**A Estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os Tribunais Fiscais da Alemanha, Argentina e Espanha.**

**FELIPE AUGUSTO MARCOS**

# INTRODUÇÃO

Os tribunais fiscais existem no mundo todo, em cada país com alguma singularidade. Os estados encontram nesses órgãos um meio de tornar eficiente o controle e, principalmente, a cobrança dos tributos.

Espera-se que tal eficiência se dê por conta da especialidade dos órgãos que, por tratar apenas da matéria tributária, podem tomar decisões que vão ao encontro da correta aplicabilidade da legislação vigente, enquanto que os tribunais “gerais”, ou não específicos, não apresentam tanta familiaridade com a matéria.

Essa necessidade de criação de órgãos especializados em questões tributárias é defendida pela maioria dos doutrinadores, como Geraldo Ataliba[[1]](#footnote-1):

“Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao poder judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões a julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o poder judicial.”

Para que o objetivo seja atingido – qual seja a necessidade de decisões mais rápidas e em conformidade com a regulamentação fiscal – é de suma importância que os julgadores sejam especialistas nas matérias pertinentes. Por isso que a maioria dos tribunais fiscais no mundo são compostos por pessoas que possuem notório saber na área, que ingressam nos tribunais por meio de indicação de algum tipo de representação.

No Brasil, por exemplo, o CARF é composto tanto por representantes da Fazenda Pública quanto dos contribuintes, sendo estes, na maioria dos casos, advogados e contadores. É neste meandro que está o principal problema abordado neste trabalho: O possível conflito de interesses que há pelos que atuam na esfera privada e possuem cargo público, sendo ambas atribuições influenciáveis entre si.

Para podermos entrar mais a fundo nesta problemática, mostra-se de grande importância a análise histórica do CARF e dos tribunais fiscais em outros países. No presente estudo, serão abordados, além do caso brasileiro, o de outros três países: Alemanha, Argentina e Espanha.

A escolha desses países não se deu por acaso. O Tribunal Financeiro Alemão (Finanzgerichte) será estudado por ser conhecido como extremamente evoluído, podendo servir em muitos aspectos como parâmetro para uma evolução do tribunal brasileiro.

O sistema espanhol será analisado por conta das grandes influências que o direito espanhol, como um todo, já trouxe ao ordenamento brasileiro. Entretanto, a Ley General Tributaria, que regula os Tribunais Econômico-Administrativos na Espanha tem muitos problemas, que não passaram em branco na pesquisa.

O sistema adotado pela Argentina é outro que sofre severas críticas, estando incluído neste trabalho justamente pelas similares dificuldade que o Tribunal Fiscal de La Nación e o CARF enfrentam, além de ser um país dotado de uma cultura e economia bastante próxima da realidade brasileira.

A questão da forma de composição no CARF costuma ser abordada por doutrinadores por conta das graves consequências que um tribunal ineficaz pode causar à economia de um país.

Outro não é o entendimento de Eduardo Domingos Botallo[[2]](#footnote-2):

“Deveras, a presença de julgadores representantes da Fazenda e de Contribuintes, tal como vem sendo praticada, em nada concorre – antes se opõe – ao aprimoramento destes colegiados.

É que referidos representantes, por ocuparem cargos em comissão (de confiança) e por prazo certo, ficam submetidos, com frequência, a um tipo de avaliação de desempenho tendente a levar em conta menos a capacidade técnica revelada no exercício das funções judicantes e mais naquilo que poderia ser designado “fidelidade” às posições defendidas pela instituição ou entidade que os indicou.

Muito melhor seria, a nosso ver, que os julgadores tributários fossem concursados e nomeados em caráter permanente, encontradas, nestes caminhos, as necessárias medidas de equidistância e independência, fundamentais para o bom desempenho da relevante missão que lhe é reservada no âmbito do processo administrativo tributário.”

Apesar de não concordarmos na íntegra com o discurso do ilustríssimo autor, como se verá adiante, sua opinião serve exatamente como uma grande chamada ao tema que, apesar de extrema importância, não é estudado e discutido de maneira satisfatória. É justamente essa a contribuição que procuramos oferecer com o presente trabalho.

1 DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

# 1.1 Histórico da evolução dos tribunais fiscais no Brasil

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nem sempre existiu sob esta denominação. Em verdade, tal nomenclatura é extremamente recente, tendo sido adotada apenas em 2008.

A criação de um tribunal específico para julgamento de lides fiscais e tributarias se confunde com a própria historia do Ministério da Fazenda no Brasil, já que logo com o inicio da colonização portuguesa um modelo de controle das contribuições já era pensado e estruturado.

Com a criação das Capitanias Hereditárias nas décadas de 1530 e 1540, foram designados Provedores da Fazenda Real, sendo um a cada Capitania, que possuíam a função de administrar a arrecadação de tributos, bem como julgar eventuais controvérsias envolvendo matéria fiscal.

Em 1549 o Provedor-Mor da Fazenda Real no Brasil era Antonio Cardoso de Barros, que foi investido na função de julgar os recursos interpostos em face das decisões dos provedores de cada Capitania Hereditária. Esse momento é conhecido como a primeira vez que existiu algo parecido com uma segunda instancia na resolução de lides tributarias no Brasil. A maioria das disputas que existiam ate então se davam por desavenças entre os contribuintes e os provedores de cada capitania, intermediários da arrecadação do reino.

Na última metade do Século XVIII Sebastião José de Carvalho (futuro Marquês de Pombal) iniciou uma série de medidas para reformar a administração portuguesa, com o intuito de revitalizar e modernizar a economia do país.

As Juntas da Real Fazenda começaram a ser criadas por conta dessas medidas, substituindo as Provedorias da Real Fazenda. A primeira a ser criada foi a do Rio de Janeiro, em agosto de 1760.

Conforme ensina Angélica Ricci Camargo:[[3]](#footnote-3)

“(...) as Juntas eram presididas pelo governador e capitão-general da capitania, e compostas pelo juiz e pelo procurador dos Feitos da Fazenda, pelo tesoureiro-geral da capitania e por um escrivão da receita e despesa. O cargo de juiz deveria ser acumulado pelo ouvidor-geral e, onde não existisse, pelo juiz de fora, e o de procurador seria ocupado pelo juiz de fora, por um “advogado de melhor nota”, ou por “um homem de inteligência no manejo dos negócios da Real Fazenda” e, no caso do Rio Grande do Norte, pelo antigo provedor.”

Essa estrutura foi consideravelmente alterada apenas em 1808, com a vinda da família real ao Brasil e, junto a eles, toda a estrutura do Erário Régio Português.

O Erário Régio, que já funcionava desde 1761 em Portugal, encerrou a atuação das Juntas da Real Fazenda, concentrando todo o sistema de fiscalização e arrecadação do governo. Foi a primeira estrutura do que conhecemos hoje como Ministério da Fazenda.

O órgão foi criado pelo Alvará de 28 de junho de 1808 do então Príncipe Regente D. João, que previa a criação do Conselho da Fazenda, composto por um Presidente (que era necessariamente o Presidente do Erário Régio) e conselheiros que eram exclusivamente nomeados pelo Rei.

Acabou por ser extinto pela Lei de 4/10/1831, em razão da criação do Tribunal do Tesouro Público Nacional, que passou a ser o novo órgão central do Ministério da Fazenda e também dos chamados juízes territoriais, que foram substituídos em 1840 pelos juízes dos feitos da fazenda na competência de apreciar os processos fiscais (Lei n° 242 de 29.11.1840).

Tal sistemática perdurou até 1850, quando da criação da Diretoria-Geral do Contencioso, através do Decreto n° 736 de 20.11.1850. Essa foi a última alteração no sistema contencioso fiscal no período colonial. A estrutura viria a ser alterada novamente em 1909, pelo Decreto n° 7.751/1909.

A despeito de tais mudanças, o primeiro esboço de um Conselho para resolução de lides administrativas viria apenas em 1924, com a promulgação do Decreto nº 16.580, de 04 de setembro. Através dele, foi instituído um Conselho de Contribuintes em cada Estado e no Distrito Federal, com competência para julgamento de recursos referentes ao Imposto sobre a Renda, cujos cinco membros seriam escolhidos entre contribuintes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos, todos de reconhecida idoneidade e nomeados pelo Ministro da Fazenda.

O Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal, único a ser instalado, iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925, no edifício onde funcionava a Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, no Rio de Janeiro, sendo eleito como primeiro presidente, pelos membros do Conselho, o Dr. José Leopoldo de Bulhões Jardim, que havia sido Ministro da Fazenda nos períodos de 1902/1906 e 1909/1910.

Já na segunda reunião do aludido Conselho, realizada em 22 de setembro de 1925, foi prolatada sua primeira decisão, dando provimento ao recurso do recorrente Skoglands Linje (Brasil) Limitada para mandar que fosse corrigido o erro do cálculo e cobrado à recorrente o imposto devido de duzentos e trinta e dois mil réis.

Em 1927 a legislação foi novamente alterada, dessa vez para arquitetar o primeiro órgão de julgamento de processos fiscais constituído de maneira paritária entre fazendários e contribuintes.

Com o decreto n° 5.157 de 12.01.1927 (posteriormente regulamentado pelo decreto n° 20.350 de 31.08.1931) foi estabelecido que os recursos dos contribuintes em matéria fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, seriam julgados e resolvidos:

“(...) por um Conselho constituído, em partes iguais, por funcionários da Administração pública e por contribuintes nomeados pelo Governo, estes por proposta das principais associações de classe, representativas do comércio e da indústria, funcionando sob a presidência do Ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por ele designada”. [[4]](#footnote-4)

Tais conselhos foram extintos em 1934, por conta do Decreto n° 24.036 de 26 de março, que criou o 1º e 2º Conselho e o Conselho Superior de Tarifa.

Ao 1º Conselho cabia julgar os processos que tratavam de Imposto de Renda, Imposto de Selo e Imposto Sobre Vendas Mercantis. O 2º Conselho possuía a competência para julgar Imposto de Consumo, Taxa de Viação e demais impostos, taxas e contribuições internos.

Enquanto isso, as questões de classificação, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros, foram atribuídas ao Conselho Superior de Tarifas.

O 3º e 4º Conselhos foram criados em 1964, com a edição do decreto n° 54.767, que desmembrou a 2ª Câmara do 2º Conselho. Aludido decreto definia que tanto no 1º Conselho, composto por duas Câmaras, quanto no 3º Conselho, o número de Conselheiros passava de seis para oito, e, por resolução unânime dos mesmos, aqueles órgãos poderiam ser divididos em Turmas de quatro Conselheiros, observada a composição paritária. Ao mesmo tempo, esse Decreto autorizaria o Ministro da Fazenda a dividir, permanente e temporariamente, o 2º e 3º Conselhos em Câmaras e a aumentar o número de câmaras do 1º Conselho e do Conselho Superior de Tarifas.

O 4º Conselho de Contribuintes foi instituído em 06 de março de 1972, por meio do Decreto nº 70.235, em decorrência da nova denominação dada ao Conselho Superior de Tarifa, passando a ser assim dividida a competência para o julgamento:

* 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza;
* 2º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;
* 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;
* 4º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação.

Sobre tal período, fontes históricas aduzem que[[5]](#footnote-5):

“Nos primeiros tempos do Conselho, os acórdãos careciam da riqueza doutrinária e jurisprudencial que os caracterizam atualmente. Não havia jurisprudência anterior para ser citada, e a doutrina, em matéria fiscal, era escassíssima naquele tempo. Foi, aliás, a partir do trabalho dos Conselhos de Contribuintes que os estudos tributários no Brasil passaram a se desenvolver. Tanto assim, que o primeiro grande tributarista brasileiro, cronologicamente, foi Tito Vieira de Rezende, membro pioneiro do 1º e 2º Conselhos de Contribuintes.

Os primeiros acórdãos, por isso, tinham que se ater exclusivamente aos aspectos factuais e ao cumprimento da legislação vigente. Mesmo assim, eram tecnicamente corretos e deixavam clara a intenção de fazer justiça imparcialmente, mas, com magnanimidade. Eram comuns as decisões do Conselho negando provimento ao recurso do contribuinte, mas propondo ao Ministro da Fazenda a dispensa das penalidades a pequenos empresários.

Outra característica interessante foi a predominância de nomes estrangeiros entre recorrentes, em assuntos de imposto de consumo, indicando a enorme contribuição que imigrantes e seus descendentes deram ao processo de industrialização do Brasil.

Quando o Brasil e o mundo enfrentaram a Grande Depressão dos anos trinta, os Conselhos de Contribuintes se esforçavam em julgar milhares de recursos referentes a somas de pequeno valor, versando sobre infrações praticadas, principalmente, por fabricantes de aguardente, de queijos e de tecidos. Daí decorreram freqüentes propostas de emenda ao Regimento Interno e reiterados pedidos de elevação da alçada do Conselho, visando reduzir o afluxo de processos.”

A partir de 1977 foi dada nova roupagem aos Conselhos de Contribuintes, ficando estes organizados em apenas 3 Conselhos (O Decreto n° 79.630 de 29.04.1977 extinguiu o 3º Conselho, passando suas atribuições ao 2º Conselho) compostos de Câmaras com oito Conselheiros e quatro Suplentes, metade Representantes da Fazenda e metade Representantes dos Contribuintes, sendo o Primeiro Conselho composto por oito Câmaras, o Segundo Conselho por quatro Câmaras, e Terceiro Conselho por três Câmaras.

O Decreto n° 70.235 de 06 de março de 1972 (que rege o Processo Administrativo Fiscal até hoje) previa, originalmente, que os recursos especiais fossem dirigidos diretamente ao Ministro da Fazenda. Essa possibilidade foi mudada em 1979, por conta do Decreto n° 83.304, que criou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, constituídas também de maneira paritária.

Este é, portanto, todo o pano de fundo que se sucedeu para o que hoje conhecemos como Câmara Administrativa de Recursos Fiscais – CARF, a qual passaremos a analisar agora, de acordo com sua estrutura atual.

# 1.2 A estrutura atual do CARF

Atualmente, o CARF é estruturado de acordo com o já citado Decreto n° 70.235/1972, com as alterações da recente Medida Provisória n° 449 de 03 de dezembro de 2008 (posteriormente convertida na Lei n° 11.941/2009).

Com estas novas disposições, foram extintos os antigos 1º, 2º e 3º Conselho de Contribuintes, sendo unificados em um único órgão, com vistas a estruturar de maneira mais eficiente o julgamento dos processos administrativos tributários.

Além disso, cuida também de sua estrutura atual o próprio Regimento interno, instituído pela Portaria n° 256 de 22 de junho de 2009. De acordo com o atual regramento, O CARF é formado por 3 Seções de Julgamento, cada qual com 4 Câmaras, sendo que cada uma delas divide-se em 3 Turmas de Julgamento. A composição de cada Turma se dá por 6 membros: 3 representantes da Fazenda Nacional e 3 representantes dos contribuintes.

Ainda com relação a estas, podem ser ordinárias ou especiais, se diferenciando pelo valor de alçada do crédito tributário em litígio.

Já as Seções possuem suas atribuições de julgamento definidas em relação a um grupo de tributos, assim dispostas:

* Primeira Seção: IRPJ e reflexos, CSLL, SIMPLES, SIMPLES-Nacional e competência residual.
* Segunda Seção: IRPF, IRRF, ITR e Contribuições Previdenciárias e afins.
* Terceira Seção: Tributos do COMEX, IPI, PIS, COFINS, CIDE, CPMF e IOF.

Após todas as modificações desde o período colonial, atualmente a estrutura do CARF pode ser ilustrada da seguinte maneira:

Organograma 1



Delineado o atual “esqueleto” do órgão, cumpre agora iniciarmos a análise do tema principal deste trabalho: A investidura dos conselheiros, as desvantagens do atual sistema e como ele funciona (se funciona) em outros países.

# 1.3 A investidura dos conselheiros

A atual forma de designação de conselheiros do CARF, tanto representantes da Fazenda, quanto dos Contribuintes, está disposta nos arts. 28 e 29 do Regimento Interno[[6]](#footnote-6):

“Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá dentre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e a de conselheiro representante dos contribuintes recairá dentre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais.

§ 1° As centrais sindicais, com base no art. 29 da Lei n° 11.457, de 16 de março de 2007, indicarão conselheiros, representantes dos trabalhadores, para compor as turmas de julgamento das Câmaras com atribuição de julgamento de recursos que versem sobre contribuições previdenciárias elencadas no inciso IV do art. 3° deste Regimento.

§ 2° Ato do Ministro de Estado da Fazenda definirá a distribuição proporcional de vagas de conselheiros representantes dos contribuintes dentre as entidades de que trata o caput, bem como a ordem em que se dará a participação de cada uma delas nas referidas indicações.

Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro, recairá:

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 (cinco) anos e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade.”

Pelo que nos interessa aqui, deteremo-nos na indicação dos Conselheiros representantes dos Contribuintes, cerne da discussão principal. Observa-se que o Regimento Interno fala em “lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais”.

O Inciso II do art. 29 acima ainda tenta estabelecer critérios objetivos para a seleção dos conselheiros representantes dos contribuintes, entretanto, a expressão “notório conhecimento técnico” abre a possibilidade de a discricionariedade imperar no processo de indicação.

Intenção da norma ou não, verdade é que não se define exatamente o alcance do notório conhecimento técnico, deixando à livre interpretação de quem for responsável pela indicação.

Esse, a nosso ver, é uma das principais discrepâncias no sistema adotado atualmente: Enquanto por um lado temos profissionais concursados, que dia a dia tem seu trabalho avaliado por representantes do Ministério da Fazenda, com a publicidade constante dos resultados de seus trabalhos (a maioria dos atos de fiscais e integrantes da Receita Federal do Brasil são públicos), por outro temos profissionais do ramo do direito tributário que tem sua indicação ao CARF dependente não só de seus resultados, mas também da relação pessoal que possuem frente às Confederações ou Sindicatos.

Não se procura afirmar neste trabalho que este tipo de relação seja necessariamente ruim, ou de qualquer maneira antiética, mas a mera sistemática do das indicações abre um grande leque de dúvidas e questionamentos.

2 OS TRIBUNAIS FINANCEIROS ALEMÃES

# 2.1 Breve histórico

Os Tribunais Financeiros Alemães, conhecidos no país como finanzgerichte estão previstos na atual Constituição Alemã, a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (conhecida como Lei Fundamental de Bonn), de 23 de maio de 1949. Ressalta-se que em 1990 a Lei Fundamental passou por profundas reformas, por conta da reunificação do país.

Entretanto, a origem dos Tribunais Financeiros Alemães remonta a um período muito mais antigo, tendo sido instituídos desde a Ordenação Tributária de 1919 (*abgabenordenung*). Sobre as fases do período histórico, sintetiza James Marins[[7]](#footnote-7):

“i) incorporação de Comissões, aos órgãos administrativos de gestão tributária, perante as quais os contribuintes formulavam reclamações;

ii) criação, a partir de 1919, de tribunais financeiros, vinculados à administração, compostos por membros de carreira e membros honorários, que embora submetidos unicamente à lei e gozando de independência, ainda restavam, enquanto funcionários, subordinados às determinações da administração;

iii) regulação no plano federal, através da *Finanzgerichtordenung* de 6 de outubro de 1945, da chamada jurisdição financeira transformando os tribunais administrativos em autênticos órgãos jurisdicionais, com juízes togados e status de independência, com exclusiva subordinação à lei, como é característico de todos os juízes (art. 97.1 da Lei Fundamental alemã); (...)”

O que se observa da evolução alemã é que sempre houve grande preocupação com a existência de órgãos especializados nas soluções de lides tributárias e, consequentemente, com a independência destes órgãos perante a administração pública.

No Brasil, pelo que já vimos nos capítulos anteriores, a preocupação com a existência de tribunais especializados, da mesma forma, não é recente. A despeito disso, a independência perante a administração pública foi deixada de lado, diferentemente do que ocorre hoje em dia na Alemanha, conforme veremos a seguir.

# 2.2 Modo Atual de Composição

Os Tribunais Financeiros alemães estão atualmente sedimentados na Lei Fundamental vigente, mais especificamente em seu art. 95[[8]](#footnote-8):

“Artigo 95

[Tribunais Superiores da Federação]

(1) Para os setores de jurisdição ordinária, administrativa, ﬁnanceira, do trabalho e da previdência, a Federação instituirá como tribunais superiores o Tribunal Federal da Justiça, o Tribunal Federal Administrativo, o Tribunal Federal das Finanças, o Tribunal Federal do Trabalho e o Tribunal Federal Social.

(2) O Ministro Federal competente do respectivo setor decide sobre a nomeação dos juízes desses tribunais, em conjunto com uma comissão magistral de eleição, constituída pelos ministros estaduais das respectivas pastas e por igual número de membros, eleitos pelo Parlamento Federal.

(...)”

Além da previsão constitucional, os Tribunais Financeiros estão regulamentados pela *Finanzgerichtsordnung* (FGO), de 10/06/1965. Em apertada síntese, temos que cada Estado da Federação alemã possui um tribunal para solução de lides tributárias, sendo estes totalmente independentes da administração pública.

Cada um dos tribunais é composto por um Presidente, um Presidente dos Juízes e por juízes, sendo no mínimo 3 juízes honorários e 2 juízes leigos.

Os juízes são eleitos por uma comissão de eleição a cada 5 (cinco) anos. Para tanto, é preparada pelo Presidente do tribunal uma lista de nomes, sendo estes essencialmente indicados àquele por organismos profissionais.

Referida Comissão é formada pelo Presidente do Tribunal, um representante do escritório de finanças regionais, funcionários da administração financeira do país e mais sete pessoas que necessariamente preencham os mesmo requisitos necessários para o cargo de juiz honorário.[[9]](#footnote-9)

Muitos outros requisitos ainda estão previstos na FGO, pelo que se observa a rígida maneira de composição atual dos referidos tribunais. Esse, sem dúvida, é um grande ponto favorável ao sistema alemão, que fica praticamente livre de eventuais questionamentos sobre a composição de seus tribunais.

# 2.3 Críticas ao sistema

Conforme já demonstrado, o sistema alemão para solução de lides fiscais se mostra como um dos mais avançados do mundo. James Marins encontra espaço para levantar críticas a ele, especialmente com relação à morosidade do sistema[[10]](#footnote-10):

“Se, sob o ponto de vista teórico, o sistema alemão pode ser considerado bastante avançado, não está, na ordem prática, imune aos problemas estruturais decorrentes da sobrecarga de discussões tributárias. Para Kruse, aliás, o processo de tutela jurídica tributária, na forma como se desenvolve na Alemanha, se transforma "cada vez más en una farsa si contribuintes tienen derecho a recurrir, pero han esperar durante cuatro, seis, ocho o, em casos difíciles, diez años a la sentencia firme". A topografia constitucional ideal, especializante das discussões financeiras e tributárias, mostra-se então insuficiente para o equacionamento do problema da solução das lides tributárias, que necessita não apenas de Tribunais especializados, mas também de compatível aporte de recursos materiais que permitam o atendimento célere das questões tributárias. Este, contudo, como já salientamos, é um problema geral da distribuição da justiça e não diz respeito a nenhuma peculiaridade dos conflitos de interesse oriundos da ação fiscal do Estado.”

Entretanto, referida morosidade (que, na verdade, é um questionamento na grande maioria dos países do mundo) em nada influi em nossa análise neste trabalho. O essencial é podermos observar que um sistema evoluído e seguro fica praticamente intocável por questionamentos de segurança jurídica e imparcialidade.

Mesmo que, no caso, os candidatos a juízes sejam indicados de alguma maneira por entidades representativas, uma grande e exigente comissão é formada para analisar as qualidades de cada um deles.

3 TRIBUNAL FISCAL DA NAÇÃO ARGENTINA

# 3.1 Breve histórico

O Tribunal Fiscal de La Nación é o órgão jurisdicional argentino criado para dirimir desavenças de matéria fiscal. Criado em 1960 pela Ley 15.265, representou, pela primeira vez no país vizinho, a possibilidade de poder discutir uma causa de matéria tributária sem ter que antes pagar o tributo questionado à Dirección General Impositiva (DGI).[[11]](#footnote-11)

A competência para matéria aduaneira foi concedida ao Tribunal apenas posteriormente, em 1963.

A iniciativa de criação de um tribunal administrativo de cunho fiscal já era clamada pela doutrina argentina há muitos anos. Na época da criação do Tribunal Fiscal de La Nación em 1960, sua composição se dava por um presidente e cinco vogais. O presidente deveria ser, necessariamente, advogado, enquanto três dos vogais também deveriam atuar na advocacia e os outros dois nas ciências econômicas.

Foi estabelecida a realização de concurso para seleção dos componentes, para comprovação de suas aptidões técnicas na efetivação do cargo. A primeira alteração veio já no ano de 1963, através do Decreto n° 6692. Através dele foi elevado a sete o número de vogais. Seguiu-se, então, uma série de novas alterações (as mais pertinentes pelos Decretos 16656/1964, 17595/1968, 20024/1972 e 1684/1993), até que se chegasse ao atual modelo de composição e estrutura.

#

# 3.2 Modo atual de composição

O processo administrativo na argentina está plasmado pela Ley 11.683 (aprovada pelo Decreto 821/98). James Marins a sintetizou da seguinte maneira:[[12]](#footnote-12)

“i) contra provimentos de determinação de tributos, de imposição de sanções ou que se pronunciem sobre pedidos de repetição de indébito cabem dois recursos: a) de reconsideração ou b) de apelação;

ii) ambos estes recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário e podem ser interpostos sem a necessidade de pagamento prévio ou depósito;

iii) o recurso de reconsideração será conhecido pela mesma autoridade prolatora da decisão recorrida (D.G.I), o recurso de apelação deve ser proposto perante o Tribunal Fiscal no prazo de 15 dias contado da notificação da resolução administrativa e o contribuinte deve, no mesmo prazo, comunicar à DGI a interposição do recurso;

iv) da sentença prolatada no recurso de apelação caberá recurso de revisão e apelação limitada perante a Câmara Nacional competente; este recurso pode ser interposto tanto pelo contribuinte quanto pela D.G.I.;

v) as sentenças da Câmara produzem autoridade de coisa julgada, cabendo, contudo, ao derrotado, recurso perante a Corte Suprema Nacional.”

Esclarecido o meio de resolução das lides tributárias, cumpre-nos analisar como se dá a investidura dos juízes no Tribunal Fiscal de La Nación. O procedimento para tal encontra-se disposto no art. 147 da mesma Ley 11.683 citada:

“*ARTICULO 147 — Los Vocales del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION serán designados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras, según el caso*.”

A lei determina que sejam escolhidos pelo Poder Executivo, mas a Resolución 94/2003 de 19 de setembro regulamenta o artigo acima, determinando, em resumo:

* Quando haver vaga de vogal no Tribunal, a Secretaria da Fazenda (Secretaria de Hacienda) chamará o concurso de antecedentes;
* Os candidatos deverão apresentar documentação comprobatória de título de advogado ou contador, doutorado ou especialização, livros publicados, conferências que participou, etc;
* Abre-se prazo para que qualquer pessoa conteste a candidatura de qualquer postulante à vaga, o que deve ser feito de maneira fundamentada;
* A avaliação dos candidatos será realizada por uma comissão, formada por três membros, sendo presidida pelo Subsecretário de Ingressos Públicos e por integrantes do tribunal;
* A comissão elaborará uma lista com os candidatos que entender mais qualificados, que será entregue à Secretaria da Fazenda, momento em que o Ministro da Economia fará a escolha do candidato aprovado.

Desta maneira o Tribunal Fiscal de La Nación vem atuando, mas não deixa de receber pesadas críticas da doutrina, especialmente no que se refere à proibição de declaração de inconstitucionalidade (que ocorre também no Brasil).

# 3.3 Críticas ao sistema

O Tribunal de La Nación Argentina é bastante recente e, como não poderia deixar de ser, ainda carece de experiência para aprimorar sua atuação.

As principais críticas doutrinárias, entretanto, não tratam de assuntos que debatemos no presente trabalho. Em verdade, a estrutura da composição do tribunal na Argentina parece não causar maiores questionamentos.

Não se é de estranhar tal atitude, já que, como visto nos capítulos anteriores, são muitos os requisitos para investidura no órgão. Apesar disso, é motivo de bastante preocupação que a escolha dos juízes de um tribunal dito independente seja feita por um órgão do Poder Executivo. Especialmente em um país como a Argentina (onde o presidencialismo possui uma força exacerbada), esta estrutura não se mostra a mais confiável do ponto de vista da imparcialidade.

4 TRIBUNAIS ECONÔMICO-ADMINISTRATIVOS ESPANHÓIS

# 4.1 Breve Histórico

Os tribunais administrativos na Espanha, assim como de Portugal, foram extremamente influenciados pelo sistema francês até o início do Século XX.

Essa matriz francesa consistia em um conjunto de regramentos que, em suma, assentavam a observância da separação de poderes, com tribunais administrativos que possuíam sua estrutura e desenvolvimento pautados no direito público.

Conforme ensina Diogo Freitas do Amaral[[13]](#footnote-13):

“A Constituição de Baiona, de 1808, aprovada na sequência das revoluções liberais, abriu caminho a diversas normações de teor administrativo que culminaram, em 1845, na instauração de um sistema de justiça reservada que cometia a função jurisdicional a órgãos de contencioso que eram os Conselhos Provinciais e o Conselho de Estado.

Estes órgãos, numa fase inicial, procediam à emissão de pareceres que careciam de homologação pelo poder executivo. È a fase em que o contencioso administrativo estava integrado, quer na sua orgânica quer no seu funcionamento, no corpo da administração pública e condensava-se, desse modo, um sistema de justiça reservada.

Com a publicação da denominada “Ley Santamaria de Paredes”, em 1888, esta pronúncia evoluíu da fase dos pareceres e passou a ter a natureza de decisões, que dispensavam a referida homologação, configurando-se, assim, a existência de um sistema de justiça delegada.”

A influência da revolução francesa perdurou na Espanha até 1904, com a publicação da Lei Maura, que criou um tribunal administrativo subordinado diretamente ao Supremo tribunal de Justiça.

Após diversas modificações, sua estrutura vem a ser imposta atualmente pela Ley 58/2003 - Ley General Tributaria.

# 4.2 Modo atual de composição

A atual Ley General Tributaria regra todo o procedimento administrativo tributario, inclusive os tribunais administrativos incumbidos de julgar as lides fiscais. Neste sentido, as reclamações tributárias encontram dois caminhos: as reclamações econômico administrativas ou a via jurisdicional.

Ocorre que os tribunais administrativos espanhóis, diferentemente dos outros países que analisamos, são extremamente ligados ao Poder Executivo. Não há espaço para um sistema paritário com representantes dos contribuintes ou ainda um órgão totalmente independente, como ocorre em outros países[[14]](#footnote-14):

“El Presidente y los vocales de los tribunales económico-administrativos serán nombrados entre funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las comunidades autónomas y entre funcionarios de Administración local con Habilitación de Carácter Nacional, que reúnan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen, actuando como Secretario un Abogado del Estado.”

Assim, a Espanha se mostra dotada de um sistema bastante diferente dos demais países.

# 4.3 Críticas ao sistema

O Sistema espanhol não nos parece ser um modelo que deva ser seguido por outros países, principalmente o Brasil. Sua métrica fechada e inflexível impede a operacionalização da idéia central de se possuir um tribunal administrativo fiscal: A eficiência e o incremento da qualidade dos trabalhos por meio de pessoas especializadas e atuantes na área. Inexiste, a osso ver, razão a se criar um tribunal administrativo caso ele se mostre meramente uma ramificação do judicial.

5 CONCLUSÃO - CRÍTICAS E SUGESTÕES AO ATUAL MODELO DO CARF

Em vista do exposto, observamos que nenhum país possui um sistema administrativo de resoluções fiscais perfeito, ou que ao menos esteja imune à críticas. Entretanto, o sistema alemão nos parece extremamente evoluído e poderia ser tomado como modelo pelo Brasil, mais especificamente no que se refere ao CARF.

As exigências de qualificação dos profissionais, a independência do órgão perante o poder executivo e principalmente o afastamento da influência de entidades da sociedade são os pontos que mais se mostram favoráveis a tal modelo.

Não se diga aqui que o CARF se mostra um tribunal de decisões que mereçam qualquer tipo de desqualificação. Também não se adentra no mérito de decisões prolatadas por estes ou aqueles conselheiros com o fim de demonstrar um suposto companheirismo com suas raízes.

Nada disso é necessário, pois o problema aqui é meramente estrutural: Deixar que a escolha dos conselheiros se dê meramente por indicação desta ou daquela entidade, ou, pior ainda, de determinada central sindical é uma abertura à todos os tipos de questionamentos possíveis, e isso não é bom para nenhuma instituição.

Neste sentido, alguma forma de concurso seria especialmente proveitoso para conferir ao sistema uma lisura maior. Mesmo que fosse apenas entre os indicados, já seria uma mudança significativa.

Além disso, o fato de o conselheiro continuar atuando (seja na advocacia, consultoria, etc.) também é um fator determinante para que suas decisões sejam passíveis de questionamentos.

Neste sentido, entendemos que seria vantajoso ao órgão que, aqueles investidos na condição de conselheiro, deixassem suas atividades cotidianas e, após deixarem o cargo, fossem obrigados a uma quarentena por prazo determinado.

Com certeza tal instrumento seria eficiente no sentido de evitar qualquer tipo de interesse que possa macular a imparcialidade necessária ao órgão.

# BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Diogo Freitas do, Curso de Direito Administrativo, Vol. I, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2008. p. 273.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. Revista de Informação Legislativa (Senado. Federal-1988), 25/111, p.122.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009, pg. 60.

CAMARGO, Angélica Ricci. Juntas da Real Fazenda. Memória da Administração Pública Brasileira. Disponível em http://linux.an.gov.br/mapa/?p=4304 Acessado em 15/06/2013.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 3ª Edição. São Paulo. Ed. Dialética. 2003

Informações institucionais constantes em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf acessado em 25/07/2013.

1. ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. Revista de Informação Legislativa (Senado. Federal-1988), 25/111, p.122 [↑](#footnote-ref-1)
2. BOTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009, pg. 60 [↑](#footnote-ref-2)
3. CAMARGO, Angélica Ricci. Juntas da Real Fazenda. Memória da Administração Pública Brasileira. Disponível em <http://linux.an.gov.br/mapa/?p=4304> Acessado em 15/06/2013 [↑](#footnote-ref-3)
4. Art. 1º do Decreto n° 5.157 de 12/01/1927 [↑](#footnote-ref-4)
5. Informações institucionais constantes em [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf](https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf%20) acessado em 25/07/2013. [↑](#footnote-ref-5)
6. Portaria n° 256 de 22 de junho de 2009 [↑](#footnote-ref-6)
7. MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 3ª Edição. São Paulo. Ed. Dialética. 2003 p. 357 e 358. [↑](#footnote-ref-7)
8. Lei Fundamental da República Federal da Alemanha. Disponível em <http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3160404/Daten/1330556/Gundgesetz_pt.pdf> Acessado em 30/07/2013. [↑](#footnote-ref-8)
9. Conforme Seções 1 e 2 da *Finanzgerichtsordnung* (FGO), de 10/06/1965. [↑](#footnote-ref-9)
10. Cf., Op., cit., p. 358 e 359 [↑](#footnote-ref-10)
11. A DGI, junto com a DGA (Dirección General de Aduanas) e DGRSS (Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social) é um dos três organismos que integram a Administración Federal de Ingressos Públicos (AFIP), que se assemelha em sua atuação Receita Federal do Brasil. [↑](#footnote-ref-11)
12. Cf., Op., cit., p. 368 e 369 [↑](#footnote-ref-12)
13. AMARAL, Diogo Freitas do, Curso de Direito Administrativo, Vol. I, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2008. p. 273 [↑](#footnote-ref-13)
14. Disposición adicional duodécima. Composición de los tribunales económico-administrativos. Ley 58/2003. [↑](#footnote-ref-14)