental importância identificarmos sua data de gestação, identificando os principais motivos que o levaram à sua consagração, convidando-o a uma reflexão sobre as reais necessidades de sua manutenção, reformulação ou extinção.

Fixado o marco temporal em 1923, ao se elaborar o primeiro regulamento do imposto de renda, sob responsabilidade do tributarista Francisco Tito de Souza Reis, quando se propôs a criação de um conselho paritário, composto de contribuintes e de representantes da Fazenda Pública, verifica-se que os pressupostos e fundamentos que se cercava o autor, encontrava-se uma consistente alegação ao se propor evitar possíveis abusos no lançamento e se certificar da tão temida invasão de privacidade (MARTINS, 2010).

Ou seja, a matriz ideológica insculpida pelo autor, em que pese o distanciamento temporal, preserva até os dias atuais valores fundamentais e imprescindíveis, em consonância com ditames constitucionais consagrados na constituição de 1988, orientados pela isonomia e equilíbrio de participação na elaboração de decisões, considerados ao entendimento, corolários necessários que propende valores republicanos e de consagração democrática, muito embora na prática, esta composição não atendem seus principais fundamentos (MARTINS, 2010).

Tal posição era compartilha antes mesmo da existência do CARF, pelo tributarista Ricardo Lobo Torres, que considerava a representação paritária um arcaísmo, precisando ser eliminada do Direito brasileiro, tal como vinha ocorrendo no Direito Trabalhista (BRASIL, 1999). Entendia ainda, que a manutenção do então existente Conselho dos Contribuintes de

forma paritária era um atraso; “é manter uma situação que não existe; e, com isso, tira-se a oportunidade de se ter um corpo de julgadores profissionalizados” (TORRES, 2007).

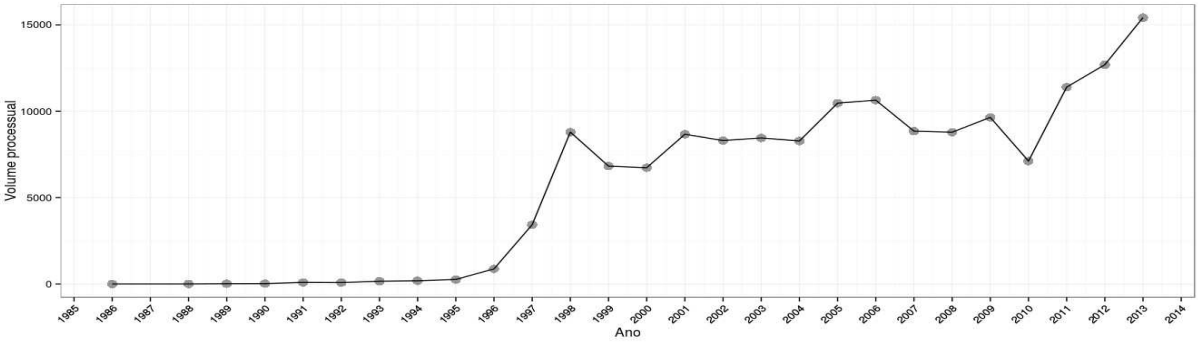
Rocha (2007) ao se debruçar sobre o tema, afirma que a composição paritária do CARF não tem assento constitucional e que em um processo administrativo ideal sequer teríamos a bipolarização entre representantes da Fazenda e representantes dos contribuintes. Aponta, ainda, que a legitimação democrática 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. Assim, na sua opinião, a adoção da paridade é uma opção política e não uma imposição a que se encontre adstrita a Administração Pública.

Destarte ainda, que se a própria Constituição Federal assegura, com fulcro no art. 84, a possibilidade de composição de um quinto dos seus membros, dos Tribunais Regionais Federais, dos Tribunais dos Estados, e do Distrito Federal e Territórios, do Ministério Público, com mais de dez anos de carreira, e de advogados de notório saber jurídico e de reputação ilibada, com mais de dez anos de efetiva atividade profissional, indicados em lista sêxtupla pelos órgãos de representação das respectivas classes, não parece absurdo e distante, a possibilidade de participação e garantia de assento no contencioso administrativo tributário, respeitando a analogia e limite quantitativo adotado pelos tribunais judiciais (ROCHA, 2007).

Contudo, ao considerar os efeitos de adnumeráveis situações em que o sujeito passivo carece de recursos para a contratação de profissionais ou de indispensáveis conhecimentos em relação a sistemática exigida pelo sistema de contencioso, em uma abordagem dogmática à luz da Constituição Federal, esta composição resgata valores essenciais para a consagração de justiça fiscal (ROCHA, 2007).

3.3 O atual modelo e sua relação com a seguridade do cumprimento de justiça fiscal

Em que pese a advocacia quanto à vinculação da sistemática legislativa, sobretudo nos aspectos constitucionais, não se pode compreender a anomalia e ineficiência estrutural do órgão, ao postular algumas comparações que se encontram em discussão sobre o eventual



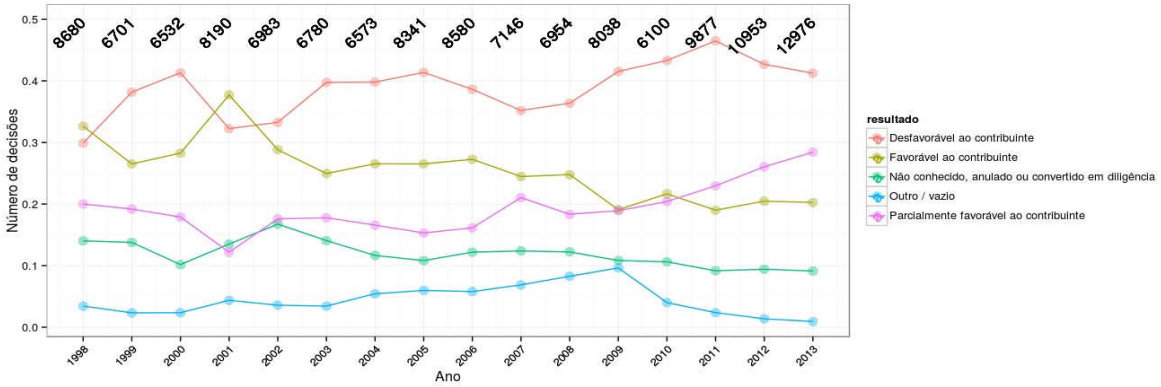


Figura 1 – Comparações em discussão sobre o eventual modelo de contencioso administrativo tributário
Fonte: Associação Brasileira de Jurimetria (2015)

De início, soa destoante e repugnante o vigente espectro, ao pontuarmos os R$ 500 bilhões de reais em autuações feitas pela Receita Federal, correspondidos em mais de 120 mil processos, 67% deste valor se resume a apenas 0,7% do total. Se não bastasse, no período de 01/01/2010 até 31/12/2014, em 83% dos processos, referindo-se a autuações de valores inferiores a R$ 100 mil, o percentual de decisões em favor do Estado alcança o expressivo índice de 95,8%, colocando sob suspeição a possibilidade do efetivo alcance e consagração da justiça fiscal (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA, 2015).

Em termos de valores totais das autuações efetuadas em 2010 e julgadas até 31/12/2014, 76,3% das autuações foram mantidas (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA, 2015). O Quadro 2 exibe os valores das autuações efetuadas por faixas.

Quadro 2 – Faixa de valores das autuações efetuadas

Faixa de Valores em R$	**Quantidade de Processos**	**Valor total em R$**	**% em Quantidade**	**% em valor**
Maior que 100 milhões	780	357.330.756.677,83	0,70%	66,66%
Entre 10 milhões e 100 milhões	4.295	125.762.492.385,94	3,84%	23,46%
Entre 100 mil e 10 milhões	13.190	43.607.045.579,91	11,78%	8,14%
Menor que 100 mil	93.698	9.315.652.397,29	83,69%	1,74%

Fonte: Brasil (2015b)

É indubitável também que este modelo coloca em questão a necessidade de fortalecimento, estabilidade e conformidade com a eficiência adotada nos demais países, principalmente quando se suscita que o contencioso tributário no Brasil representa cerca de

11% do PIB, enquanto a média nos países da OCDE alcança 0,2%. Esta assimetria consubstanciada numa relação que alcança 50 vezes o padrão mundial, nos autoriza a fixar propostas em nossa conclusão, de correção que restabeleça um ambiente de segurança, competitividade e justiça fiscal na relação entre o Estado-fisco e seus contribuintes (APPY; MESSIAS, 2014).

3.4 A opaca transparência do modelo atual

Tal espectro desafia ao último, porém não menos importante questiona: existe uma adequada transparência, quanto à prestação jurisdicional-administrativa por parte do CARF?

É cediço que o dever de transparência incumbe ao Estado, e subsidiariamente à sociedade, sendo o melhor princípio para a superação das ambivalências da sociedade de risco (TORRES, 2011).

Quanto ao CARF, embora se privilegie o julgamento em sessões abertas ao público, facultando a palavra ao representante das partes, à possibilidade de apreciação dos recursos ser feita por conselheiros especializados e com representação paritária, entende-se que restam preceitos basilares, em sintonia com o sistema jurisdicional, capaz de dar o destaque requerido, sugerindo, desde já, à possibilidade de gravação, transmissão ao vivo e disponibilização de todas as seções de julgamento, bem como a cessão das pautas de julgamentos, bem como a disponibilização de agenda pública dos conselheiros, quando tiverem reunião com qualquer das partes (BRASIL, 2015).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações finais são ponderadas evidenciando, preliminarmente, a existência de um país que assumiu, desde à elaboração de sua Constituição, o papel de Estado Social, cuja principal premissa é adotar um modelo, cuja tributação necessariamente deve ser alta, capaz de sustentar e garantir o cardápio de direitos sociais insculpidos no texto.

Para tanto, deve-se ter em mente a qualidade dos gastos públicos, o que repercute perplexidade na identificação de um passivo tributário represado no executivo fiscal em torno de um trilhão e quatrocentos bilhões de reais, equivalendo a 60% de todo orçamento anual da União (BRASIL, 2011).

E ainda, conforme dados do Instituto de Pesquisas Econômicas e Administrativas (IPEA), em 42,6% das execuções fiscais promovidos pela Procuradoria Geral da Fazenda

Nacional (PGFN), o devedor sequer é encontrado, incorrendo em um custo no valor de R$ 5.606,00, por execução, que demonstra a necessidade de fortalecimento do CARF, como instância que já absorve um controle prévio de legalidade, cabendo ainda às devidas sugestões (BRASIL, 2011b).

De início, foi proposto à racionalização e simplificação de julgamentos, elegendo às próprias estruturas das Delegacias da Receita Federal do Brasil, a ser responsáveis por promover o julgamento de processos com valores até R$ 100.000,00 (cem mil reais), restando às Delegacias de Julgamentos à análise dos recursos cabíveis, respeitando o princípio da ampla defesa e do contraditório, bem como à incursão do processo de execução fiscal administrativo, para casos em que o devedor não possua bens ou que não seja corretamente identificados.

Em seguida, coadunando com os efeitos assumidos anteriormente, sugeriu-se à instituição dos precedentes administrativos vinculantes com jurisprudências pacificadas, capaz de garantir à devida celeridade no julgamento, influindo diretamente na redução de complexidades e custos administrativos, abolindo o vigente sistema de miríade de teses, que ao nosso entendimento, contribui acentuadamente para que a legislação tributária se torne mais opaca e não transparente. Cabe citar, que o dispositivo previsto no art. 976, II, do novo Código de Processo Civil já estabelece como primazia à consideração do princípio da isonomia e da segurança jurídica, que eleva o grau de influência, como consequência, na tese adotada (SOUZA, 2015).

Por fim, sugere-se à criação de turmas especializadas no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, de início para atender processos com valores até R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), e causas de menor impacto financeiro, como por exemplos, processos que tratam de isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para táxi e de exclusão do Simples, capaz de fomentar a celeridade e eficiência.

Isso reafirma os pressupostos, que sustentam a matriz justiça fiscal e segurança jurídica, umbilicalmente ligada a lógica global, recepcionada em experiências de países europeus.

Em conclusão, fortalecer o julgamento, é fortalecer a democracia, insculpindo em valores republicanos, possibilitando que o Estado seja revestido de sua capacidade natural de prover receitas, ainda que adote a postura de voracidade arrecadatória, sem que haja o descompromisso ou o divórcio litigioso com os direitos fundamentais, conjunto de espectro normativo essencial para o aperfeiçoamento de nossa Constituição.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard; MESSIAS, Lorreine. Litigiosidade tributária no Brasil. **O Estado de São Paulo**. São Paulo, 17 mar., 2014. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>. Acesso: 2 ago. 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **A jurimetria a serviço da advocacia**. 2015. Disponível em: <http://www.abjur.org.br/jurimetria-a-servico-da-advocacia.php>. Acesso: 02 ago. 2016.

BRASIL. **Decreto n. 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso: 2 jul. 2016.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. 2 ago. 2016.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 46, 1999, p. 79. Disponível em: <http://www.prpa.mpf.mp.br/setorial/biblioteca/periodicos/revista-dialetica-de-direito-tributario>. Acesso: 2 ago. 2016.

BRASIL. Doutrinas. **Revista do Tribunal Regional Federal da 4 Região**, v.12, n.40, p.1-428, 2001. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/revistatrf4/arquivos/Rev40.pdf>. Acesso: 15 jun. 2016.

BRASIL. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2009/lei-11941-27-maio-2009-588492-norma-pl.html>. Acesso: 2 jul. 2016.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Dados Estatísticos**. 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>. Acesso: 22 jun. 2016.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada. **Nota técnica:** Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. 2011b. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. Acesso: 22 jun. 2016.

BRASIL. **Portaria MF n. 343**, de 09 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2015/portaria-no-343-de-9-de-junho-de-2015-1>. Acesso: 22 jul. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2015b. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Disponível em: 2. ago. 2016.

CAETANO, Marcelo. **História da Administração Pública Portuguesa:** o contencioso administrativo. Coimbra: Editora Coimbra, 1994.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/ Almedina, 2013.

CROLLA, Yuri Antonio. Il Processo Tributario: esperienze a confronto in Europa ed in América Latina. **Riv. Dir. Trib. Int**., v. 2, n.3, 2005. Disponível em: <http://www.larigma.unina.it/risorse/relazioniconvegnoprocessotributario.pdf>. Acesso: 15 jun. 2016.

ENTERRÍA, Eduardo García. La crisis del contencioso-administrativo francês el fin de um paradigma. **Revista de Direito Público**, v.22, n. 91, set., 1991.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Coleção Memória Tributária**. Escola Superior de Administração Fazendária, 2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/acervo/documentos/default.asp>. Acesso: 02 ago. 2016.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MAULER, Igor. Tributação e Devido Processo Legal. (Palestra). **XVIII Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário**, mar., 2015. Disponível em: <http://abradt.org.br/xviii-congresso>. Acesso: 2 ago. 2016.

MENDONÇA, Priscila Francielli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias.** (Dissertação). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca> Acesso: 2 ago. 2016.

MIRANDA, Jorge. **Textos Históricos do Direito Constitucional.** Lisboa: Imprensa Nacional/Casa da Moeda, 1990.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS (NEF). **Segurança Jurídica e Redução do Contencioso Administrativo**. 2015. Disponível em: <http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/imprensa>. Acesso: 22 jul. 2016.

OECD, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Territorial Reviews:** Brazil 2013. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://www.oecd-

ilibrary.org/urban-rural-and-regional-development/oecd-territorial-reviews-brazil_9789264123229-en>. Acesso: 2 ago. 2016.

PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária. **Revista Jurídica Consulex**, v.16, n;379, p.6-9, nov. 2012. Disponível em: <http://www.fesdt.org.br/web2012/artigos/33.pdf>. Acesso: 22 jun. 2016.

RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Coimbra: Almedía, 1981.

ROCHA, Sérgio A. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSSEAU, Jean Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos de desigualdade entre os homens**. Porto Alegre: LP&M, 2008.

SOUZA, Fábio Geremias de. **O novo código de processo civil e a fazenda pública**. 2015. Disponível em: <http://emporiododireito.com.br/o-novo-codigo-de-processo-civil-e-a-fazenda-publica-por-fabio-jeremias-de-souza/>. Acesso: 2 ago. 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Vol.2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TORRES, Silvia Faber. **Dicionário de Princípios Jurídicos**. São Paulo: Campus, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 8, p. 284-285, dez. 2007.

UNITED STATES TAX COURT. **Rule 3th:** Definitions. Rules of Practice and Procedure. 2013. Disponível em: <https://www.ustaxcourt.gov/notice.htm> Acesso: 2 ago. 2016.