

## A Reforma Tributária e a Reforma do Processo Tributário

Sergio André Rocha

*Advogado; Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Gama Filho; Coordenador Acadêmico e Professor da Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense, da Pós-Graduação em Direito Tributário da UCAM e do LL.M. em Direito Corporativo do IBMEC.*

Maurício Pereira Faro

*Advogado; Mestrando em Direito pela Universidade Gama Filho; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da UCAM e da Universidade Federal Fluminense.*

### Introdução

Por meio do Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08, o Governo Federal pretende implementar a tão clamada reforma tributária, "buscando estimular a atividade econômica e a competitividade do país, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social e o fortalecimento das relações federativas" 1.

Para tanto, pretende o Governo Federal "simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada 'guerra fiscal' entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à 'guerra fiscal', que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos" 2.

23. DOCTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário N° 8 - Maio-Jun/2008

Tais objetivos serão alcançados por meio de diversas medidas, das quais se destacam as seguintes: consolidação de tributos federais de incidência semelhantes, como o PIS, a COFINS e a CIDE, em um único tributo denominado de IVA Federal, bem como pela unificação da CSLL com o IRPJ e a implementação de um único ICMS para os vinte e seis Estados da Federação e o Distrito Federal, regidos por uma única Lei Complementar.

Da leitura atenta dos objetivos do Governo Federal pode-se verificar que grande parte das medidas adotadas busca simplificar a sistemática de arrecadação e fiscalização e a diminuição da carga tributária, que serão atingidas por meio de modificações específicas de critérios materiais das normas tributárias.

Contudo, há aspecto de grande relevância que não foi contemplado no texto da reforma: a necessidade de um sistema de controle dos atos tributários (legislativos e administrativos) que acompanhe o ritmo em que as decisões empresariais devem ser tomadas. De fato, como já afirmava Antonio Berli, os problemas relativos ao controle da legalidade dos atos administrativos-fiscais é problema central do Direito Tributário, "na medida em que de sua solução depende o correto funcionamento do sistema tributário" 3.

Com efeito, os problemas enfrentados nos mecanismos de controle da atividade do Estado no campo tributário aumentam o custo das empresas e o risco de novos investimentos no Brasil.

O processo administrativo-fiscal, que poderia ser o principal fórum de debate das questões tributárias, encontra-se hoje desvalorizado 4. A estrutura dos órgãos de julgamento no processo administrativo deveria ser completamente reformulada, tendo como ponto de partida a modificação da forma de seleção dos julgadores 5.

Tomando como exemplo a esfera federal, hoje temos a primeira instância administrativa composta exclusivamente por auditores fiscais, os quais, na apreciação das impugnações, têm o dever de seguir as orientações da Receita Federal expressas em seus atos normativos 6.

24. DOUTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário N° 8 - Maio-Jun/2008

Nos Conselhos de Contribuintes em segunda instância, temos a chamada composição paritária, ou seja, metade dos membros de cada uma das câmaras é composta por representantes da Fazenda e a outra por representantes dos contribuintes, indicados por entidades de classe de representatividade nacional. Sendo um órgão composto por um número par de membros, o voto do presidente da Câmara, obrigatoriamente um representante da Fazenda, vale por dois 7.

Esta não parece ser a melhor forma de composição de um órgão de julgamento.

A função do processo administrativo-fiscal é a revisão técnica quanto à legalidade dos autos de infração. Dessa forma, qualquer agenda pré-determinada por parte dos julgadores é prejudicial.

É necessário que tenhamos um órgão julgador administrativo composto por um corpo técnico, protegido, tanto quanto possível, de influências políticas, sendo que a melhor forma de se alcançar tal objetivo é o fim da dita composição paritária dos Conselhos de Contribuintes e a seleção, por concurso, de seus membros 8. O mesmo raciocínio há de ser levado para o Poder Judiciário.

A especialização é a tônica do mundo contemporâneo. Se tivermos um problema no coração, não procuraremos um clínico geral, mas um cardiologista. Não que aquele não tenha condições de, eventualmente, tratar do problema, mas certamente não o fará com a mesma celeridade e qualidade que o especialista.

O problema, no âmbito do processo judicial tributário, é que a maioria dos nossos julgadores são clínicos gerais ou, o que pode ser ainda pior, especialistas em outras áreas.

Assim sendo, embora consigam apreciar as questões que lhes são postas, na maioria das vezes demoram muito mais do que seria necessário caso a matéria estivesse sendo examinada por um especialista em tributação.

Já passou a hora, portanto, de seguirmos em direção à criação de uma Justiça Tributária especializada, nos moldes do que ocorre com a Justiça do Trabalho 9 e é a realidade, por exemplo, em diversos países da Europa Continental 10, conforme veremos a seguir.

25. DOUTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário N° 8 - Maio Jun/2008

### **A Especialização Jurisdicional Tributária no Direito Comparado**

No Direito brasileiro o controle dos atos administrativos é composto de duas esferas, a administrativa e a jurisdicional, sendo a primeira de opção facultativa ao contribuinte e não vinculante em caso de decisão desfavorável e a segunda a quem cabe decidir, de forma definitiva, sobre a questão relativa à legalidade, legitimidade e proporcionalidade de ato praticado pela Administração Pública.

Em diversos países da Europa Continental o exercício da jurisdição no que se refere ao controle dos atos administrativos tributários foi entregue a órgãos especializados de julgamento.

Na Alemanha, a Lei Fundamental determina, no inciso IV do seu art. 19, o princípio da inafastabilidade da jurisdição, estabelecendo que, no caso de violação a direito individual por autoridade pública, o recurso às

Cortes será garantido ao titular do direito lesado.

Por seu turno, o Direito alemão estabelece uma justiça especial para as discussões referentes às questões administrativas, a exemplo do que ocorre no Direito brasileiro com a Justiça do Trabalho e a Justiça Militar. A grande vantagem dessa sistemática reside na alta especialização dos julgadores em matéria administrativa e tributária, possibilitando uma maior qualidade técnica das decisões proferidas pelos tribunais.

O controle dos atos administrativos editados pela administração fazendária cabe também a uma justiça especial, prevendo o art. 95 da Lei Fundamental alemã o Tribunal Financeiro Federal como órgão máximo da jurisdição administrativo-fiscal.

As regras acerca do controle jurisdicional dos atos administrativos-fiscais encontram-se previstas no F.G.O., cujo § 1º estabelece que "a jurisdição fiscal é exercida por Cortes administrativas especiais independentes, separadas das autoridades administrativas".

A independência dos juizes que compõem os tribunais fiscais alemães é examinada pelo Professor Klaus Vogel na passagem transcrita a seguir:

**26. DOUTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário Nº 8 - Maio-Jun/2008**

"De acordo com o art. 97 de nossa Constituição, os juizes são independentes e só estão sujeitos à lei. Isto é também aplicável aos juizes da jurisdição financeira. Eles não só têm independência técnica, o que significa que a decisão judicial não está sujeita a nenhuma ordem ou influência, como também se garante por intermédio da Constituição sua independência pessoal: seu cargo termina a uma idade preestabelecida - exatamente: sua aposentadoria está prevista para quando completa sessenta e oito anos - e mesmo que hajam cometido faltas somente poderão ser removidos de seus cargos por decisões judiciais e de acordo com qualificações legalmente estabelecidas." <sup>11</sup>

A Constituição portuguesa, na mesma linha da Lei Fundamental alemã, consagrou o princípio da inafastabilidade da jurisdição, no item 4 do art. 268.

Estabelece, ainda, no art. 209, item 1, *b*, a inserção dos tribunais administrativos na estrutura judiciária, demonstrando a opção pela jurisdição especial, inserida no âmbito do Poder Judiciário. Conforme esclarece Monica Sifuentes <sup>12</sup>:

"(...) os tribunais administrativos foram considerados pela Constituição da República portuguesa como tribunais verdadeiros e próprios, na expressão de Gomes Canotilho."

O art. 106 da Constituição espanhola estabelece a competência dos tribunais para controlar o poder regulamentar, bem como a legalidade da atuação das autoridades administrativas, verificando, ainda, sua submissão às finalidades que lhes justificam. Regra de idêntico conteúdo se encontra inserida no art. 8º da Lei Orgânica do Poder Judiciário espanhol (LOPJ - Lei Orgânica nº 6/85).

A competência do Poder Judiciário para conhecer e julgar, em última instância, questões administrativas encontra-se prevista no art. 24 da LOPJ, que estabelece que:

"Na ordem contencioso-administrativa será competente, em todo o caso, a jurisdição espanhola quando a pretensão que se deduza se refira a Disposições gerais ou a atos das Administrações públicas espanholas. Mesmo assim, conhecerá das que se deduzam em relação a atos dos Poderes públicos espanhóis, de acordo com o que disponham as leis."

**27. DOUTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário Nº 8 - Maio-Jun/2008**

Na Itália, a análise e julgamento de questões de natureza administrativa são de competência do Conselho de Estado e tribunais administrativos regionais.

O Conselho de Estado italiano trata-se de órgão que exerce dupla função, consultiva e jurisdicional, conforme estabelecem os arts. 100 e 103 da Constituição italiana, este último, inserido no título que trata do Poder Judiciário, com a seguinte redação:

"O Conselho de Estado e outras Cortes de justiça administrativa possuem jurisdição sobre litígios relativos a Direito Administrativo, bem como sobre lides de Direito Civil contra a administração pública, conforme específicas previsões legais."

Ao lado da jurisdição administrativa, há na Itália uma jurisdição administrativo-fiscal especial, de forma que a solução das lides fiscais encontra-se excluída da competência decisória da jurisdição ordinária. Tal jurisdição administrativo-fiscal é composta pelas Comissões Tributárias de Primeiro Grau, as Comissões Tributárias de Segundo Grau e pela Comissão Tributária Central, com sede em Roma.

### **Especialização Jurisdicional e Reforma Tributária**

Em uma sociedade fundada sob o litígio, imaginar a redução do número de processos levados à apreciação do Poder Judiciário é como vislumbrar um futuro utópico diante da realidade <sup>13</sup>. Ademais, não se pode deixar de observar que a própria adoção de um sistema de autoliquidação é fator de aumento da litigiosidade no campo fiscal, o que aumenta a importância dos instrumentos de controle da legalidade dos atos tributários <sup>14</sup>.

Todavia, se não se pode pensar na redução da propensão das pessoas ao litígio, é possível (na verdade necessário) reformar o processo, reduzindo os recursos cabíveis e as instâncias de julgamento, criando, ademais, mecanismos de uniformização de entendimentos vinculantes para a Administração Pública e para as Cortes inferiores.

Com efeito, contando-se os processos administrativo e judicial, o questionamento quanto à legalidade de um auto de infração pode se desenrolar por sete instâncias, sendo as decisões proferidas no âmbito do processo passíveis de recursos acessórios como agravos e embargos.

28. DOUTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário Nº 8 - Maio-Jun/2008

Não são raras as normas que estabelecem prazos que devem ser observados pelos magistrados e julgadores administrativos no desenvolver de suas atividades. Todavia, o descumprimento de tais prazos não acarreta qualquer sanção para o julgador, caracterizando-se os mesmos como prazos impróprios <sup>15</sup>.

Todavia, com a reforma do processo, e sua conseqüente simplificação, seria possível a previsão de prazos razoáveis para a finalização dos processos, prevendo-se sanções que seriam impostas ao julgador caso o mesmo não exerça a sua função no tempo previsto <sup>16</sup>.

No que se refere aos problemas técnicos, muitas vezes verificados no âmbito da magistratura, sua solução passaria pela reestruturação dos órgãos do Poder Judiciário, com a criação de Cortes especializadas para o julgamento das questões tributárias <sup>17</sup>.

Com isso, seria possível a seleção, para cargos da magistratura, de profissionais especializados em questões tributárias, isso mediante a realização de concurso específico, no qual matérias como a contabilidade poderiam ser incluídas no programa.

Assim, teríamos um corpo mais preparado de magistrados examinando as questões tributárias nas primeiras instâncias, o que certamente implicaria em uma prestação da tutela jurisdicional mais célere e com melhor qualidade técnica.

Não se pode desprezar a necessidade da prestação de uma tutela adequada pelo Poder Judiciário, aspecto que se reveste de vital importância para a garantia dos contribuintes contra exigências indevidas por parte das autoridades fazendárias.

29. DOUTRINA - Revista Brasileira de Direito Tributário Nº 8 - Maio-Jun/2008

Tal questão encontra-se vinculada àquelas que foram examinadas acima, na medida em que somente um corpo de magistrados que seja profundamente conhecedor dos temas relacionados ao Direito Tributário tem condições de, em um curto espaço de tempo, prestar uma tutela jurisdicional adequada.

Dessa forma, a solução da presente questão passa necessariamente pela melhoria da qualidade dos prestadores do serviço jurisdicional, sem o que é muito difícil se imaginar a prestação de uma tutela jurisdicional adequada.

Em algumas situações busca-se sanar o déficit de qualidade com a criação de varas especializadas em Direito Tributário, todavia essa "especialização" após o ingresso do julgador nos quadros da magistratura não é bastante para que tenhamos uma justiça especializada, na medida em que a especialização deve ocorrer no momento da seleção do juiz e não após a sua contratação.

Um juiz tributário deve entender profundamente a legislação e a teoria tributárias, mas não só isso. É importante que tenha sólidos conhecimentos de contabilidade e entenda a "matemática dos tributos". Um juiz que não sabe calcular aquilo sobre o que está decidindo vê reduzida, de forma significativa, sua compreensão da questão sob apreciação.

Diante deste contexto, cremos que também a reforma da justiça tributária merece atenção do Poder Legislativo e da sociedade, devendo entrar na pauta dos grandes debates a respeito da reforma tributária. Por tratar-se de assunto técnico, mais afeto à atuação dos profissionais do Direito do que aos contribuintes em geral, a questão da reforma da justiça tributária nem sempre é lembrada pela grande mídia, embora tenha importância fundamental para a construção de um sistema tributário eficiente e respeitoso dos direitos dos contribuintes e da função arrecadatória da Fazenda Pública.