

Contencioso administrativo tributário federal

Uma análise comparativa entre Brasil e sete países

Março de 2021

Insper

Núcleo de Tributação do Insper

Coordenação: Vanessa Rahal Canado

Linha de Pesquisa: Governança tributária

Equipe Técnica: Breno Ferreira M. Vasconcelos, Carla Mendes Novo, Maria Raphaela D. Matthiesen, Rachel Mira Lagos e Octávio da Veiga Alves

Data de publicação: Março de 2021

Contexto e objeto da pesquisa

Este relatório é parte integrante dos estudos realizados na linha de pesquisa "Governança tributária" e apresenta resultados parciais com o objetivo de contribuir para os debates a respeito da estrutura e funcionamento do contencioso administrativo tributário federal, bem como sobre a extinção do chamado voto de qualidade.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), órgão colegiado administrativo vinculado ao Ministério da Economia, tem competência para julgar recursos de ofício e voluntários interpostos contra decisões proferidas em primeira instância, bem como recursos especiais que tratem da aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil¹.

O CARF tem composição paritária, em que cada turma de julgamento é formada por números iguais de conselheiros julgadores indicados por Confederações representativas de categorias econômicas e Centrais Sindicais (representantes dos contribuintes) e conselheiros advindos dos quadros da Fazenda Nacional (representantes do fisco). Considerando esse formato, o chamado **voto de qualidade**² foi estabelecido como solução para casos de empate do julgamento, cabendo o voto de desempate ao Presidente do colegiado, sempre um representante da Fazenda Nacional.

¹ Cf. art. 25, II do Decreto nº 70.235/1972.

² Cf. art. 25, §9º do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Em 14 de abril de 2020, entrou em vigor a Lei nº 13.988/2020, que extinguiu o voto de qualidade no processo administrativo federal. A nova lei inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002, para prever que *Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.*

A alteração legislativa decorreu de emenda aglutinativa apresentada no Senado Federal ao PLV nº 2/2020, originado da Medida Provisória ("MP") nº 899/2019 (MP do Contribuinte Legal), e teve sua constitucionalidade questionada junto ao Supremo Tribunal Federal ("STF") por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade ("ADI") nº 6403, nº 6399 e nº 6415, ajuizadas, respectivamente, pelo Partido Socialista Brasileiro ("PSB"), pelo Procurador-Geral da República e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil ("ANFIP").

Nas petições iniciais das ADI nº 6403 e nº 6415³, a paridade do CARF é colocada em debate, sob a perspectiva de que, nesse modelo, a atribuição do voto de qualidade a representante do Fisco é forma de preservar a prevalência do interesse público e a presunção de legitimidade do ato administrativo de lançamento.

O racional exposto nessas duas ADI faz referência ao modelo de julgamento administrativo adotado em outros países (Alemanha, Argentina, Espanha, Estados Unidos, França, Itália e Portugal), com a intenção de demonstrar que a paridade é adotada de forma isolada pelo Brasil em comparação às demais jurisdições, justificando a adoção do voto de qualidade como forma de contrabalancear a participação de representantes dos contribuintes na fase de revisão de atos administrativos pela própria União.

A Medida Provisória teve sua vigência encerrada em 12 de agosto de 2020, tornando-se sem eficácia.

³ A ADI 6399 não aborda a temática sob esse aspecto.

As análises formalizadas e nas petições iniciais das ADI nº 6403 e nº 6415 são desenvolvidas a partir de um recorte específico das questões envolvendo o julgamento administrativo dos créditos tributários no âmbito federal, qual seja: a existência ou não de composição paritária nos órgãos de julgamento administrativo de outros países.

Com o intuito de subsidiar o debate público sobre o tema, reputa-se conveniente ampliar o espectro de análise da matéria, abrangendo também a identificação de eventuais medidas de governança adotadas pelos países no processo de elaboração e avaliação *ex post* das normas tributárias.

Este **Relatório** e a **Matriz de pesquisa** que o acompanha visam responder a dois grupos de perguntas envolvendo os países adotados como parâmetro nas petições iniciais das ADI nº 6403 e 6415 (Alemanha, Argentina, Espanha, Estados Unidos, França, Itália e Portugal), quais sejam:

1º Grupo de perguntas – Governança na elaboração das normas tributárias: Há previsão de participação dos contribuintes (composições paritárias ou plurais) em fase pré-contenciosa da formação do crédito tributário? Se houver, indique em que fase ela ocorre e qual a forma de participação (deliberativa, opinativa, normativa, fiscalizadora)?

Justificativa: Entende-se que a participação dos contribuintes na elaboração das normas tributárias é condizente com o regime democrático, além de consistir em medida eficiente e menos custosa para evitar conflitos tributários entre administração tributária e contribuintes. Se os contribuintes participam das etapas prévias à formação do crédito tributário, a chance de uma alteração legislativa ou dúvida na interpretação tributária resultar em contencioso é mais reduzida, sendo uma importante premissa para a pesquisa. Desse modo, reputa-se importante avaliar quais desses países preveem a participação da sociedade e em que grau ela ocorre.

2º Grupo de perguntas – Composição dos órgãos de julgamento tributários: Qual a composição dos órgãos de julgamento? Os julgadores exercem cargo público? Há participação dos contribuintes (composições paritárias ou plurais) em alguma fase de julgamento do crédito tributário? Os contribuintes participam do processo de seleção dos julgadores, sejam eles públicos ou privados?

Justificativa: Este segundo grupo de questões tem como objetivo compreender a composição dos órgãos de julgamento de matérias tributárias nos países pesquisados e a forma de provimento de seus membros.

Metodologia

O primeiro recorte metodológico diz respeito ao campo amostral da pesquisa. Os países selecionados são os mesmos mencionados nas petições iniciais das ADI nº 6403 e 6415⁴.

As fontes de pesquisa estão indicadas nas duas linhas finais da **Matriz de pesquisa** que acompanha este **Relatório**, separadas entre fontes dos 1º e 2º grupos de perguntas. Adotamos como fontes preferenciais a legislação e os sites dos próprios órgãos julgadores e deliberativos sobre políticas fiscais públicas daqueles países e, alternativamente, quando não encontradas respostas às perguntas, consultamos publicações especializadas sobre contencioso tributário das jurisdições analisadas.

⁴ Alemanha, Argentina, Espanha, França, Itália, Estados Unidos e Portugal.

Resultados preliminares

Os resultados apresentados nesta versão preliminar do estudo foram formulados a partir da análise dos dados coletados acerca dos 7 países selecionados para estudo, mencionados no item "II. Metodologia".

a. Resultados preliminares do 1º Grupo de perguntas – Governança na elaboração das normas tributárias

A participação de contribuintes nas etapas de elaboração, revisão e, ou, interpretação da norma tributária foi identificada em apenas 1 dos 7 países pesquisados (Portugal).

Em Portugal, foi criado em 2014 o Fórum dos Grandes Contribuintes, com o objetivo de estabelecer um espaço de diálogo que permita aprofundar a relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, com base em princípios de proximidade, transparência e confiança mútua. O Fórum aprovou em 2019 o Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT), contendo um conjunto de recomendações voluntariamente aceitas pelos contribuintes e pela Administração tributária, que têm como objetivo o aumento da certeza fiscal e da cooperação baseada na transparência e confiança entre Fisco e contribuintes.

Com relação às medidas alternativas de solução de disputas, sua criação foi identificada em 6 dos 7 países pesquisados, apenas não sendo vislumbradas no sistema espanhol.

Verifica-se a possibilidade de transacionar créditos tributários na Alemanha (exclusivamente no que diz respeito a questões de fato), na Itália (nas fases pré e pós-contenciosa), na França (excetuados os casos de repercussão criminal e comprovada má-fé) e nos Estados Unidos (judicial ou extrajudicialmente). A arbitragem tributária, por sua vez, é praticada em Portugal, na Itália e nos Estados Unidos.

Na Argentina, foi instituído o acordo voluntário conclusivo “CVA”, de iniciativa do Fisco, previamente à instauração do litígio. O CVA pressupõe a criação de um órgão colegiado de conciliação composto por fiscais, ao qual caberá a elaboração de relatório detalhado recomendando a solução conciliatória ou sua rejeição.

Assim como a Argentina, Alemanha, França, Itália e Estados Unidos também apresentam medidas voltadas a possibilitar a autorregularização pelos contribuintes em etapa prévia à formalização do auto de infração, sendo possível a realização de reuniões entre Administração tributária e contribuinte e, ou, a apresentação de defesa preliminar com as razões para a não constituição do crédito.

b. Resultados preliminares do 2º Grupo de perguntas – Composição dos órgãos de julgamento tributários

Na fase de julgamentos foram identificados elementos relevantes de diferenciação na estrutura de julgamentos do crédito tributário, que devem ser considerados na comparação com o modelo brasileiro.

Os órgãos de julgamentos tributários na Alemanha, em Portugal, nos Estados Unidos e na Itália são compostos por julgadores que assumem a função de juízes, sendo o cargo exercido em mandato vitalício na Alemanha e na Itália. Neste último país, os julgadores são selecionados a partir de um ranking dos candidatos indicados pelo Ministro das Finanças.

A participação do Legislativo e do Executivo no processo de indicação ou seleção dos julgadores foi identificada: (i) na Alemanha, onde a seleção dos julgadores é feita por meio de comissão composta pelos Ministros dos 16 Estados federados e 16 membros eleitos pelo Parlamento, e (ii) nos Estados Unidos, em que juízes são nomeados pelo Poder Executivo e sabatinados pelo Senado.

Na Argentina, os julgamentos administrativos são realizados pelo Tribunal Fiscal de La Nación (TFN), autarquia com turmas de julgamento formadas por advogados e doutores em ciência econômica, indicados pelo Poder Executivo

Insper

após a realização de concurso para a aferição de conhecimento em matéria tributária.

Na Espanha, por sua vez, o tribunal é composto unicamente por representantes do Fisco.