

AGENDA BRASILEIRA

TRIBUTAÇÃO

Ano 2, n. 3, 2021



CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO COMPARADO

Adriano da Nóbrega Silva

Lucíola Calderari da Silveira e Palos

1 Introdução

Este artigo descreve o contencioso tributário do Brasil e de outros quinze países – Estados Unidos da América, China, Japão, Alemanha, Reino Unido, França, Itália, Canadá, Rússia, Austrália, Espanha, México, Holanda, Turquia e Argentina –, dos quais apenas este último não se inclui no grupo das vinte maiores economias do mundo.

Nesse grupo, encontram-se países de tradição jurídica diferente da brasileira, a exemplo dos Estados Unidos e do Reino Unido, que observam a *common law*. Não bastasse esse fato, é preciso considerar que a realidade do Brasil pode tanto ser comparada com a dos países que compõem os BRICS (Brasil, Rússia, Índia e China)¹, quanto com a dos demais países da América Latina, como a Argentina.

Dito isso, o presente trabalho apresenta as principais características do contencioso tributário brasileiro e de outros países, para assim ser possível estabelecer um paralelo entre os diversos modelos. Expõe-se como se solucionam as lides tributárias no Brasil para, a seguir, discorrer-se sobre como isso ocorre nos demais países.

2 Brasil

O contencioso fiscal no Brasil se sujeita ao duplo grau de jurisdição nos âmbitos administrativo e judicial, observados os direitos e as garantias elencados no art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, atividade vinculada e obrigatória, em que se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe-se a aplicação de penalidade (Lei nº 5.172, de 1976, art. 142). O contribuinte pode impugnar o lançamento se discordar de alguns dos critérios adotados pela autoridade administrativa, suspendendo a exigibilidade do crédito e impedindo, portanto, o ajuizamento da execução fiscal.

No âmbito administrativo, os atos e as decisões dos agentes públicos devem observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiên-

1 Apesar de passar a compor os BRICS, a África do Sul não foi incluída na população objeto do estudo, pois não está entre as maiores economias do mundo.

cia, relacionados no art. 37 da Carta Magna. O sujeito passivo da obrigação tributária pode solicitar à Administração a revisão do lançamento e esta tem o dever de promovê-la, para garantir a legalidade do ato e atender à petição.

A fim de evitar subjetividades e assegurar observância aos princípios que devem reger os atos e as decisões administrativas na revisão do lançamento, o Decreto nº 70.235, de 1972, recepcionado como lei ordinária pela Constituição Federal de 1988, disciplina o processo administrativo fiscal. Aplica-se subsidiariamente a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

De acordo com o referido Decreto, o julgamento administrativo dos processos tributários cabe às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), em primeira instância, e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em segunda instância.

As DRJs constituem órgãos de deliberação interna e de natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal. Subdividem-se em turmas de cinco julgadores da carreira de auditor fiscal da Receita Federal, dos quais um deles acumula a função de presidente. Indicados pelo delegado da DRF, são nomeados pelo secretário especial da Receita Federal do Brasil, para mandato de até vinte e quatro meses, admitida a recondução.

Por sua vez, o Carf, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, criado pela Lei nº 11.941, de 2009, julga recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, e recursos de natureza especial.

Desse modo, se a decisão da DRJ for desfavorável ao contribuinte, este pode interpor recurso voluntário à segunda instância administrativa, o Carf, para reapreciação da matéria. Se a decisão da DRJ lhe for favorável e superar dois milhões e quinhentos mil reais, conforme estabelecido pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 63, de 2017, o presidente da turma da DRJ que proferiu a decisão interpõe recurso de ofício ao Carf, como condição para eficácia da decisão da instância anterior. Do julgamento do recurso de ofício é cabível recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), integrante da estrutura do próprio Carf.

O julgamento dos processos tributários pelo Carf ocorre de acordo com o disposto em seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 9 de junho de 2015. Os procuradores da Fazenda Nacional têm a atribuição de defender os interesses da Administração Pública.

Resultante da fusão dos antigos Conselhos de Contribuintes, o Carf é composto por três seções especializadas por matéria e pela CSRF. Cada seção se subdivide em quatro câmaras, e estas, em até duas turmas, integradas por quatro conselheiros representantes da Fazenda Nacional e quatro conselheiros representantes dos contribuintes.

A CSRF apresenta três turmas e um Pleno. Compete a este uniformizar decisões divergentes, por meio de resolução, com força vinculante, e enunciar súmulas para matérias submetidas a dois ou três desses órgão fracionários, com efeito vinculante para toda a administração tributária. As turmas da CSRF também podem aprovar enunciados de súmulas para matérias na sua esfera de competência.

O contribuinte pode ainda, a qualquer momento, solicitar análise da matéria pelo Poder Judiciário. A este cabe a decisão final sobre qualquer lide, independentemente da situação do processo tributário em âmbito administrativo, por força do disposto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal. Segundo tal dispositivo “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Não há necessidade de exaurimento da via administrativa como requisito de acesso à via judiciária. No entanto, a propositura de ação judicial implica renúncia às instâncias administrativas.

Caso a decisão do Carf seja desfavorável à Fazenda Pública, esta não pode requerer reapreciação da matéria decidida pelo Poder Judiciário, ressalvados casos excepcionais, a exemplo daqueles que envolvem corrupção de conselheiros.

Recentemente, foi sancionada a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, a qual estabeleceu a possibilidade de transação de créditos tributários ou não-tributários. A iniciativa, de certa forma, aproxima os processos administrativo e judicial brasileiros a práticas existentes em países que adotam a *common law*.

3 Contencioso fiscal em outros países

3.1 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, se o contribuinte discordar do lançamento tributário, a Corte Tributária julga a lide em primeira instância. Um juiz examina o processo, mas pode solicitar manifestação do Plenário para assuntos mais relevantes. Embora essa Corte tenha jurisdição nacional, o recurso segue para uma das vinte Cortes de

Apelação, de jurisdição regional. Uma vez que a decisão de uma Corte de Apelação não vincula as demais, pode ocorrer de as Cortes Tributárias aplicarem diferentes interpretações para situações semelhantes.

Alternativamente o contribuinte pode pagar o tributo lançado e pedir um reembolso à Corte Distrital ou à Corte de Reclamações, esta última criada para tratar de questões contra a Administração em geral. Assim como as decisões da Corte Tributária, em nível administrativo, as decisões da Corte Distrital podem ser recorridas à Corte de Apelações da circunscrição de residência do contribuinte. As decisões da Corte de Reclamações, por sua vez, podem seguir para a Corte de Apelações federal.

Todas as decisões podem ser revistas pela Suprema Corte, mas, na prática, esta costuma se manifestar apenas quando há conflito na interpretação das normas tributárias pelas instâncias anteriores. Em todas as etapas do contencioso, os juízes procuram ser bastante cautelosos em suas decisões, pois estas podem servir de base para futuros julgamentos.

3.2 China

Na China, o processo administrativo fiscal apresenta quatro fases.

Na primeira, há um procedimento de comunicação e consulta entre os contribuintes e a administração tributária, o qual precede a notificação da decisão e a imposição de eventuais penalidades. Durante um procedimento de fiscalização, o contribuinte pode apresentar suas razões à administração fiscal. A legislação chinesa não exige que elas sejam apresentadas por escrito, embora essa forma seja a usualmente adotada. Após a apresentação delas, ocorre a notificação de lançamento.

Quando se pretende aplicar às pessoas físicas uma penalidade maior que dois mil renminbi² e às pessoas jurídicas uma penalidade maior que dez mil renminbi, inicia-se a segunda fase, que consiste em um procedimento de imposição de penalidade tributária. A administração tributária deve notificar o interessado, fornecendo as evidências de que dispõe, apontando os dispositivos legais violados e determinando a penalidade cabível. O contribuinte tem o prazo de três dias para solicitar uma audiência a respeito do caso, sob pena de preclusão.

A terceira fase, compulsória na maior parte das questões relacionadas a matéria tributária, é o procedimento de reconsideração. O pedido deve ser feito no prazo

2 Moeda oficial da República Popular da China, cuja unidade básica é o yuan.

de sessenta dias a contar da ciência do ato administrativo e pode ser apresentado à própria autoridade competente para tal ato, ou para autoridade hierarquicamente superior.

A quarta e última fase, o contencioso administrativo propriamente dito, tem início em sessenta dias a contar do ato administrativo ou em quinze dias a contar da decisão do pedido de reconsideração. Apesar de essa fase ser denominada contencioso administrativo, a questão passa a ser decidida no Poder Judiciário, de modo que a qualificação do contencioso como administrativo diz respeito à matéria em debate e não ao órgão decisório.

O Poder Judiciário chinês é dividido em quatro níveis: os Tribunais Populares; os Tribunais Populares de Jurisdição Intermediária; os Tribunais Populares de Jurisdição Superior; e o Supremo Tribunal Popular. Na prática, os processos que envolvem a administração tributária chinesa se encontram a cargo dos Tribunais Populares de Jurisdição Intermediária. Há poucos casos em que os Tribunais Populares de Jurisdição Superior e o Supremo Tribunal Popular atuam como instâncias originárias de processos tributários, servindo mais como instâncias recursais.

A maior parte do contencioso tributário chinês tem solução na primeira das quatro fases e raramente chega à última delas. Não há prazo previsto na legislação para resolver os casos em litígio. O pagamento de custas ocorre apenas na última das fases.

3.3 Japão

O contribuinte japonês pode requerer revisão do lançamento ao diretor da repartição tributária. Em seguida, pode recorrer ao Tribunal Tributário Nacional, órgão independente na solução das lides tributárias, integrante do Ministério das Finanças.

O Tribunal Tributário Nacional funciona como última instância administrativa. Apresenta vinte divisões regionais, cada uma delas com um delegado, o qual decide sobre os processos analisados previamente por um grupo de três julgadores. O delegado pode adotar as recomendações do grupo de julgadores ou devolver o processo para investigações adicionais (diligências).

Os contribuintes também podem questionar judicialmente o lançamento tributário. Os tribunais judiciais apresentam jurisdição geral e se constituem das Cortes Distritais, da Corte Superior e da Corte Suprema.

3.4 Alemanha

Verifica-se duplicidade de jurisdição em matéria tributária na Alemanha. Na esfera administrativa, o fiscal responsável pelo lançamento impugnado faz a sua revisão. Se a controvérsia subsistir, a matéria segue para julgamento pela Agência de Administração Fiscal, órgão especializado, formado por um colegiado de advogados, que se dedicam à análise da lide. Atendidos certos pressupostos, o impugnante pode interpor recurso à decisão proferida pela Agência de Administração Fiscal para julgamento pelo Tribunal Administrativo, o qual investiga fatos relevantes ao caso e avalia a adequada interpretação e aplicação das normas. A Corte Fiscal Federal constitui a última instância administrativa, composta por três juízes. Há um contínuo intercâmbio entre o setor acadêmico e os tribunais especializados em direito tributário.

O valor impugnado precisa ser pago pelo contribuinte, salvo se houver suspensão da exigibilidade do tributo, por ele solicitada em formulário específico que acompanha a apelação. Além disso, embora haja obrigatoriedade de se constituir advogado apenas em segunda instância, o contribuinte quase sempre o faz em primeiro grau.

Em regra, para o contribuinte questionar judicialmente o lançamento, o respectivo processo precisa tramitar na esfera administrativa. No âmbito judicial, duas instâncias analisam as lides tributárias: as Cortes Tributárias e a Corte Tributária Federal. Esta última, composta de senadores e juízes, analisa a adequada aplicação da norma à luz da Constituição, não sendo possível ao contribuinte nem às autoridades tributárias a introdução de fatos novos, a menos que isso não tenha ocorrido nas etapas anteriores.

3.5 Reino Unido

O contribuinte pode questionar o lançamento feito por um fiscal junto aos Comissários Gerais, compostos por pessoas com larga experiência em matéria tributária, ou aos Comissários Especiais, formados por especialistas na área. Os recursos às decisões dos Comissários Especiais seguem para a Corte Superior. Pode-se recorrer ainda à Corte de Apelação e finalmente à Câmara dos Lordes.

O contencioso fiscal britânico estabelece diferença entre o recurso e a revisão dos atos administrativos pelo judiciário, diferenciando essa criada recentemente. No recurso, o tribunal pode adentrar no mérito da decisão da instância anterior. Por sua

vez, na revisão judicial, o tribunal verifica se os procedimentos foram observados no lançamento e se os fiscais tinham competência para fazê-lo, tratando-se de mero controle formal. Neste caso, identificados erros no lançamento, a matéria volta para que a fiscalização os corrija.

3.6 França

Na França, não existe uma única jurisdição tributária, mas uma civil e outra administrativa, a depender do tributo e da natureza da controvérsia.

O Tribunal Administrativo analisa em primeira instância o lançamento tributário impugnado pelo contribuinte, salvo em discussões que envolvam direito civil e direito internacional. Nestas matérias sobre as quais não tem jurisdição, o exame cabe aos tribunais ordinários. Após o julgamento por um colegiado, o contribuinte pode recorrer a uma das cinco Cortes Administrativas de Apelação. O Conselho de Estado analisa os processos delas advindos. Ações criminais tramitam nos tribunais ordinários, mas o ministro das Finanças francês precisa obter a anuência de uma comissão especial independente antes de iniciar a análise.

Para impugnação de exação tributária em qualquer instância, é necessário que o contribuinte seja representado por advogado. É possível suspender a exigibilidade do crédito com a apresentação de garantias de pagamento.

Os processos duram em média cinco anos nos tribunais ordinários, três nos tribunais administrativos e dois no Conselho de Estado.

3.7 Itália

Nas lides tributárias italianas, o contribuinte pode requerer à respectiva Comissão Tributária da Província a anulação total ou parcial de um lançamento que considera ilegítimo ou infundado. Se discordar da decisão em primeiro grau, pode recorrer à Comissão Tributária Regional, em segundo grau.

Em algumas situações específicas, o sujeito passivo pode recorrer à Corte de Cassação. Desde 1º de janeiro de 2016, caso haja acordo entre as partes, a sentença da Comissão Tributária da Província pode ser impugnada diretamente na Corte de Cassação. Nesse caso, não há necessidade de tramitar previamente na Comissão Tributária Regional.

Normalmente a impugnação do lançamento pelo contribuinte não suspende os seus efeitos jurídicos. Isso ocorre apenas se a comissão tributária competente entender que a manutenção deles pode resultar em dano grave e irreparável ao contribuinte. Tal suspensão pode ser parcial e subordinada à prestação de garantias por parte do impugnante. Os efeitos da sentença em cada instância também podem ser suspensos, total ou parcialmente, se subsistirem graves e fundamentados motivos.

Em processos de valores superiores a 3 mil euros, o contribuinte precisa ser representado por defensor habilitado. Quando a assistência técnica não é obrigatória, o impugnante deve avaliar a complexidade dos procedimentos do contencioso tributário italiano e o risco de assumir as custas, na hipótese de uma decisão final desfavorável.

3.8 Canadá

No Canadá, o contribuinte que não concordar com o lançamento tributário pode recorrer à via administrativa ou judicial para solução da divergência.

Em âmbito administrativo, se o sujeito passivo da obrigação tributária obtiver uma decisão desfavorável em primeira instância, pode recorrer a tribunais especializados para revisão do lançamento. Até a decisão final, não se exige o pagamento do valor impugnado.

Na esfera judicial, em primeira instância, a Corte Tributária do Canadá dispõe de um processo geral e menos formal para causas tributárias de até certo valor. Se a decisão dela for desfavorável, o contribuinte pode recorrer para a Corte Federal de Apelação. A Corte Suprema do Canadá decide em última instância.

3.9 Rússia

Apesar de as controvérsias tributárias na Rússia serem bastante comuns, são rapidamente solucionadas, levando de nove meses a um ano até a decisão final. Uma peculiaridade do sistema russo é a diferenciação que se estabelece no contencioso das pessoas físicas e das pessoas jurídicas.

Se o impugnante for pessoa jurídica, a revisão do lançamento pode ser solicitada à autoridade por ele responsável. Mantida a exação, pode ser apresentado recurso administrativo para o superior do fiscal. Assim, fica instituída a fase pré-litigiosa, cuja decisão pode ser contestada pelo sujeito passivo, com interposição

de novo recurso. Se ainda assim persistir a decisão desfavorável, somente após a análise da questão na fase pré-litigiosa o contribuinte pode levar a questão à discussão judicial.

Os tribunais arbitrais se organizam em três níveis. Na primeira instância, regional, um juiz decide o mérito da questão. O tribunal de recursos, composto por três julgadores, manifesta-se em segunda instância. Em seguida, ainda pode haver recurso à instância de cassação, integrada também por um grupo de três pessoas, que avalia a correta aplicação da lei pelas instâncias anteriores, sem averiguar os fatos no caso concreto. Em algumas situações consideradas relevantes, é possível recorrer da decisão da instância de cassação ao Diretório Judicial Russo, que constitui uma quarta instância do contencioso fiscal em âmbito judicial, sobre cuja decisão ainda pode haver pedido de reconsideração à Presidência Judicial Suprema. Embora a Rússia não seja um país de tradição *common law*, as decisões tomadas pelas instâncias superiores servem de precedente para as decisões das instâncias inferiores.

Para as pessoas físicas, tribunais ordinários decidem as lides tributárias. Estas costumam ter início pelas autoridades tributárias, uma vez que é necessário que as autoridades encaminhem o lançamento para um tribunal determinar o pagamento do tributo pelo contribuinte, o qual pode interpor recurso. Os processos que envolvem valores abaixo de 50 mil rublos são julgados pela Justiça de Paz, e aqueles que superam esse valor, pela Corte Distrital. A decisão de ambos os tribunais pode ser revista, respectivamente, pela Corte Distrital ou pela Corte Suprema regional. A parte perdedora pode recorrer, mais uma vez, à Corte de Cassação, salientando-se que um juiz somente apresenta recurso se houver fortes razões para tal. Se o contribuinte esgotar todas as possibilidades recursais e ainda assim acreditar que se violaram princípios constitucionais no lançamento, a matéria pode ser levada para análise pela Corte Constitucional, cuja decisão apresenta efeito vinculante, via de regra.

3.10 Austrália

Na Austrália, de acordo com a matéria, alguns processos tributários seguem para a Corte Federal e outros, para o Tribunal de Apelações Administrativo. Neste último, há tribunais administrativos especializados em matéria tributária, denominados Diretórios de Revisão, compostos por 3 membros – um auditor, um contador e um advogado. Os processos advindos dos Diretórios de Revisão podem ser ainda julgados pela Corte Superior, embora isso raramente ocorra.

Na Corte Federal, tribunal ordinário que trata de diversas matérias, o sujeito passivo pode recorrer da decisão do juiz para o Pleno, quando normalmente a lide se encerra. A Corte Federal apresenta duas divisões e membros com origem e experiência diversificada. Alguns julgadores fazem rodízios entre as divisões e os tribunais. Os processos são distribuídos para os juízes segundo um critério territorial.

3.11 Espanha

Há duas instâncias para julgamento das questões tributárias na Espanha: a administrativa e a judicial. O contencioso administrativo fiscal cabe a órgãos colegiados autônomos, os Tribunais Econômico-Administrativos, que se constituem de duas esferas: os Tribunais Regionais, em primeira instância, decidem matérias tributárias adstritas às suas regiões autônomas; e o Tribunal Administrativo-Econômico Central, em segunda instância, julga recursos contra processos oriundos dos Tribunais Regionais.

Na instância administrativa, o contribuinte não precisa constituir advogado. No entanto, para recorrer ao Tribunal Administrativo-Econômico Central, o impugnante deve fazer depósito de um milhão e oitocentos mil euros. Se o valor do tributo impugnado pelo contribuinte ultrapassar essa quantia, suprime-se a primeira instância e o Tribunal Administrativo-Econômico Central revisa diretamente o lançamento questionado.

A instância judicial apenas se manifesta após exaurida a fase administrativa, ainda que se questionem inconstitucionalidades, matéria sobre a qual os Tribunais Econômico-Administrativos não têm competência para julgar.

De maneira diferente do que ocorre no processo administrativo fiscal brasileiro, a impugnação do lançamento tributário não suspende a exigibilidade do crédito, salvo se a execução fiscal puder causar dano econômico irreparável ao contribuinte. Tal regra se aplica inclusive na fase judicial.

Estima-se que os processos levam cerca de um ano para julgamento na instância administrativa e um ano e nove meses na judicial.

3.12 México

O Tribunal Fiscal da Federação, inspirado no Conselho de Estado francês, examina os processos administrativos em geral. Composto por dezesseis tribunais regionais, decide as lides tributárias em primeira instância.

Contribuintes e Administração podem recorrer das decisões dos tribunais regionais diretamente a tribunais ordinários. A Câmara Superior do Tribunal analisa processos que envolvem lançamentos de alto valor e possui autoridade para retirar processos da jurisdição dos tribunais regionais. A Corte Suprema, por sua vez, pode trazer para sua análise os processos da Câmara Superior, assim como no modelo americano.

O Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa, órgão autônomo e integrante da estrutura administrativa, é composto por magistrados nomeados pelo presidente da República, para mandato de seis anos, podendo haver recondução. Essa instância decide em grau definitivo as questões tributárias.

3.13 Holanda

É possível recorrer do lançamento de um fiscal à Câmara Tributária de uma das cinco Cortes de Apelação, sem necessidade de se constituir advogado. Auditores experientes, advogados tributaristas e acadêmicos especializados na matéria compõem as Cortes de Apelação.

O contribuinte pode interpor recurso à decisão de uma Câmara Tributária de uma Corte de Apelação, para análise da Câmara Tributária da Corte Suprema, sem necessidade de representação por advogado. A composição da Corte Suprema, com quatro câmaras, uma civil, uma criminal e duas tributárias, reflete a grande importância de que se revestem as questões tributárias na Holanda.

3.14 Turquia

Na Turquia, tribunais especializados resolvem o contencioso em matéria tributária. Todavia, se envolve o julgamento de matéria penal, tribunais penais com competência geral solucionam as lides.

No sistema tributário turco observam-se, em geral, as regras relativas ao lançamento por homologação: o contribuinte declara e recolhe o tributo antes de qualquer

ato por parte da autoridade administrativa. Caso esta não concorde com o montante declarado e recolhido, tem início um procedimento de auditoria, ao final do qual o contribuinte é notificado do montante de tributo devido e das penalidades eventualmente impostas.

Uma vez notificado, o contribuinte pode recorrer a um procedimento administrativo ou aos tribunais. O procedimento administrativo, de caráter não-compulsório, pode ser solucionado por meio de transação entre o contribuinte e o Estado, ou em redução da penalidade em dois terços, em caso de primariedade de infração, ou de um terço, em caso de reincidência. É de se notar, a propósito, que tal redução somente se aplica às penalidades e não ao tributo em si.

O processo judicial se dá em tribunais tributários, colegiados integrados por pelo menos um juiz. Processos de valor igual ou inferior a 25 mil libras turcas são, todavia, solucionados por juízes singulares.

Preliminarmente, os tribunais tributários irão possibilitar ao contribuinte o saneamento de eventuais defeitos verificados em sua petição inicial, inclusive vícios de procedimento. Uma vez sanados tais vícios, abre-se o prazo de trinta dias para que a administração tributária apresente sua resposta. Na sequência, são apresentadas, cada uma em trinta dias, a réplica e a tréplica.

Inaugura-se, a seguir, a fase de instrução probatória, cabendo a cada uma das partes demonstrar a veracidade de suas alegações. São admitidas testemunhas, desde que se demonstrem relevantes no tocante à imposição fiscal em disputa. A prova pericial, raramente utilizada, deve ser invocada antes do final do julgamento.

A decisão deve ser proferida em quinze dias a contar do final da instrução probatória.

3.15 Argentina

Na Argentina, há duplicidade jurisdicional no contencioso fiscal. Na via administrativa, o contribuinte que discordar da exação pode apresentar recurso de reconsideração dirigido a um funcionário superior do fiscal responsável pela notificação de lançamento ou auto de infração, designado pela Administração Federal de Receitas Públicas. Nos casos que superem 2.500 pesos, pode ainda protocolar recurso de apelação no Tribunal Fiscal da Nação competente.

O Tribunal Fiscal da Nação consiste em um órgão jurisdicional, especializado na análise de lides tributárias, integrante do Poder Executivo, assim como o Carf

brasileiro. Nessa instância, não há necessidade de pagamento prévio do montante questionado. Ele é formado por sete turmas, quatro das quais tratam de assuntos relacionados a impostos, e três, à matéria aduaneira. As turmas que analisam questões relacionadas a impostos reúnem dois advogados e um contador; as turmas aduaneiras, por sua vez, congregam três julgadores, todos advogados.

O contribuinte pode recorrer da decisão do Tribunal Fiscal da Nação à Câmara Nacional de Apelações, órgão integrante do Poder Judiciário. Nas causas de monta menor, que não seguem para análise do Tribunal Fiscal da Nação, há possibilidade de recurso a um juiz federal, se a lide tributária superar 200 pesos.

4 Conclusões

A partir da descrição do contencioso fiscal nos países selecionados, observa-se ampla variação na forma como os órgãos por ele responsável se organizam e menor variação nos procedimentos adotados.

Uma semelhança fundamental reside na forte tradição de independência dos tribunais, mesmo naqueles em que o contencioso fiscal está sob jurisdição administrativa, como na França. Nem todos os julgadores são advogados: alguns são contadores ou economistas. Tais julgadores buscam a imparcialidade nas decisões e atuam como mediadores entre o Fisco e o contribuinte, não como instrumento de determinado grupo. Além disso, dedicam-se ao ofício por bastante tempo, alguns até se aposentarem.

Observam-se diversas maneiras de julgar os processos tributários. As características mais significativas parecem ser as condições para o contribuinte impugnar o lançamento, o papel dos advogados na representação dos impugnantes e o efeito da decisão do julgador. A combinação desses fatores determina o custo, o prazo e o volume do contencioso fiscal em cada país. No entanto, um problema universal das lides tributárias é distinguir contestações legítimas de ações manipulativas ou desonestas no pagamento do tributo.

As administrações tributárias costumam apresentar em sua estrutura uma instância recursal para julgar os recursos impetrados pelos contribuintes que discordarem do lançamento. Em alguns países, exige-se o esgotamento da via administrativa para ingresso com ação judicial. Dadas a importância e a complexidade intrínsecas à

matéria tributária, busca-se criar um modelo especializado para julgamento das lides atinentes a tributos.

O estudo do sistema tributário de um país apenas se completa com o conhecimento do texto das leis associado à forma como elas são aplicadas. Logo, a tradição jurídica de cada país – a exemplo da *civil law*, da *common law* e dos ordenamentos jurídicos baseados em cânones religiosos, como o islâmico – influencia a duração dos processos, em virtude do papel dos julgadores nas decisões.

Nos países com tradição de *common law*, de origem anglo-saxã, costuma ser mais fácil iniciar e terminar o litígio, o que torna a decisão mais célere, por conseguinte. Em tais países, os precedentes jurisprudenciais são tidos como a mais importante fonte do direito, o que confere aos juízes um papel ativo no desenvolvimento das normas. A flexibilidade do sistema permite ao intérprete da lei adaptá-la ao caso concreto mais rapidamente sem necessidade de alterações na legislação. A consistência de tal ordenamento jurídico decorre do fato de que os tribunais inferiores observam as decisões dos tribunais superiores em situações assemelhadas.

Nos países que observam a *civil law*, ao contrário, a legislação é concebida para prever, em riqueza de detalhes, todas as possibilidades. Neles os juízes têm um papel mais limitado para aplicar a lei ao caso concreto. Quando uma disputa chega a um tribunal, os juízes da *civil law* tendem a atuar como investigadores, enquanto os juízes da *common law* agem como árbitros entre as partes envolvidas.

O fato de o Brasil ser um país onde se observa a *civil law* explica uma das principais críticas ao contencioso fiscal brasileiro: a demora para a sua solução, o que viola o inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal. Tal dispositivo constitucional assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Uma das medidas propostas por estudiosos da matéria consiste na simplificação do julgamento dos processos por meio da redução de instâncias. Desse modo, o novo modelo para solução das lides no país seguiria a tendência mundial de fundir a *civil law* e a *common law*, de forma a aproveitar os pontos positivos de cada um dos sistemas legais.

O ordenamento jurídico brasileiro tem, em certa medida, buscado aproximar-se da tradição da *common law* ao adotar institutos tais como a súmula vinculante e a repercussão geral dos recursos. Porém, esses instrumentos normativos poderiam ser utilizados de modo mais efetivo pelos tribunais administrativos e judiciais brasileiros.

Uma medida que se mostra salutar é a adoção da transação tributária no Brasil. Até o advento da lei que a regula, em geral, os contribuintes desistiam de seus recursos e ingressavam em parcelamentos especiais a fim de obter redução de multas, em alguns casos de juros e quase nunca do valor original do tributo. Nos países da *common law*, ao contrário, o Estado muitas vezes abre mão de parte do próprio imposto devido, pois se considera não apenas aquilo a que se renuncia, mas também a economia com o custo da máquina administrativa decorrente do fim do litígio. Dada a recente introdução do instituto da transação no ordenamento jurídico brasileiro, não há como se analisar seus efeitos no estoque de crédito tributário em contencioso administrativo ou judicial. O programa de “transação excepcional”, realizado no ano de 2020, teve baixa adesão, conforme noticiado pela imprensa. Resta saber se o baixo interesse será uma tendência ou se consiste em um episódio isolado causado pela pandemia da Covid-19.

De toda sorte, é preciso considerar que, até o momento, o contencioso tributário brasileiro se mostra bastante ineficiente. As lides, em nível federal, agrupam três instâncias administrativas (Delegacias de Julgamento, Câmaras Inferiores e Câmara Superior do Carf) e quatro judiciais (primeira instância, segunda instância, instância especial e instância extraordinária). Ao se passar da instância administrativa para a judicial, há repetição de todos os esforços empreendidos para a solução dos litígios.

Referências

ARSEVEN, E. Benan; ŞIRIN, Z. Ertunç. **Overview of Tax Litigation in Turkey**.

Disponível em: <<http://www.morogluarseven.com/news/turkey-tax-litigation>>.

Acesso em: 14 jun 2016.

AULT, Hugh et. al. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. Den Haag: Kluwer Law International, 1997.

DIBOUT, Patrick; MOSSNER, Jorge Manfred; TABOADA, Carlos Palao. Il Processo Tributario: esperienze a confronto in Europa ed in America Latina. In: **Riv. Dir. Trib. Int.** n.º 2 - 03/2005. Disponível em: <<http://www.larigma.unina.it/risorse/relazioniconvegnoprocessotributario.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2016.

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE TRIBUTI. **Il Contenzioso Tributario**. Agenzia Entrate: Aprile, 2016. Disponível em: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunica/Prodotti+editoriali/Guide+Fiscali/Agenzia+informa/pdf+guide+agenzia+informa+due/Guida_Contenzioso_tributario.pdf. Acesso em: 15 jul 2016.

MILESSI, Jimena C.; TEIXEIRA, Raquel Biasotto. Tribunales Administrativos Especializados en Materia Aduanera y Tributaria en Argentina y en Brasil: Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (Tfn) Y Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil (Carf). **Ius Gentium**, Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207-229, jul/dez 2013.

OECD. **Tax Administration in OECD and Selected non-OECD Countries: Comparative Information Series**. Paris: OECD, 2015.

PROSKURINA, Yana. Russia. In: WHITEHEAD, Simon. **The Tax Disputes and Litigation Review**. 3 ed. London: Law Business Research, 2015, p. 300-318.

STEPHAN, Paul B. Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement. In: SCHILL, Stephan W. **International Investment Law and Comparative Public Law**. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 599-624.

STEPHAN, Paul B. **Courts with Income Tax Jurisdiction: an International Comparison**. In: Virginia Tax Review. Virginia: V. 8, Ed. 2, 1998.

WHITEHEAD, Simon. **The Tax Disputes and Litigation Review**. 4 ed. London: Law Business Research, 2016, p. 8.