

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO

EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF):
ESTRUTURA, FUNCIONAMENTO E IMPORTÂNCIA NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS.

RECIFE
2012

EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF):
ESTRUTURA, FUNCIONAMENTO E IMPORTÂNCIA NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hélio Sílvio Ourém Campos

RECIFE
2012

M775c

Monteiro, Eduardo Martins Neiva

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) :
estrutura, funcionamento e importância na resolução de conflitos
tributários federais / Eduardo Martins Neiva Monteiro ; orientador
Hélio Sílvio Ourém Campos, 2012.

160 f. : il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Pernambuco.
Pró-reitoria Acadêmica. Programa de Mestrado em Ciências jurídicas,
2012.

1. Processo administrativo. 2. Conselho Administrativo de Recursos
Fiscais. I. Título.

CDU 34:35

Dissertação de autoria de Eduardo Martins Neiva Monteiro, intitulada “O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): ESTRUTURA, FUNCIONAMENTO E IMPORTÂNCIA NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS”, aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco, por Comissão examinadora formada pelos seguintes Professores:

PROF. DR. HÉLIO SÍLVIO OURÉM CAMPOS
ORIENTADOR

PROF. DR. ADONIS COSTA E SILVA
EXAMINADOR INTERNO

PROF. DRA. BRUNA ESTIMA BORBA
EXAMINADORA EXTERNA

RECIFE
2012

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação da Universidade Católica de Pernambuco não aprova nem reprova as opiniões emitidas neste trabalho, que são de responsabilidade exclusiva do autor desta dissertação.

A meus amados pais, sempre esquecíveis, pelo amor e dedicação incondicionais.

AGRADECIMENTOS

A dificuldade em externar agradecimentos consiste em lembrar de tantos que me auxiliaram nesta caminhada, correndo-se o risco de esquecer outros igualmente importantes, a quem peço antecipadamente sinceras desculpas.

A cada passo em minha vida, os agradecimentos iniciais sempre se voltam a Deus e a meus pais, pela renúncia e amor incondicionais ao longo de suas vidas com o único intuito de proporcionar uma adequada formação a mim e a meus irmãos, a quem também agradeço.

À Marcela, que, com a sensibilidade própria das esposas, suportou graciosamente minhas ausências momentâneas, dando-me forças para seguir adiante.

Às novas amizades construídas no decorrer do curso, o maior legado da pós-graduação, em especial aos agora Mestres Vinícius Calado e Nicolas Coelho, pela troca de experiências e sugestões, e aos Professores com os quais convivi, ainda que brevemente.

Ao amigo dos tempos de graduação em Direito na Universidade Federal de Pernambuco, Ricardo Kuklynski, pela torcida desde o processo de seleção.

Ao amigo dos tempos de graduação em Engenharia Civil, Gustavo Carvalho, que compreende um pouco além dos demais o que a conclusão desta etapa significa.

Ao meu orientador Hélio Sílvio Ourém Campos, pelo desafio proposto em conjuntamente pesquisar as nuances de um órgão tão importante ao Estado brasileiro, mas pouco conhecido da realidade acadêmica e profissional.

Aos demais componentes da Banca Examinadora, Dr. Adonis Costa e Silva, Professor da Universidade Católica de Pernambuco, e Dra. Bruna Estima Borba, Professora da Faculdade Damas da Instrução Cristã, pela generosidade em ler e avaliar o trabalho, bem como contribuir com valiosas sugestões.

RESUMO

Cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apreciar, em segunda instância, processos administrativos tributários federais, tendo a pesquisa como objetivo geral, o que afinal lhe conferiu um caráter eminentemente descritivo, conhecer e detalhar a estrutura e seu funcionamento voltados à atividade judicante. O CARF consiste em um órgão do Ministério da Fazenda, de composição paritária, integrado por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, e resultou da unificação dos extintos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes e da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais. Levando-se em consideração a sua missão institucional, de “assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários”, buscou-se identificar em seu Regimento Interno a presença de normas que contribuam para a concretização da razoável duração do processo, sobre o qual se extraiu o entendimento do Supremo Tribunal Federal após a positivação constitucional, e para a garantia de julgamentos imparciais. Como resultado, há normas regimentais visivelmente voltadas para a concretização daquele direito fundamental. Quanto à imparcialidade, não se relaciona com o modelo paritário de composição dos colegiados. A propósito, mereceu atenção o procedimento de seleção de Conselheiros, que contribui para a sua concretização, e a necessidade de implementação de uma espécie de quarentena, bem como um reforço nas hipóteses de impedimento.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CARF.

ABSTRACT

It is up to the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) to appreciate, in second instance, the federal tributary administrative processes, the general objective of the research, after all, was that which gave it a descriptive character, the ability to know and detail the structure of how the adjudicative activity works. The CARF consists of a department in the Ministério da Fazenda, of a parity composition, integrated by representatives of the Fazenda Nacional and contributors, which resulted in the unification of the extinct Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes and of the old Câmara Superior de Recursos Fiscais. Taking in consideration its institutional mission, of “assuring the society the impartiality and celerity in the solution of litigious tributary”, we tried to identify in its Internal Regiment the presence of norms which contribute to the concretization of the reasonable duration of the process, of which it was possible to extract an understanding of the Supremo Tribunal Federal after a constitutional positivization, and for the guarantee of impartial judgments.

As a result, there are regimental norms visibly turned to the concretization of those fundamental rights. As to the impartiality, it does not relate to the parity composition model of the collegiate. The procedure for the selection of the representatives, which contributed to its concretization, and to the necessity of implementation of a kind of quarantine, as well as a reinforcement in the hypothesis of the impediment.

Keywords: Tributary Administrative Process. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CARF.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL.....	16
1.1 PRINCIPAIS LEIS PROCESSUAIS DE REGÊNCIA	16
1.2. PROCEDIMENTO FISCAL	23
1.3 FASE LITIGIOSA	26
1.4 CONCLUSÕES	45
2. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	48
2.1 HISTÓRICO	48
2.2 VISÃO GERAL	54
2.2.1 Designação de Conselheiros	59
2.2.2 Mandatos	64
2.2.3 As sessões de julgamento.....	68
2.3 A CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	73
2.4 RECURSOS.....	74
2.4.1 Embargos de declaração	75
2.4.2 Recurso especial	78
2.4.2.1 Acórdãos paradigmas	80
2.4.2.2 Prequestionamento	82
2.4.2.3 Hipóteses de não cabimento.....	84
2.4.2.3.1 <i>Aplicação de súmulas</i>	84
2.4.2.3.2 <i>Superação da tese veiculada no acórdão paradigma</i>	85
2.4.2.3.3 <i>Anulação de decisão de primeira instância</i>	86
2.5 A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL NO CARF	87
2.6 CONCLUSÕES	90
3. A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E A IMPARCIALIDADE, À LUZ DAS NORMAS REGIMENTAIS DO CARF	92
3.1 RESOLUÇÃO CÉLERE DOS CONFLITOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS	92
3.1.1 A razoável duração do processo.....	93
3.1.2 A razoável duração do processo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ...	100
3.1.3 Atuação do CARF: compromisso com a razoável duração do processo?	103
3.1.4 Mecanismos de uniformização das decisões	107
3.1.4.1 Uniformização decisória interna	108
3.1.4.1.1 <i>Súmulas</i>	108
3.1.4.1.2 <i>Resoluções</i>	110
3.1.4.2 Uniformização decisória externa.....	111

<i>3.1.4.2.1 Súmulas vinculantes</i>	112
<i>3.1.4.2.2 Efeitos de julgados do Superior Tribunal de Justiça</i>	114
<i>3.1.4.2.3 Efeitos do reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal</i>	119
3.2 ANÁLISE DA IMPARCIALIDADE À LUZ DA COMPOSIÇÃO DOS COLEGIADOS ..	121
3.2.1 Conselheiros representantes da Fazenda Nacional	123
3.2.2 Conselheiros representantes dos contribuintes	128
3.2.3 Atuação de ex-Conselheiros perante o CARF	130
3.2.4 Hipóteses de impedimento e suspeição	132
3.2.5 Exemplo prático	139
REFERÊNCIAS	152

INTRODUÇÃO

Com a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, foi criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão do Ministério da Fazenda, de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, responsável pelo julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância, bem como de recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

À vista de suas atribuições, pode-se afirmar, até intuitivamente, que o órgão importa ao funcionamento do Estado, mormente quando considerado o montante dos créditos tributários em litígio. A propósito, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) noticiou que apenas em 2010 a soma dos valores em pauta totalizou mais de R\$113 bilhões, o que representa 13% da arrecadação federal no mesmo período, que atingiu R\$873 bilhões, segundo informações oficiais da RFB¹.

A crescente busca pela via administrativa pode ser justificada em razão de os recursos administrativos suspenderem de imediato a exigibilidade do crédito tributário; ou mesmo pela facilidade de restituição e compensação - sem a necessidade de ser percorrido, por exemplo, o demorado caminho do precatório -; ou pela ausência de custas; ou, ainda, pela confiança depositada nas instâncias julgadoras.

Os estudos relacionados à estrutura e amplitude do processo administrativo ganharam maior relevância, talvez pelo sentimento experimentado pelos próprios administrados de que, sendo a controvérsia tributária essencialmente técnica, sua solução passou a ter melhor exame no âmbito dos contenciosos administrativos instalados no País, do que na emperrada máquina não especializada do Poder Judiciário (MINATEL, 1999, p.93).

¹ Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsino/2012/02/03/2012_01_27_17_06_01_545774127.html, consulta em 28/01/2012). Ainda segundo a PGFN, através do seu Núcleo de Acompanhamento Especial vinculado à Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (COCAT), responsável por acompanhar processos com valores acima de R\$ 10 milhões, em 2008 foram julgados pelo CARF mais de mil processos que representaram mais de R\$ 50 bilhões em créditos tributários; em 2009, aproximadamente seiscentos processos que importaram em mais de R\$ 30 bilhões. (Disponível em <http://www.pgfn.gov.br/noticias/atuacao-da-pgfn-perante-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais>. Consulta em 25/01/2012).

Quando da nomeação do atual Presidente do CARF, Sr. Otacílio Dantas Cartaxo, Dornelles (2011), pontuou a relevância do órgão no cenário jurídico tributário nacional e internacional:

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem importância fundamental na defesa dos direitos da Fazenda Nacional e dos contribuintes. Doutrinadores do Direito Tributário de renome nacional e internacional reconhecem a excelência e a qualidade de suas decisões em suas publicações. A magistratura, inclusive dos Tribunais Superiores, valem-se de seus julgados para embasar decisões envolvendo matéria tributária.

O prestígio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais avança para além de nossas fronteiras. A experiência do Brasil tem obtido atenção do Centro Interamericano de Administradores Tributários e da Associação Ibero-Americana de Tribunais de Justiça Fiscal ou Administrativa.

O processo tributário, quando devidamente equacionado, desempenha um importante papel no desenvolvimento de uma verdadeira justiça tributária, tendo entre os seus postulados o devido processo legal, que afasta a idéia de um Estado-juiz-de-sua-própria-cause (COSTA E SILVA, 2009, p.305).

De todo órgão judicante espera-se que sua função seja adequadamente desempenhada, o que inclui solucionar litígios com brevidade e imparcialidade, sendo este o problema inicial formulado nesta pesquisa, que se propõe a responder à seguinte indagação: as normas regimentais do CARF contribuem para concretizar o direito fundamental à razoável duração do processo e para garantir julgamentos imparciais?

A hipótese consiste na imposição constitucional de se garantir aos processos no âmbito administrativo uma razoável duração e na premissa da imparcialidade como contribuição à legitimidade dos julgados.

Tomou-se como objetivo geral o estudo da estrutura e funcionamento do órgão, o que conferiu à pesquisa um caráter descritivo.

Quanto às referências bibliográficas, optou-se pela utilização do sistema autor-data.

A revisão bibliográfica teve como foco normas que regulam o processo administrativo tributário; os precedentes históricos da formação do órgão; o alcance do direito à razoável duração do processo; os mecanismos de uniformização de decisões; e, também, a seleção de seus membros.

O primeiro Capítulo tratou das principais leis de regência do processo administrativo tributário federal, além de considerações sobre a fase pré-litigiosa, a cargo da Secretaria da

Receita Federal do Brasil (RFB) - e litigiosa, quando a controvérsia passa a ser apreciada inicialmente pelas unidades de julgamento, tendo merecido atenção as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). O objetivo foi contextualizar o CARF no sistema jurídico administrativo tributário.

O segundo Capítulo inicia-se com uma visão histórica dos órgãos de julgamento em segunda instância, ao longo de mais de oitenta e cinco anos. Foram analisadas as normas regimentais sobre a estrutura e o funcionamento do CARF, com ênfase na divisão interna de atribuições, composição dos colegiados, processo de seleção dos seus membros, duração dos mandatos e realização das sessões de julgamento. Também mereceu atenção a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), as espécies recursais e a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

O terceiro Capítulo foi dedicado à apreciação de normas regimentais, consideradas como parâmetro de teste da hipótese firmada, para então buscar respostas à pergunta de partida formulada. Incluiu a exposição de textos normativos nacionais e estrangeiros, entendimentos doutrinários e decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tudo para delimitar o sentido e alcance do direito fundamental à razoável duração do processo². Especificamente sobre o entendimento do STF, foram coletadas decisões, monocráticas e colegiadas, divulgadas em seu sítio eletrônico na internet após a vigência da Emenda Constitucional nº 45/2004.

Por em certa medida relacionar-se com aquele direito e impactar no funcionamento do CARF, a pesquisa avançou sobre os mecanismos de uniformização de decisões, internos, com o procedimento de edição de Resoluções e criação, revisão e cancelamento de enunciados de Súmulas, e externos, com as hipóteses que vinculam os julgados do CARF a partir de entendimentos do STF, quando reconhecida a repercussão geral da matéria em debate, e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisões de mérito proferidas na sistemática dos recursos repetitivos.

Deu-se atenção também ao procedimento de seleção de Conselheiros, com abordagem dos critérios estabelecidos em lei, no Regimento Interno, e, em se tratando de indicação de Conselheiro representante da Fazenda Nacional, nos editais do denominado Processo Seletivo Interno, a cargo da RFB. Em razão de os membros exercerem mandatos por tempo determinado,

² Nos termos do art.5º, LXXVIII, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, dispõe que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

foram feitas algumas reflexões sobre a possibilidade de ex-Conselheiros atuarem perante o CARF.

Por fim, a questão da imparcialidade, à luz da composição paritária dos colegiados, foi apreciada sob duas vertentes. A primeira, a partir das hipóteses de impedimento e suspeição. A segunda, de cunho prático, com base em uma amostra de resultados de julgamentos colhidos no âmbito da Primeira Seção de Julgamento.

Tendo como norte a descrição da estrutura e o funcionamento do CARF, nesta dissertação buscou-se conciliar a teoria à prática, com a adoção de um viés propositivo, com críticas e sugestões.

1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Mesmo que o objeto desta pesquisa, com característica eminentemente descritiva, seja a verificação da implementação, à luz de normas regimentais, do direito fundamental à razoável duração do processo em segunda instância de julgamento de processos administrativos tributários no âmbito federal, a cargo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e da garantia da imparcialidade de seus membros, impõe-se, para fins de compreender a posição deste órgão no sistema jurídico em que se insere, conhecer as principais características do respectivo rito processual.

Daí a preocupação de se realizar uma abordagem preliminar acerca de suas fases iniciais.

1.1 PRINCIPAIS LEIS PROCESSUAIS DE REGÊNCIA

O processo administrativo tributário na esfera federal não é regulado por um único diploma normativo, mormente em função das inúmeras situações tratadas pelo Fisco federal, relacionadas a demandas específicas.

O principal texto consiste no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de março de 1972, decorrente de delegação conferida pelo Decreto-lei nº 822, de 5 de setembro de 1969³, que autorizou o Poder Executivo a regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.

Os Tribunais têm decidido pela constitucionalidade da delegação, porém alertam que as Constituições subseqüentes reservaram a matéria à lei ordinária, tendo sido o Decreto nº 70.235/72 recepcionado como tal (PAULSEN, ÁVILA e SLIWKA, 2007, p.11).

³ O Decreto-lei nº 822/69 foi expedido com base nos Atos Institucionais nºs 5 e 12.

Dispõe a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, que uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são “*as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”.

Com o passar dos anos o processo administrativo tributário sofreu modificações, sempre mediante leis ordinárias ou medidas provisórias, como não poderia ser diferente, haja vista o status de lei ordinária conferido ao Decreto nº 70.235/72.

Mencionem-se, a Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, que alterou vários de seus artigos, desde os relacionados à possibilidade de aumento do prazo para a apresentação de defesa até os voltados à competência dos Conselhos de Contribuintes até então existentes; a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que disciplinou o momento de apresentação de provas por parte do contribuinte, estabeleceu formas de intimação, contemplou hipóteses prioritárias de julgamento, bem como a possibilidade de interposição de recurso de ofício quando a decisão de primeira instância exonera o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total a ser fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Com a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, possibilitou-se, por exemplo, a intimação eletrônica e a edição de súmulas de decisões reiteradas e uniformes proferidas em última instância.

Ainda pode ser citada, dada a relevância para este trabalho, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/08, que, entre outras alterações empreendidas no processo administrativo tributário federal, alterou a estrutura de julgamento em segunda instância ao unificar os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais em um único órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Apesar de poder ser entendido como a espinha dorsal do processo administrativo tributário federal, o Decreto nº 70.235/72 não se caracteriza como uma espécie de código, com pretensões de inteiramente regulá-lo. Assim, pode-se afirmar que frustrada foi a tentativa inicial, em pleno regime militar, de condensar todas as normas em um único documento. Visava suprir a necessidade de codificação do processo administrativo fiscal, mas, em virtude da falta de sistemática adequada e de sua abrangência restrita, com vários procedimentos típicos da atividade tributária, deixados à margem da regulação (v.g., procedimentos relativos à penalidade, repetição

de indébito, perdimento de mercadoria, outorga de isenções e incentivos fiscais), não alcançou o fim a que se propunha (NEDER e LÓPEZ, 2010, p.26).

Na atualidade, uma gama de situações demandam regulamentações particulares.

O Decreto nº 70.235/72 estrutura-se em quatro capítulos: “*Do Processo Fiscal*”, “*Do Processo da Consulta*”, “*Das Nulidades*” e “*Disposições Finais e Transitórias*”.

Considerando-se que o Capítulo II é voltado especificamente à formulação pelo contribuinte de consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a determinado fato, as normas voltadas à regulação do processo administrativo de exigência e determinação de créditos tributários constam, em sua maioria, do seu primeiro capítulo.

No capítulo destinado ao “*Processo Fiscal*” percebe-se uma preocupação em se regular, em linhas gerais, a forma e o prazo de execução dos atos e termos processuais, além de normas que não se reportam apenas à fase litigiosa. Na Seção III do Capítulo I, por exemplo, há regras relacionadas ao procedimento fiscal, como as que estabelecem o seu início e respectivos efeitos; a forma de lavratura dos termos no curso da ação fiscal; bem como as que definem os objetos e requisitos dos autos de infração e notificações de lançamento.

Um outro instrumento normativo, aplicável ao processo administrativo tributário federal, é a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal direta e indireta⁴. De acordo com Filho (2005, p.779):

O Governo Federal, em boa hora, fez editar a Lei nº 9.784, de 29/1/1999, estabelecendo as regras para o processo administrativo e instituindo um sistema normativo que tem por fim obter uniformidade nos diversos expedientes que tramitam nos órgãos administrativos. A lei, todavia, tem caráter tipicamente federal, ou seja, destina-se a incidir apenas sobre a Administração Federal (...). Embora destinada somente ao Governo Federal, já é um início de uniformidade normativa, o que muito facilita os administrados. Estados e Municípios deveriam trilhar o mesmo caminho, instituindo, pelas respectivas leis, sistema uniforme de processo administrativo em suas repartições.

Em seu artigo primeiro já se percebe o quão ousado foi o seu propósito, de resguardar direitos dos administrados e melhorar o cumprimento dos fins da Administração.

Nesta lei estão relacionados de forma imperativa vários princípios (legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, interesse público, eficiência, segurança jurídica, ampla defesa e contraditório) aos quais a Administração Pública deve se ater.

⁴ De acordo com o seu art.69, “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

O conjunto de princípios dispostos na Lei nº 9.784/99, a serem obedecidos pela Administração, não são, em sua esmagadora maioria, específicos do processo administrativo (MELLO, 2004, p.472).

A efetividade dos princípios vincula-se ao amadurecimento da própria sociedade, de nada servindo, por exemplo, a mera positivação constitucional (CAMPOS, 2002, pp. 179-180):

Não basta uma boa Constituição para que dela se faça bom uso. A obediência a princípios jurídicos depende do grau do estágio em que está a sociedade e também atesta esse mesmo grau. Isso vale não apenas para os que vêm em expresso, mas também para aqueles que podem ser, implicitamente, extraídos do sistema. A efetividade da Constituição, e de seus princípios, encontra-se em direta conexão com o grau de amadurecimento cultural do povo, pois é o que determina o ímpeto das pessoas na defesa dos seus direitos.

No processo administrativo tributário, a segurança jurídica essencialmente se concretiza pelo prestígio a princípios constitucionais e legais, entre os quais o da legalidade, oficialidade, informalidade, cientificação, acessibilidade dos autos, motivação, inadmissibilidade de provas obtidas por meios ilícitos, livre convencimento do julgador, publicidade, devido processo legal e verdade material (QUEIROZ, 2002, p.116).

O conjunto de medidas que possibilitam a concretização do sentimento de segurança jurídica é algo em fase de implementação, não sendo estático e ficando aberto a novas formulações (CAMPOS, 2011, p.124).

A aplicação da Lei nº 9.784/99 ao processo administrativo tributário federal é inarredável. Tomando os seus dispositivos, quem ousaria discordar de que nos processos administrativos tributários o Fisco e os órgão de julgamento devem atuar conforme a lei e o Direito? Ou que a atuação de seus agentes deve dar-se segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé? De igual modo, atinge o processo administrativo tributário federal a necessária indicação dos pressupostos de fato e de direito da decisão; a observância das formalidades essenciais à garantia de direitos, dentre os quais o direito à produção de provas e de interposição de recursos; o dever de decidir; e a necessária motivação dos atos administrativos.

Mencionem-se ainda as hipóteses de impedimento e suspeição dos servidores públicos que atuam no processo e as hipóteses prioritárias de tramitação de processos de pessoas com idade igual ou superior a sessenta anos, portadores de deficiência física ou mental; ou de doenças graves discriminadas em lei.

De longa data, em segunda instância, reconhece-se a incidência da Lei nº 9.784/99 no processo administrativo tributário federal, como se verifica das seguintes decisões:

CORREÇÃO DE INSTÂNCIA - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO - COMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO - Os requerimentos de retificação de declaração também estão inseridos no processo administrativo fiscal da União e, por consequência, sujeitam-se ao Decreto nº 70.235, de 1972. Desta forma, a definição de competência para apreciação das manifestações de inconformismo é matéria sob reserva de lei, não podendo ser suprimida por Portaria Ministerial. Ainda que assim não fosse, o artigo 56 da Lei nº 9.784, de 1999 dispõe sobre o cabimento de recursos contra decisão que desagrade o cidadão, afastando a idéia de inexistência de recurso contra decisões das DRF's em processos de retificação. (Primeiro Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Acórdão nº 104-18.983, de 18/09/02, Rel. Cons. Remis Almeida Estol)

PROCESSUAL - RECURSO ESPECIAL - PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. Não tendo a Recorrente apresentado cópia de decisão divergente, de outra Câmara do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na forma do Regimento Interno dos Conselhos e da mesma Câmara Superior, porém indicando o Acórdão no qual se encontra configurada a divergência, o que se comprova pelo exame do documento mencionado pela Recorrente, é de se admitir atendido o pressuposto de admissibilidade, em obediência ao disposto no art. 37, da Lei nº 9.784, de 1999. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Acórdão nº 403-04.141, de 08/11/04, Rel. Cons. Paulo Roberto Cucco Antunes)

REGRAS PROCESSUAIS. A lei nº 9.784, de 1999, aplica-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972. (CARF, 1ª Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1101-00.352, de 01/09/2010, Rel. Cons. Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro)

Considerando-se a unidade do sistema jurídico, também é tecnicamente válido que normas dispostas no Código de Processo Civil possam, em hipótese de lacuna, oferecer solução não prevista na legislação processual administrativa tributária. Os julgados abaixo confirmam exatamente essa possibilidade:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA - As disposições do CPC têm aplicação subsidiária no PAF até o limite em que as regras de Direito Processual Tributário não tenham seus efeitos obstados. Assim, o sobrestamento do processo administrativo fiscal que promova a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão de eventos externos ao Órgão Tributário, não pode ser aplicado, por não ser um dos eventos previstos no art. 151 do CTN, os quais são *numerus clausus*. (Segundo Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão nº 202-17.994, de 22/05/07, Rel. Cons. Gustavo Kelly Alencar).

FALHA NA INTIMAÇÃO – COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO AO PROCESSO - O comparecimento espontâneo do interessado ao processo, do qual obteve cópia integral, supre qualquer eventual falha na intimação da decisão de primeira instância.

Considera-se ocorrida a ciência na data do recebimento das cópias, contando a partir daí o prazo para interposição de recurso voluntário. Aplicação subsidiária do art. 214, § 1º, do CPC e do art. 26, § 5º, da Lei nº 9.784/1999. (Primeiro Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-17.274, de 16/10/08, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha)

Como se antecipou no início deste capítulo, há outros diplomas legais voltados a regular processos administrativos decorrentes de procedimentos fiscais os mais variados.

Com relação aos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de tributos federais ganha relevo o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Este dispositivo prevê que a não homologação da compensação – o mesmo pode ser entendido com relação ao indeferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento – pode ser contestada por meio de uma defesa denominada manifestação de inconformidade, que faz às vezes da impugnação prevista no Decreto nº 70.235/72, sendo facultado ao contribuinte a interposição de recurso ao CARF contra a decisão de primeira instância proferida pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

As atividades fiscais relacionadas ao comércio exterior merecem ritos processuais próprios. Por exemplo, o perdimento de mercadorias e veículos rege-se pelo Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e o processo de aplicação e exigência de direitos *antidumping* e compensatórios, formalizados em auto de infração, tem como base legal a Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995.

Na apuração de créditos tributários relativos a tributos e direitos decorrentes de avaria ou extravio de mercadorias na importação, o processo fiscal orienta-se primordialmente pelo Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, bem como pelas disposições do Decreto nº 70.235/72. No processo de determinação e exigência de créditos tributários decorrentes de infração a medidas de salvaguarda⁵, também devem ser obedecidas as disposições daquele mesmo Decreto.

Em suma, nos procedimentos fiscais a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), mormente quando se referem a apurações de fatos que possam representar infração à legislação tributária e resultar na constituição de créditos tributários, ou quando se reportem a

⁵ De acordo com o art.770, I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009), “a elevação no imposto de importação aplicada aos casos em que a importação de determinado produto aumente em condições e em quantidade, absoluta ou em relação à produção nacional, que causem ou ameacem causar prejuízo grave à indústria doméstica de bens similares ou diretamente concorrentes. (Acordo sobre Salvaguarda, artigo 2, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1984, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Decreto nº 1.488, de 11 de maio de 1995, art.1º).

pleitos de restituição, ressarcimento ou compensação, há a formalização de processo administrativo em que se franqueia o contraditório e a ampla defesa. Na sua maioria são regidos pelo Decreto nº 70.235/72 e, subsidiariamente, pela Lei nº 9.784/99 e pelo Código de Processo Civil.

Mesmo tendo estatura infralegal, vale mencionar, em razão de sua recente edição, o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamentou muitos dos dispositivos legais contemplados nas leis antes mencionadas.

Tal Decreto contempla regras gerais sobre a prática de atos e termos processuais, como, por exemplo, as que dizem respeito ao local de lavratura, aos prazos, à forma e momento de realização das intimações, e às hipóteses de nulidade decorrentes da prática de atos no curso do processo administrativo. Reafirma a competência da autoridade local da unidade da RFB para o preparo do processo, consolida normas acerca do exame de livros e documentos, do dever de prestar informações e de quais provas são aceitáveis no processo administrativo tributário federal.

Especificamente a respeito do processo de determinação e exigência de créditos tributários, tratou dos seguintes temas: aplicação no tempo das normas procedimentais relativas ao lançamento e competência para a sua realização; caracterização do início do procedimento fiscal; possibilidade de realização de diligências e perícias; formalização da exigência fiscal; medidas de defesa do crédito tributário (arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo e medida cautelar fiscal); representação fiscal para fins penais (quando configurado em tese crime contra a ordem tributária, crime de contrabando ou de descaminho e crime contra a Previdência Social); representação para fins penais (situações que em tese configurem crime contra a Administração pública federal ou em detrimento da Fazenda Nacional); cobrança administrativa do crédito tributário e fase litigiosa do processo - julgamentos em primeira e segunda instâncias⁶.

O Decreto nº 7.574/2011 cuida ainda dos seguintes processos: (a) de consulta; (b) de reconhecimento de direito creditório (processos de compensação e processos de restituição, ressarcimento e reembolso); (c) de suspensão de imunidade e isenção; (d) de pedido de revisão e ordem de emissão de incentivos fiscais; (e) de aplicação de pena de perdimento de mercadoria e veículo; (f) de determinação e exigência de medidas de salvaguarda; (g) de aplicação e de

⁶ A constituição de créditos tributários e o julgamento de processos administrativos tributários, inclusive em segunda instância, realiza-se com a participação de representantes da Fazenda Nacional, ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme estabelece o art.6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

exigência de direitos *antidumping* e compensatórios; (h) de determinação e exigência de direitos de natureza comercial; (i) de liquidação de termos de responsabilidade por meio dos quais foram constituídas obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial; e (j) de reconhecimento de direito à redução de tributo incidente sobre o lucro da exploração na área da SUDENE, SUDAM.

Por envolver a prática de atos que possibilitam uma adequada visualização e compreensão do processo administrativo tributário federal com um todo, a análise, a partir de agora, limita-se às normas postas no Decreto nº 70.235/72.

1.2. PROCEDIMENTO FISCAL

O termo procedimento é empregado, nesta pesquisa, para designar a fase que se estende até a ciência ao contribuinte dos resultados da ação fiscal, diferentemente, por exemplo, da acepção mais extensa, justificada em razão das particularidades do sistema jurídico lusitano, conferida pelo direito fiscal português, para o qual compreende:

[...] a) as acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, em que se incluem, naturalmente, as de informação e fiscalização tributária; b) liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária; c) a revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários; d) a emissão, rectificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer actos administrativos em matéria tributária, incluindo sobre benefícios fiscais; e) as reclamações e os recursos hierárquicos; f) a avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais; g) a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial; h) a contestação de carácter técnico relacionada com a classificação pautal, a origem ou o valor das mercadorias objecto de uma declaração aduaneira, sem prejuízo da legislação especial aplicável; i) todos os demais actos dirigidos à declaração de direitos tributários. (NABAIS, 2010, p.311)

O marco a caracterizar o começo do procedimento fiscal varia a depender do ato praticado pela autoridade fazendária.

De acordo com o art. 33 do Decreto nº 70.235/72, inicia-se, em regra, a partir do primeiro ato de ofício, por escrito, cientificado ao sujeito passivo. Na prática, corresponde ao Termo de Início de Fiscalização, por meio do qual se dá conhecimento ao contribuinte sobre a ação fiscal,

oportunidade em que é requerida a documentação necessária para fins de realização da auditoria fiscal.

Quando há apreensão de mercadorias, livros ou documentos, o procedimento inicia-se exatamente com tais fatos; e, na hipótese de importação de bens ou mercadorias, com o despacho aduaneiro.

A mais importante consequência de se definir com precisão o início do procedimento fiscal é excluir a espontaneidade do sujeito passivo. Nos termos do art.138 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Reza o Decreto nº 7.754/2011, que este efeito é específico com relação ao tributo, período e matéria. Melhor esclarecendo, na hipótese de se iniciar uma fiscalização quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao ano-calendário 2011, voltada à apuração de omissão de receitas, a espontaneidade mantém-se com relação a outros períodos de apuração do mesmo tributo ou a qualquer outro tributo, cuja infração não decorra diretamente da matéria objeto de auditoria.

A perda da espontaneidade perdura por sessenta dias⁷, prazo que pode ser prorrogado por igual período mediante outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos⁸.

Apesar de não se impor à autoridade fiscal a necessidade de justificar a prorrogação, tal medida não pode ser adotada indiscriminadamente, devendo ser fundamentada no requisito necessidade, como, por exemplo, recusa de entrega de documentação por parte do fiscalizado ou falta de tempo hábil para a análise de livros e documentos, até mesmo para que a motivação possa ser objeto de controle *a posteriori*.

Além dos documentos disponibilizados pelo contribuinte, o Fisco pode, antes de iniciar a ação fiscal e, também, no seu transcorrer, valer-se de informações colhidas das mais variadas fontes.

A partir de uma simples consulta ao sítio da RFB na internet⁹, é possível ter uma ideia do arsenal de dados que tal órgão recebe de pessoas físicas e jurídicas através de declarações que

⁷ Art.7º, §2º, do Decreto nº 70.235/72.

⁸ Normalmente, tal ato denomina-se Termo de Prorrogação de Fiscalização.

⁹ <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Consulta em 16/12/2011.

possibilitam-lhe cruzar informações que justifiquem o início de um procedimento fiscal. Ali, identificam-se, a título exemplificativo, as seguintes declarações:

- a) Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF);
- b) Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), a ser entregue por fontes pagadoras, com informações sobre o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte e rendimentos pagos ou creditados aos beneficiários pessoas físicas e jurídicas;
- c) Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR);
- d) Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil (DISO), a ser entregue pelo proprietário de imóvel, dono da obra, incorporador ou pela construtora contratada para executar obra de construção civil mediante empreitada, com informações sobre os dados da obra em si (v.g., localização, alvará/habite-se, data de conclusão, informações contratuais, especificações, recolhimentos efetuados);
- e) Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI);
- f) Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/Dcomp);
- g) Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon);
- h) Declaração de Benefícios Fiscais (DBF);
- i) Declaração Cide-Combustíveis (Dcide);
- j) Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP);
- k) Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação (DCRE);
- l) Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- m) Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred);
- n) Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais (DERC);
- o) Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob);
- p) Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof);
- q) Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);
- r) Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed);
- s) Demonstrativo de Notas Fiscais (DNF);
- t) Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Simples e inativas (DSPJ);

- u) Declaração de Transferência de Titularidade de Ações (DTTA);
- v) Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP/Sefip).

Constatada a infração à legislação tributária, deve o Auditor-Fiscal realizar o respectivo lançamento tributário nos termos do art.142 do CTN¹⁰. A exigência é formalizada por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, que devem vir documentados com todos os termos, laudos, depoimentos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito¹¹.

Portanto, como não poderia ser diferente, cabe à autoridade responsável pelo lançamento instruir o processo com todos os documentos que comprovem a ocorrência do fato gerador, de forma a devidamente fundamentá-lo, proporcionando, por consequência, ao sujeito passivo, conhecer todas as razões de fato e de direito que levaram à constituição do crédito tributário.

Lavrado o auto de infração ou expedida a notificação de lançamento, o sujeito passivo é devidamente intimado das exigências, momento a partir do qual poderá apresentar defesa, denominada impugnação.

Encerra-se o procedimento fiscal, instaura-se a fase litigiosa.

1.3 FASE LITIGIOSA

Com a apresentação da impugnação inaugura-se a fase contenciosa, que, nos dizeres de Souza (1975, p.146), constitui-se na seara administrativa tributária “uma continuação, ou uma antecipação, ou ainda uma reabertura do processo de lançamento”¹². Para o autor:

Com efeito, se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica suspenso até decisão final do processo, e essa decisão é que constituirá afinal o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado (se o contribuinte perder o processo), ou poderá modificá-lo (se o contribuinte ganhar

¹⁰ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

¹¹ Art.9º do Decreto nº 70.235/72.

¹² No mesmo sentido, Cais (2011, p.223).

parcialmente o processo), ou ainda anulá-lo (se o contribuinte ganhar totalmente). (1975, p.146)

O termo “contencioso” engloba a revisão de atos tributários e tem por base uma contenda, orientando-se a Administração para a sua solução (NABAIS, 2010, p.311).

Pode-se afirmar que o processo administrativo tributário é dotado de maiores garantias formais, quando comparado com o procedimento fiscal (COSTA E SILVA, 2006, p.340). De fato, inexistem a obrigatoriedade de o contraditório e a ampla defesa serem prestigiados na fase procedimental, dado o caráter inquisitorial das apurações empreendidas pela fiscalização, conforme atestam as exemplificativas decisões administrativas proferidas em segunda instância:

[...] FASE DE FISCALIZAÇÃO. CONTRADITÓRIO. A fase investigatória do procedimento, realizada antes do lançamento ex officio, é informada pelo princípio inquisitorial, sendo descabido falar-se em violação da garantia ao contraditório até então [...]. (CARF, 1ª Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, acórdão nº 1103-00.278, de 04/08/2010, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

[...] NULIDADE AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. INOCORRÊNCIA. O procedimento de constituição do crédito tributário até a lavratura do lançamento é de natureza inquisitorial, sem que isso caracterize violação ao direito ao contraditório ou cerceamento do direito de defesa. O contraditório e a ampla defesa são assegurados com a instauração do processo contencioso, o que ocorre com a impugnação. (CARF, 2ª Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 2ª Turma Especial, acórdão nº 2802-00.444, de 19/08/2010, Rel. Cons. Jorge Cláudio Duarte Cardoso)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. Não ocorre cerceamento do direito de defesa pela falta de oportunidade de o contribuinte se manifestar antes da autuação, posto que o procedimento de fiscalização caracteriza-se por ser inquisitorial. Somente após a ciência do lançamento, momento em que algo é imputado ao contribuinte, estará garantido o direito à ampla defesa [...]. (2º CC, Primeira Câmara, acórdão nº 201-79.310, de 25/05/2006, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva)

Formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, a impugnação deve ser apresentada à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, ou remetida por via postal, sempre no prazo de trinta dias contados da data da ciência da intimação da exigência¹³.

A impugnação deve obedecer a certos requisitos, que informam também o recurso voluntário apresentado contra decisões colegiadas de primeira instância.

¹³ Art.14 do Decreto nº 70.235/72 e art.56 do Decreto nº 7.574/2011.

A legislação exige que seja mencionada a autoridade julgadora a quem é dirigida e a qualificação do impugnante. É de se dizer que falhas em tais indicações não acarretam qualquer prejuízo ao sujeito passivo, vez que já se sabe, com base no domicílio tributário do contribuinte, qual a DRJ competente para apreciar o litígio. Com relação à qualificação exigida, consta dos autos de infração e demais documentos que os instruem, de forma que a omissão na peça de defesa também não impede o seu conhecimento.

Na prática, recebida a impugnação, a unidade da RFB anexa-a ao processo e em seguida encaminha os autos à unidade de julgamento.

Sob pena de a matéria ser considerada como não impugnada e de restar caracterizada a preclusão, devem constar da impugnação as respectivas razões de fato e de direito, além das provas, quando for o caso.

Caso a matéria impugnada tenha sido submetida à apreciação judicial, exige-se que o contribuinte anexe cópia da petição inicial¹⁴. Apesar de relevante ao deslinde da controvérsia, conhecer o teor de tal petição, como forma de se identificar a existência ou não de apreciação concomitante, nas esferas administrativa e judicial, das matérias objeto de autuação, o que resultaria na desistência do litígio administrativo¹⁵, nada impede que o colegiado julgador decida pela realização de diligência para suprir tal falta.

Em havendo concomitância, os efeitos decorrentes constam de enunciado de súmula de jurisprudência predominante do CARF:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

O contribuinte pode ainda requerer a realização de diligência ou perícia, quando expostos os motivos que as justifiquem e formulados os quesitos referentes aos exames desejados. No caso de perícia, ainda deve apontar o nome, endereço e qualificação profissional do perito de sua confiança. Quando tais requisitos não forem contemplados, os pedidos são considerados não

¹⁴ Art.16, V, do Decreto nº 70.235/72.

¹⁵ Decreto nº 7.754/2011: “Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei no 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único). Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.”

formulados¹⁶. A jurisprudência do CARF é firme neste sentido, conforme se nota dos seguintes precedentes:

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. Constatadas diferenças a maior ou a menor no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica, respectivamente, comprado ou vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, não infirmada por prova cabal produzida em sentido contrário. PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. Considera-se não formulado o pedido de perícia nos casos em que o recorrente não expõe os motivos que a justifiquem, não formula quesitos nem indica seu perito (...) (1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, Primeira Turma Ordinária, Acórdão nº 1401-00.468, de 24/02/2011, Rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos)

PROVA PERICIAL. PEDIDO GENÉRICO SEM APRESENTAÇÃO DE QUESITOS E SEM IDENTIFICAR OS FATOS A SEREM ESCLARECIDOS. INDEFERIMENTO. RECURSO IMPROVIDO. Matéria recursal que se limita a atacar a decisão que indeferiu pedido de perícia. Incabível o pedido de perícia formulado de forma genérica em que a parte não apresenta rol de quesitos e nem identifica, de forma precisa, os fatos que deveriam ser esclarecidos por meio da prova pericial. (1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, Segunda Turma Ordinária, Acórdão nº 1402-00.295, de 09/11/2010, Rel. Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de perícia considerada desnecessária, prescindível e formulado sem atendimento aos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72 (...) (1ª Seção de Julgamento, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 1803-00.094, de 27/07/09), Rel. Cons. Selene Ferreira de Moraes).

Na hipótese de o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, deve provar-lhe o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador¹⁷. Tal ônus assemelha-se àquele previsto no Código de Processo Civil (art.337).

Tais previsões representam verdadeira exceção à impossibilidade de o julgador/juiz ignorar a existência do direito objetivo, de sorte que na hipótese de desconhecer regras de direito municipal, estadual, estrangeiro ou mesmo costumeiras determina-se a produção da prova relacionada ao teor e vigência (DIDIER JR., OLIVEIRA, BRAGA, 2007, p.28).

Em regra, no processo administrativo tributário federal, as provas devem ser juntadas com a impugnação, sendo que apenas excepcionalmente, posterga-se tal momento. As hipóteses em que se autoriza a juntada posterior de provas são as seguintes¹⁸: quando se demonstrar, por motivo de força maior, a impossibilidade de sua apresentação oportuna; quando se referir a fato

¹⁶ Art.16, §1º, do Decreto nº 70.235/72.

¹⁷ Art.16, §3º, do Decreto nº 70.235/72.

¹⁸ Art.16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

ou a direito superveniente; ou quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Se já houver sido proferida decisão de primeira instância, os documentos permanecem no processo, para serem apreciados em segunda instância, caso, por óbvio, haja a interposição de recurso (voluntário ou de ofício).

O Código Civil, em seu artigo 393, traz dispositivo que auxilia no esclarecimento do alcance da expressão “motivo de força maior”, tendo o definido, da mesma forma que para o caso fortuito, como o fato necessário, cujos efeitos não era possível impedir ou evitar¹⁹.

Não obstante a legislação definir a entrega da impugnação, como o momento em que as provas devem ser apresentadas, permite-se ao contribuinte, em razão dos princípios do formalismo moderado e verdade material, que permeiam o contencioso administrativo, anexá-las em momento posterior.

A tal conclusão também chegou Rocha e Casanova (2009, pp. 150-151), para quem as provas podem ser anexadas até o momento anterior à decisão do colegiado²⁰:

Se o fim do processo administrativo tributário é a confirmação da efetiva ocorrência do fato gerador, sendo necessária a avaliação de todas as provas que possam levar a tal confirmação, não há razão que justifique a imposição de qualquer preclusão temporal à apresentação de provas documentais no âmbito do processo administrativo tributário.

.....

Se o lançamento deve estar em conformidade com a lei tributária, a busca da verdade material no âmbito do processo administrativo tributário não pode sofrer qualquer limitação, sendo indiferente, sob essa perspectiva, em qual momento é provada. (pp.150-151)

Os seguintes julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), última instância de julgamento, reservada basicamente a equacionar divergências de interpretação, como se verá adiante, demonstram o acolhimento da tese de que as provas podem ser apresentadas após a impugnação:

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO. LIMITE TEMPORAL. Embora o legislador tenha dito no § 5º do art. 16 do Dec. 70.235/72, precluir o direito do contribuinte de apresentar prova documental em outro momento processual. (Dec. 70.235/72 art. 16 §§ 4º e 6º). Nos presentes autos as provas foram juntadas após a

¹⁹ Na vigência do anterior Código Civil, já se criticava o esforço da doutrina em “bifurcar o acaso” em caso fortuito e força maior, pois apesar de o caso fortuito caracterizar-se pela imprevisibilidade do acontecimento e a força maior, por sua irresistibilidade, o efeito atribuído pela lei seria idêntico, de forma que inútil, sob o ponto de vista prático, seria a distinção (GOMES, 1998, pp.148-149).

²⁰ Os autores lembram ainda que o art.38 da Lei nº 9.784/99 expressamente autoriza a juntada de provas até o momento anterior à decisão final no processo administrativo (p.155). No mesmo sentido, Ferreira (2011, p.178).

decisão de Primeira Instância em razão dos próprios argumentos decisórios e pela mudança de entendimento da CSRF em relação à Correção Monetária de Depósito Judicial. (1ª Turma, Acórdão nº CSRF/01-05.766, de 04/12/07, Rel. Cons. José Clóvis Alves)

QUESTÃO PROCESSUAL - MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS - PRECLUSÃO - PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL - A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo para interposição de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, nos termos do artigo 16, do Decreto nº. 70.235/72, com redação dada pela Lei nº. 9.532/97, a fim de que a decisão proferida se coadune com os princípios da legalidade e da verdade material.(3ª Turma, Acórdão nº CSRF/03-05.210, de 12/02/07, Rel. Cons. Nilton Luiz Bartoli)

Em sede de julgamento, a apreciação dos processos administrativos tributários federais cabe primeiramente às DRJ, unidades de deliberação interna e de natureza colegiada da RFB²¹.

A criação destas Delegacias especializadas, dentre outras importantes razões, teve como principal motivação a necessidade e conveniência de separar a competência das autoridades responsáveis pela fiscalização e lançamentos tributários daquelas responsáveis pela atividade de julgamento. Esta separação de poder/dever, com efeito, busca potencializar o cumprimento do princípio da imparcialidade que melhor atende aos interesses das partes no processo (PAIVA, 1999, p.135).

O Decreto nº 7.574/2011 assim dispõe:

Art. 61. O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os relativos à exigência de direitos antidumping e direitos compensatórios, compete em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, inciso I; Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995, art. 7º, §5º).

Parágrafo único. A competência de que trata o caput inclui, dentre outros, o julgamento de:

I - impugnação a auto de infração e notificação de lançamento (Decreto nº 70.235, de 1972, art.14);

II - manifestação de inconformidade do sujeito passivo em processos administrativos relativos a compensação, restituição e ressarcimento de tributos, inclusive créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (Lei nº 8.748, de 1993, art.3º, inciso II; Lei nº 9.019, de 1995, art. 7º, §1º e §5º); e

III - impugnação ao ato declaratório de suspensão de imunidade e isenção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, §10).

²¹ Art.25, I, do Decreto nº 70.235/72.

As DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais²², sendo que estas possuem caráter temporário e, caso sigam o modelo em segunda instância, seu funcionamento reservar-se-á a processos cujo valor em litígio não supere determinado valor.

Tais unidades integram a estrutura da RFB, o que faz com que seus membros julgadores, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, preferencialmente com experiência da área de tributação e julgamento, ou habilitado em concurso público nessa área de especialização, tenham o dever de observar entendimento do órgão, expresso em atos normativos²³.

Ao comparar o funcionamento das DRJ com o do CARF, Borba (2009, p.2009) bem ressalta tal vinculação hierárquico-administrativa:

A mais relevante distinção entre elas decorre da vinculação hierárquico-administrativa a que estão sujeitas as instâncias. Isto porque, para as DRJ, integrantes da RFB, as normas complementares, previstas no art.100 do CTN – instruções normativas, pareceres, portarias, soluções de consulta – incluem aquelas emanadas da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil. Logo, os acórdãos proferidos pelas DRJ obedecem a tais normas. Já o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que compõe a estrutura do Ministério da Fazenda, mas não é subordinado à RFB, não reconhece os atos infralegais editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil como normas que vinculem suas decisões. Desta forma, enquanto uma DRJ é obrigada a julgar de acordo com o entendimento manifestado em uma instrução normativa da RFB, o referido Conselho pode considerar esta mesma instrução normativa ilegal, ou dotada de natureza meramente orientadora, isto é, com uma das interpretações possíveis, dada à lei, pela RFB.

Não se pode deixar de criticar este modelo, que mitiga demasiadamente o livre convencimento do julgador ao vincular a motivação de suas decisões a atos normativos expedidos pela RFB, ou seja, a entendimentos fixados por autoridade estranha ao julgamento, apenas por força do princípio da hierarquia.

Mesmo que por razões de ilegalidade, os Julgadores discordem do teor de Instruções Normativas ou Portarias, são obrigados a segui-las, o que em muitos casos só contribuem para procrastinar o desfecho do contencioso administrativo²⁴.

À vista de tal particularidade, pode-se questionar até mesmo a subdivisão do julgamento em duas instâncias, como observa Minatel (1999, pp. 97, 102-103):

²² A possibilidade de instalação de Turmas Especiais consta da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que atualmente disciplina o funcionamento das DRJ.

²³ Art.7º, V, da Portaria MF nº 341/2011.

²⁴ Já se pode adiantar que em segunda instância tal limitação inexistente, vez que o julgamento é realizado por órgão que não integra a estrutura da RFB.

Mesmo com o inquestionável avanço experimentado com a criação das Delegacias de Julgamento, também no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é inconteste que o julgamento ainda permanece estruturado só teoricamente em dupla instância, circunstância atestada não só pela vinculação funcional e hierárquica dos julgadores singulares²⁵, como também pela existência de expressa determinação no sentido de que “os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente, em seus julgados, o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

.....

A segurança jurídica não se faz unicamente pela possibilidade ou impossibilidade de julgar, mas, sobretudo, pelo dever ínsito atribuído ao julgador administrativo de que também ele está submetido aos ditames da lei, visto que o verdadeiro estado de direito só se materializa quando o próprio Estado também se submete ao direito nele vigente.

O julgador administrativo, para bem decidir, deverá sopesar as razões ofertadas pelo contribuinte com os pareceres emitidos no âmbito da Fazenda e comportar-se nos termos da Constituição e das leis pertinentes (CASSONE, 2000, p.155):

[...] a autoridade administrativa superior não pede ao julgador administrativo que julgue desta ou daquela maneira. O julgador é nomeado para exercer tal função em vista do seu conhecimento, da sua experiência, do seu saber, de ser probo. Não é um mero “marionete”. Trata-se, isto sim, de um servidor público que merece a mais absoluta confiança. Do contrário, não haveria um número considerável de decisões contrárias à própria Fazenda Pública, tanto em Primeira quanto em Segunda instância administrativa.

Trata-se, enfim, de uma função que deve ser exercida com liberdade mas com responsabilidade e nos limites da Constituição, das leis e dos princípios inerentes ao Direito Administrativo [...]

Apesar de tal modelo de funcionamento, reconhece-se um sensível avanço na atual estrutura (RODRIGUES, 2002, pp.740-741), não obstante a aludida limitação a que se submetem:

Houve, entretanto, sensível evolução na estrutura então vigente no âmbito da Secretaria da Receita Federal com a criação das Delegacias de Julgamento que vieram dar maior independência à primeira instância, em que pese as limitações hierárquicas a que estão submetidas, já que inseridas no contexto da subordinação administrativa e, por força

²⁵ Apesar de a análise ter sido realizada quando as decisões de primeira instância eram monocráticas, proferidas pelos Delegados de Julgamento, mantém-se atual em razão de subsistir a vinculação dos Julgadores aos atos emanados da RFB.

disto, têm que se adequar ao disciplinamento normativo do órgão a que estão subordinadas, em que pese a atual transformação em Turmas, ter conferido um maior grau de independência aos julgadores o que é um sensível avanço.

Nesse contexto, é importante abrir parênteses para assentar a relevância do princípio da legalidade, que se constitui em um dos pilares do Estado Democrático de Direito, devendo ser protegido, inclusive, no âmbito de julgamentos administrativos.

O administrador público e o juiz não devem ser avistados como senhores que podem fazer tudo, porquanto sejam servidores da lei (CAMPOS, 2006a, p.300).

O legislador constituinte estabeleceu que a Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art.37, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 19, de 1988).

Tal princípio igualmente está previsto no art.2º da Lei nº 9.784/99.

Na seara tributária, uma marcante expressão do princípio da legalidade é, por exemplo, a vedação aos entes estatais de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art.150, I, da Constituição Federal).

O Código Tributário Nacional, logo em seu artigo terceiro estabelece que a instituição de qualquer tributo deve obrigatoriamente ser realizada mediante lei. Normalmente, o instrumento utilizado é a lei ordinária ou medida provisória, salvo quando o próprio texto constitucional excepciona, como na hipótese da instituição de empréstimos compulsórios a exigir a edição pela União de lei complementar (art.148).

A propósito, à lei complementar a Constituição Federal define um campo de atuação específico, de forma a representar inconstitucionalidade a regulamentação por espécie legislativa distinta.

Não se pode acolher a tese de que leis complementares seriam hierarquicamente superiores às leis ordinárias (CAMPOS, 2006b, p.300):

O cerne da questão, portanto, não é o de se a lei complementar mantém hierarquia sobre a ordinária; mas o de que os espaços fixados constitucionalmente devem ser observados pelo legislador inferior.

Do que até aqui foi dito, retiro duas conclusões:

1. se a Constituição atribui um assunto para a lei ordinária, e ele é tratado por lei complementar, esta deverá ser havida como se lei ordinária fosse, podendo ser modificada pela via ordinária, sem restrição de quorum.

2. se a Constituição atribui um assunto para a lei complementar, e ele é tratado por lei ordinária, esta deverá ser havida como inconstitucional.

Ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o constituinte conferiu relevo à lei complementar, conforme art.146 da Carta da República:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Também à lei complementar a Constituição reservou o estabelecimento de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (art.146-A); a instituição pela União de empréstimos compulsórios (art.148), como visto anteriormente, de impostos sobre grandes fortunas (art.153, VII), e de impostos não previstos no art.153, no exercício de sua competência residual (art.154, I). Ainda no caso da União, a fixação de um

parâmetro, acima do qual se veda a concessão de remissão ou anistia de contribuições sociais, cabe à lei complementar (art.195, §11).

No âmbito estadual, deve ser empregada na regulamentação do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art.155, III). No tocante ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cabe à lei complementar, conforme art.155, XII:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Quanto ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), sendo os Municípios competentes para instituí-los, cabe à lei complementar definir os serviços (art.156, III), fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior, e regulamentar a forma e condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art.156, §3º).

Um recente exemplo de declaração de inconstitucionalidade de dispositivos legais que regulavam matérias afetas à lei complementar diz respeito à edição do verbete vinculante nº 8, da súmula de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (STF), que tem o seguinte teor: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os

artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. De acordo com o STF, a Constituição de 1988 reservou à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art.146, inciso III, alínea “b”.

Ao contrário do que ocorre no âmbito das DRJ, nos julgamentos em segunda instância não é incomum atos normativos, editados pelas Administrações tributárias com a função de apenas regulamentar dispositivos legais, serem afastados por extrapolarem tais limites. Como exemplo, podem ser mencionados os seguintes acórdãos:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - O art. 18 da Lei nº 9.430/96 não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 40 da então vigente Instrução Normativa SRF nº 38/97 não tinha base legal. (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-09.363, de 17/04/08, Rel. Cons. Luiz Martins Valero)

“(…) LUCRO ARBITRADO - AGRAVAMENTO DE PERCENTUAL DO ARBITRAMENTO - O princípio constitucional da estrita legalidade, recepcionado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a instituição e a extinção de tributos, bem como a majoração e redução, ressalvadas as disposições que menciona, não admite o aumento de tributos através de Portarias Ministeriais, restando ilegal os agravamentos das alíquotas do arbitramento do lucro na forma do disposto na Portaria Ministerial nº 524/93, art. 7º c/c IN 79/93, artº 8º (…)” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-07.153, de 14/05/03, Rel. Cons. Edwal Gonçalves dos Santos)

O princípio da legalidade tem berço constitucional. Considerando-se os princípios jurídicos da tributação como limitações ao poder de tributar, tem especial relevância ao impedir que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios exijam tributos não estabelecidos em lei:

[...] Só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito [...]. Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal. (MACHADO, 1998, p.185)

Há quem sustente que o princípio da legalidade, em matéria tributária, reveste-se, considerando-se a doutrina da fundamentalidade, em verdadeira regra, porquanto exige apenas uma medida de cumprimento constitucionalmente estabelecida. Assim, o preceito que estabelece

que a criação ou a majoração de tributos apenas se opera por meio de lei em sentido formal e material, deve ser interpretado e aplicado pelo método subsuntivo, ou seja, ocorrido o fato descrito em sua hipótese, torna-se exigível o específico comportamento delineado em seu mandamento (VAREJÃO, 2008, p.80).

O Código Tributário Nacional estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art.142), de onde se depreende que não podem os agentes da Administração tributária se desviar dos ditames legais, seja quando da constituição do crédito tributário ou posteriormente.

Porém, o Decreto nº 70.235/72 vedou aos órgãos/unidades de julgamento afastarem, regra geral, a aplicação de lei mesmo sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

.....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, salvo as exceções acima, a discussão sobre a constitucionalidade de lei não pode ser dirimida na instância administrativa.

Voltando ao rito processual, tendo o sujeito passivo apresentado impugnação ao auto de infração, a unidade de preparo da RFB encaminha o respectivo processo à DRJ. Ali, verificada a regularidade documental, é encaminhado ao Presidente de uma das Turmas, que, em obediência a critérios de distribuição previamente estabelecidos pelo Delegado, distribui-o ao Julgador.

Tal distribuição deve ainda obedecer a determinadas prioridades estabelecidas na legislação de regência.

Primeiramente, devem ser julgados processos em que reste configurado, em tese, crime contra a ordem tributária (situação facilmente identificada na prática pelo fato de os autos virem acompanhados de uma representação fiscal para fins penais); processos cujo crédito tributário seja superior a determinado valor estabelecido pelo Ministro da Fazenda; processos em que o contribuinte ou o responsável tenham idade igual ou superior a sessenta anos, sejam portadores de deficiência, física ou mental, ou, ainda, de doença grave; tudo nos termos do art.62 do Decreto nº 7.754/2011:

Art. 62. Terão prioridade no julgamento os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como, mediante requisição do interessado, aqueles em que figure como parte interveniente (Decreto no 70.235, de 1972, art. 27, com a redação dada pela Lei no 9.532, de 1997, art. 67; Lei no 10.741, de 1o de outubro de 2003, art. 71; Lei no 9.784, de 1999, art. 69-A, com a redação dada pela Lei no 12.008, de 29 de julho de 2009, art. 4º):

I - pessoa com idade igual ou superior a sessenta anos;

II - pessoa portadora de deficiência, física ou mental; e

III - pessoa portadora de tuberculose ativa, esclerose múltipla, neoplasia maligna, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estadios avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, ou outra doença grave, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após o início do processo.

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem estabelecida em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, observada a prioridade de que trata o caput.

Para uma adequada transparência, uma vez recebidos nas Turmas, os processos deveriam ser submetidos a sorteio público, ainda que separados em lotes formados de acordo com o “grau de complexidade”. Injustificável, à luz de vários preceitos que regem o processo administrativo (v.g., moralidade, impessoalidade, publicidade, devido processo legal), que tal procedimento, adotado com sucesso na segunda instância, não seja seguido institucionalmente pelas DRJ.

A fixação da competência de cada uma das DRJ segue o critério territorial, com base no domicílio fiscal do contribuinte.

Nos termos do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 527, de 21 de dezembro de 2010, o território brasileiro é dividido, para fins fiscais, em dez Regiões assim estabelecidas:

- a) 1ª Região Fiscal, com sede em Brasília (DF) → abrange os Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Tocantins, além do Distrito Federal;
- b) 2ª Região Fiscal, com sede em Belém (PA) → abrange os Estados do Pará, Amazonas, Rondônia, Roraima, Acre e Amapá;
- c) 3ª Região Fiscal, com sede em Fortaleza (CE) → abrange os Estados do Ceará, Piauí e Maranhão;
- d) 4ª Região Fiscal, com sede no Recife (PE) → abrange os Estados de Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Norte e Alagoas;
- e) 5ª Região Fiscal, com sede em Salvador (BA) → abrange os Estados da Bahia e Sergipe;
- f) 6ª Região Fiscal, com sede em Belo Horizonte (MG) → Estado de Minas Gerais;
- g) 7ª Região Fiscal, com sede na cidade do Rio de Janeiro (RJ) → abrange os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo;
- h) 8ª Região Fiscal, com sede na cidade de São Paulo (SP) → Estado de São Paulo;
- i) 9ª Região Fiscal, com sede em Curitiba (PR) → abrange os Estados do Paraná e Santa Catarina;
- j) 10ª Região Fiscal, com sede em Porto Alegre (RS) → Estado do Rio Grande do Sul.

A distribuição da competência, territorial e por matéria, das DRJ está estabelecida no Anexo I da Portaria RFB nº 1.916, de 13 de outubro de 2010.

A unidade julgadora é então definida a partir da Região Fiscal que circunscreve o domicílio fiscal do contribuinte, e até mesmo em razão do município.

A depender do imposto ou contribuição, processos oriundos de uma mesma Região Fiscal podem ser distribuídos a DRJ distintas. Tal opção baseia-se em critérios como proximidade do domicílio fiscal do contribuinte, especialização e, principalmente, no fato de a Administração

Tributária buscar otimizar e distribuir o estoque de processos entre as unidades de julgamento de forma equânime. Exemplificando:

Tabela 1 – Jurisdição das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

DRJ	Circunscrição territorial
Belém (PA)	2ª e 3ª Regiões Fiscais.
Belo Horizonte (MG)	Unidades da RFB situadas nos municípios mineiros de Belo Horizonte, Contagem, Divinópolis, Sete Lagoas, Governador Valadares, Coronel Fabriciano, Montes Claros e suas unidades jurisdicionadas.
Brasília (DF)	2ª, 3ª, 5ª, 6ª e 7ª Regiões Fiscais; unidades da RFB situadas nos Estados de Goiás e Tocantins, e no Distrito Federal; e unidades da RFB situadas no município de Vitória (ES) e suas unidades jurisdicionadas.
Campinas (SP)	8ª Região Fiscal e unidades da RFB situadas nos municípios paulistas de Barueri, Campinas, Guarulhos, Jundiaí, Osasco, Santo André, São Bernardo do Campo, Santos, São José dos Campos, Taubaté, e suas unidades jurisdicionadas.
Campo Grande (MS)	8ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais; unidades da RFB situadas nos Estados de Mato Grosso e Mato Grosso do Sul; e unidades da RFB situadas no município de Nova Iguaçu (RJ) e suas unidades jurisdicionadas.
Curitiba (PR)	Unidades da RFB situadas no Estado do Paraná e no município de Joinville (SC), e suas jurisdicionadas.
Fortaleza (CE)	1ª, 2ª, 3ª, 5ª e 6ª Regiões Fiscais.
Florianópolis (SC)	7ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais; e unidades da RFB situadas no Estado de Santa Catarina.
Juiz de Fora (MG)	1ª, 6ª e 7ª Regiões Fiscais; e unidades da RFB situadas nos municípios mineiros de Coronel Fabriciano, Governador Valadares, Juiz de Fora, Montes Claros, Poços de Caldas, Varginha, Uberaba, Uberlândia, e suas unidades jurisdicionadas.
Porto Alegre (RS)	10ª Região Fiscal.
Recife (PE)	4ª Região Fiscal.
Ribeirão Preto (SP)	8ª e 9ª Regiões Fiscais; unidades da RFB situadas nos municípios paulistas de Ribeirão Preto, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Franca, Marília, Presidente Prudente, São José do Rio Preto, Limeira, Piracicaba e Sorocaba, e suas unidades jurisdicionadas.
Rio de Janeiro I (RJ)	7ª Região Fiscal.
Rio de Janeiro II (RJ)	7ª Região Fiscal.
Salvador (BA)	5ª Região Fiscal.
São Paulo I (SP)	Unidades da RFB situadas no município de São Paulo.
São Paulo II (SP)	8ª Região Fiscal.

Em que pese o Anexo I da Portaria RFB nº 1.916/2010 estabelecer a competência por matéria de cada DRJ, a das respectivas Turmas consta do Anexo II daquele mesmo ato normativo. Por exemplo, para as Turmas de julgamento da DRJ - Recife (PE) optou-se por uma competência quase comum:

Tabela 2 – Distribuição da competência das Turmas da DRJ - Recife (PE)

Turma	Matéria
Primeira, Segunda, Terceira, Quarta, Quinta e Sexta	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL); Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e lançamentos decorrentes; Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e lançamentos conexos; Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); Tributos sobre o comércio exterior: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE) e Imposto sobre Produtos Industrializados Vinculado à Importação (IPI-V) (inclusive multa aplicada na hipótese de consumo de mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestina ou irregularmente no País ou decorrente da conversão da pena de perdimento); demais impostos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; exigência de direitos antidumping, compensatórios, de salvaguardas comerciais; demais impostos e contribuições não incluídos na competência de outra turma e penalidades.
Sétima	Contribuições previdenciárias, contribuições devidas a outras entidades e fundos e penalidades.

Por sua vez, para a DRJ - Juiz de Fora (MG) entendeu a RFB que o melhor seria uma maior especialização de suas Turmas:

Tabela 3 – Distribuição da competência das Turmas da DRJ - Juiz de Fora (MG)

Turma	Matéria
Primeira	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); demais impostos e contribuições, exceto Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), Contribuições previdenciárias e contribuições devidas a outras entidades e fundos; e penalidades.
Segunda	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

	Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); demais impostos e contribuições não incluídos na competência da Terceira, Quarta, Quinta e Sexta Turmas, e penalidades.
Terceira	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e lançamentos conexos, e penalidades do IPI; IOF vinculado a pedidos de isenção de que trata o art. 72 da Lei nº 8.383, de 30 de novembro de 1991.
Quarta	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e penalidades.
Quinta	Contribuições previdenciárias, contribuições devidas a outras entidades e fundos; Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); e penalidades.
Sexta	Contribuições previdenciárias, contribuições devidas a outras entidades e fundos; Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); e penalidades.

Relativamente às sessões de julgamento, o acesso não é franqueado ao público, ocorrendo a portas cerradas, sendo condenável tal modelo.

Depõe contra o princípio da publicidade, tomado em sentido amplo, de se permitir não apenas aos interessados conhecer o resultado das deliberações, formalizado na decisão final, mas do teor do debate que a precedeu.

Seria ingênuo afirmar que acórdãos, em especial os decorrentes de casos mais complexos, sejam capazes de fielmente retratar as discussões travadas durante o julgamento. Ora, para que se exerça na plenitude o direito de defesa em segunda instância, é importante conhecer todos os argumentos levados em consideração na formação da decisão, e não apenas os que restaram formalizados.

Por mais que haja argumentos em contrário, como a falta de estrutura e de pessoal, e a necessidade de se impor celeridade aos julgamentos, a publicidade, como norma principiológica, não pode ceder frente a obstáculos de outra ordem, que não compõem o mundo jurídico.

A própria Constituição Federal estabelece a primazia da publicidade dos julgamentos ao se referir àqueles realizados por órgãos do Poder Judiciário, sendo que nos Tribunais até mesmo as decisões administrativas devem ser tomadas em sessão pública:

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

.....

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

X - as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Além de representar transparência, franquear ao público o acompanhamento das sessões de julgamento possibilitaria a fiscalização popular ou por outros órgãos, o que só reforçaria o devido processo legal administrativo tributário.

Uma decisão só pode ser questionada caso seja conhecida sua fundamentação em toda plenitude, com publicidade, sem a qual ocorre o cerceamento do direito de defesa (MACHADO, 2010, p.13):

Aspecto relevante da fundamentação dos votos que integram uma decisão de órgão colegiado reside na publicidade das sessões nas quais esses votos são proferidos. É inadmissível uma sessão secreta, onde um dos membros do órgão colegiado pode fundamentar seu voto em razões inteiramente que jamais publicaria [...]. Os votos, para serem válidos, devem ser fundamentados e proferidos publicamente.

A Constituição admite expressamente, é certo, que a lei pode “limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes”. Tem-se nessa ressalva a restrição máxima admitida.

Repudia-se qualquer hipótese de julgamento secreto, sem a necessária publicidade, salvo nas hipóteses constitucionais excepcionais (MORAES, 2003, p.279), sendo fundamental à garantia de demais direitos (RIBEIRO, 2003, p.398):

A publicidade é princípio constitucional da Administração, previsto no art.37 da Constituição da República, em face de, numa sociedade democrática, não haver participação do povo no exercício do poder, se não se contar com conhecimento público dos atos por ele praticados. Este princípio se apresenta com um daqueles que se põem como fundamentais para que o processo possa cumprir o seu objetivo garantidor de direitos, especialmente aqueles que concernem à liberdade.

Por expressa previsão legal, os acórdãos proferidos pelas Turmas das DRJ devem conter relatório do processo, fundamentação, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se

expressamente a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo²⁶. Apesar de haver recomendação para ser resumido, na prática é natural, especialmente em casos de maior complexidade, que os relatórios sejam robustos, até mesmo para proporcionarem uma adequada compreensão do processo por todos os componentes do colegiado.

Da decisão não cabe pedido de reconsideração, mas apenas recurso voluntário, com efeito suspensivo, ao CARF, órgão também competente para apreciar recurso de ofício²⁷, sempre que tal decisão *a quo* exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e multa cuja importância seja superior a valor fixado em ato do Ministro de Estado, ou deixar de aplicar a pena de perdimento²⁸.

Insurgindo-se o contribuinte contra a decisão de primeira instância, ou na hipótese de necessária apreciação em segunda instância por força da interposição de recurso de ofício, a unidade preparadora da RFB encaminha o processo para julgamento pela instância superior.

1.4 CONCLUSÕES

1. A exposição, ainda que breve, das normas processuais administrativas tributárias federais, e de algumas características do julgamento em primeira instância, permite contextualizar o CARF no cenário jurídico pátrio.
2. No rol dos diplomas normativos que regem o processo administrativo tributário federal, sobressai o Decreto nº 70.235/72, com status de lei ordinária, que veicula regras relacionadas à fase procedimental, a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e estabelece o rito processual a partir da apresentação da impugnação pelo contribuinte, momento em que se inicia a fase litigiosa. O Decreto ainda define as unidades e órgãos que cuidam dos julgamentos em primeira e segunda instância.

²⁶ Art.31 do Decreto nº 70.235/72.

²⁷ De acordo com o art.27 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, “*Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas, pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processos relativos a restituição de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados*”.

²⁸ Artigos 33, 34 e 36 do Decreto nº 70.235/72.

3. A depender do procedimento fiscal, há também regras específicas em outros diplomas normativos, muitos dos quais remetem ao rito processual estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72.
4. A Lei nº 9.784/99, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração pública federal, e o Código de Processo Civil aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo tributário federal, como já reconhecido em decisões do próprio CARF.
5. O funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), responsáveis pelo julgamento em primeira instância, merece críticas em razão de determinadas particularidades.

Primeiramente, com relação a mecanismos de sorteio de processos aos Relatores. A sua implementação decerto evitaria questionamentos quanto à necessária atuação impessoal da Administração pública, exigida em todas as suas manifestações, ainda que, reconheça-se, a falta possa não representar, ao menos em tese, prejuízos ao julgamento em razão do potencial controle exercido pelos demais componentes do colegiado. Atualmente, não se têm notícia de distribuição automática, randômica, ou qualquer espécie sorteio, ainda que em lotes, a exemplo do modelo adotado em segunda instância. Atribuir aos Presidentes de Turmas tal atribuição não se coaduna com as práticas bem sucedidas e já consolidadas, por exemplo, nos Tribunais, em que há uma distribuição automática quando da autuação dos processos.

A obrigatoriedade de nos julgamentos em primeira instância serem adotados entendimentos normativos emanados de autoridades estranhas ao julgamento, comumente das unidades centrais da RFB, não contribui, ainda que juridicamente justificada pelo princípio da hierarquia, para a adequada resolução das controvérsias. Tal característica mitiga a importância de tais unidades no cenário jurídico, quando, por exemplo, em algumas situações comandos legais passam a ceder frente a dispositivos de estatura inferior. Corre-se o risco de a sociedade as enxergarem como unidades que se limitam a cancelar entendimentos da RFB, permitindo-lhes concluir pela sua não serventia, mormente em um cenário de otimização de recursos públicos. No modelo atual, ainda que considerem flagrantemente ilegais Instruções Normativas ou Portarias, os Julgadores devem segui-las, o que em muitos casos só contribui para procrastinar o desfecho do processo.

Outro aspecto a igualmente impactar sobre as expectativas dos litigantes nas DRJ, é o inadequado tratamento conferido ao princípio da publicidade, estatuído no art.37 da Constituição Federal. Não se sustenta, à luz de tal norma constitucional, a realização de sessões de julgamento

a portas cerradas. Na mesma Constituição, encontra-se a primazia da publicidade, ao se referir aos julgamentos nos Tribunais do Poder Judiciário, inclusive quanto às sessões administrativas (art.93, IX e X).

Depõe contra tal princípio os interessados não poderem conhecer o teor dos debates, nem sempre retratados nos acórdãos. Não é exagero concluir que, principalmente nos casos de maior complexidade, pode restar comprometido até mesmo o direito de defesa em segunda instância, pois os contribuintes são privados de conhecer todos os argumentos levados em consideração.

Além de representar transparência, franquear-se o acompanhamento das sessões de julgamento fortalece a fiscalização popular. Não se pode furtar do controle social a atividade judicante, sendo inconstitucional sonegar o direito à informação sobre os debates que forjaram a decisão final. Quem gerencia interesse público deve ser controlado. O funcionamento da Administração deve voltar-se para o público e de forma pública, transparente, sem espaço para o mistério. A *res publica* exige trato adequado, mormente quando em disputa interesses tributários tão relevantes, dos contribuintes e da Fazenda Nacional. Esse sistema de julgamento que prima pela confidencialidade dos debates não ocorre em segunda instância, quando são realizados com amplo acesso ao público²⁹. Nos tempos atuais não se pode temer o escrutínio público, lastreando-se o Estado democrático também na transparência.

6. Entender o atual funcionamento das DRJ enriqueceu a pesquisa. A vinculação a entendimentos da RFB também suscita questionamentos sobre a parcialidade dos Julgadores e consequente procrastinação de demandas, que poderiam ser solucionadas definitivamente em primeira instância, o que também contribui par o aumento do estoque de processos a ser gerenciado pelo CARF, o que influencia negativamente a sua avaliação quando analisada sob o prisma da razoável duração do processo.

²⁹ No CARF, os debates realizam-se com amplo acesso ao público. Em um futuro próximo, buscar-se-á ampliar a divulgação, com a implementação de realização de sessões virtuais de julgamento, o que fará com que Conselheiros, advogados, contribuintes e demais interessados não precisem se deslocar à Brasília para acompanhá-las

2. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O julgamento concernente aos processos administrativos tributários federais ocorre, em segunda instância, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). O art.25, II, do Decreto nº 70.235/72 remete ao seu Regimento Interno o detalhamento de sua estrutura e funcionamento, que serão analisados neste capítulo.

Para um melhor conhecimento do órgão, vale à pena fazer uma breve digressão sobre o histórico dos órgãos de julgamento em segunda instância, não apenas a título de curiosidade, mas para entender como algumas das características que hoje moldam o CARF foram sendo forjadas ao longo de mais de oitenta e cinco anos de história.

2.1 HISTÓRICO

O Erário Régio português, transferido para o Brasil com a vinda da família real, formou o núcleo central que daria origem ao Ministério da Fazenda.

Para centralizar o julgamento de processos, criou-se o Tribunal do Conselho da Fazenda, órgão de última instância administrativa. Em 1831, suas funções foram repartidas entre o Tribunal do Tesouro Nacional e os Juízes Territoriais, que em 1840 foram substituídos pelos Juízes dos Feitos da Fazenda no julgamento dos processos fiscais. Em 1850, a função passou para a Diretoria Geral do Contencioso, com competência para julgar os processos fiscais por intermédio dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministério da Fazenda. As sentenças dessa Diretoria tinham a mesma força das proferidas pelos Tribunais de Justiça até fins de 1909 (MARTINS, 2010, pp.41-42).

Com o Decreto nº 16.580³⁰, de 4 de setembro de 1924, previu-se a criação de um Conselho de Contribuintes em cada Estado e no Distrito Federal, composto por cinco membros,

³⁰ Regulamento para o Serviço de Arrecadação do Imposto sobre a Renda.

dentre representantes do comércio, indústria, profissionais liberais, e funcionários públicos nomeados pelo Ministro da Fazenda³¹. A temática restringia-se ao imposto sobre a renda, de forma que a competência limitava-se ao julgamento de recursos contra as decisões proferidas pelos Delegados Gerais do Imposto sobre a Renda.

Em 12 de janeiro de 1927, o Decreto nº 5.157 conferiu autorização para a alteração dos regulamentos dos demais impostos, de forma a adaptá-los à sistemática de apreciação de recursos por parte de um Conselho³².

A experiência no Rio de Janeiro “...foi tão bem-sucedida que, atendendo às solicitações dos próprios contribuintes, logo o governo criou um outro conselho para cuidar dos demais tributos que não o de renda” (MARTINS, 2010, p.44).

Esse Conselho foi o primeiro paritário do país, formado por representantes não vinculados ao Estado, indicados por associações representativas do comércio e da indústria, e por funcionários da Administração Pública, todos nomeados pelo Governo Federal, sob a presidência do Ministro da Fazenda ou de autoridade fiscal por ele designada, podendo suas decisões colegiadas ser reformadas pelo Ministro da Fazenda.

O Decreto nº 5.157/27 foi alterado pelo Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931, quando se estabeleceu que os Conselhos seriam denominados de Conselhos de Contribuintes. Passariam a ser compostos por doze membros, dentre funcionários da Fazenda, com idoneidade moral e profissional, e por contribuintes indicados pelas principais associações de classe, mantendo-se a nomeação pelo Governo Federal. Subsistiu, portanto, a composição paritária, com fixação de mandato de dois anos, sem possibilidade de renovação.

Permitiu-se que funcionários do Ministério da Fazenda passassem a acompanhar e participar das discussões, bem como poderiam interpor recursos contra as decisões dos colegiados. Parece ter sido este o embrião da participação de Procuradores da Fazenda Nacional no CARF.

³¹ O único Conselho a entrar em funcionamento, no final de 1925, foi o do Rio de Janeiro, então Distrito Federal.

³² “Art. 1º Fica o Governo autorizado a revêr os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em materia fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e resolvidos por um conselho constituído em partes iguaes, por funcionario da administração publica e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e da industria, o qual funcçionarâ sob a presidencia do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada. Paragrapho único. As deliberações do conselho não poderão obrigar as decisões finaes do ministro da Fazenda, sempre que este não se conformar com aquellas deliberações”.

Buscou-se conferir dinamismo ao julgamento, com melhoria no exercício do direito de defesa, ao se possibilitar às partes sustentar oralmente suas razões, o que permanece nos dias atuais.

Apesar de voltada aos processos judiciais, a observação de que os contribuintes contratam advogados sérios e competentes para fazerem as suas defesas e de que “...a Fazenda Pública tem o dever de também proceder as sustentações orais, sobretudo naquelas causas que repercutem bilhões”, vez que se trata de “...exercício regular de um direito-dever em benefício de toda a sociedade, pois é necessário ter em conta que o público é de todos nós”, aplica-se perfeitamente ao processo administrativo tributário federal (CAMPOS, in *O desenvolvimento e a sonegação fiscal*).

A competência dos Conselhos de Contribuintes era restrita a julgamentos de recursos, até então dirigidos ao Ministro da Fazenda, contra decisões proferidas pelas autoridades fiscais do Distrito Federal e dos Estados; e em face de decisões das alfândegas, sobre classificação e valor de mercadorias. Tais Conselhos também se incumbiam de apreciar recursos em face de multas aplicadas por infração a leis e regulamentos fiscais.

Mesmo sendo considerado à época um órgão julgador de última instância, havia a possibilidade de interposição de recurso com efeito suspensivo ao Ministro da Fazenda, em favor da Fazenda Pública, quando a decisão fosse não unânime e manifestamente contrária à lei ou à prova constante dos autos.

A partir do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, os serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional foram reorganizados, sendo extintos os Conselhos até então instalados. Em contrapartida, foram criados dois Conselhos de Contribuintes, com novas atribuições, e um Conselho Superior de Tarifa, voltado a questões de classificação fiscal, valoração aduaneira e outras decorrentes de leis e regulamentos aduaneiros.

Os Conselhos de Contribuintes julgavam recursos referentes ao imposto sobre a renda, o imposto de selo federal e o imposto sobre vendas mercantis (imposto de consumo), e foram instalados no antigo edifício do Tesouro Nacional, no Rio de Janeiro (MARTINS, 2010, p.81). Acerca do Conselho Superior de Tarifa, Souza (1975, p.152) ressaltou a estrutura e atribuições:

Divide-se em três Câmaras, compostas de quatro membros cada uma. A primeira julga os recursos sobre classificação e valor de mercadorias, envoltórios e rótulos estrangeiros, isenção e redução de direitos; a segunda julga os recursos sobre apreensões por contrabando, falta de manifesto ou de volumes manifestados, omissões e

incorreções daquele documento, avarias, taxas de armazenagem, emolumentos consulares, infrações de faturas; a terceira julga os recursos de natureza cambial oriundos de infrações da legislação aduaneira e apreensões decorrentes dessas infrações, bem como quaisquer outras infrações de leis e regulamentos aduaneiros, que não se incluam especificamente na competência das outras Câmaras. Os recursos relativos à taxa de previdência social são julgados por qualquer das três Câmaras.

Tais Conselhos tinham como principais características: órgão colegiado paritário, composto por seis membros com mandato de dois anos, sendo três não pertencentes aos quadros fazendários; previsão de dois suplentes em cada Conselho; presidente eleito pelos pares; possibilidade de pedido de reconsideração da decisão ao próprio colegiado; atuação de um representante da Fazenda Nacional perante cada um dos Conselhos, de livre escolha do Governo da República, com atribuição para interpor recurso dirigido ao Ministério da Fazenda quando a decisão fosse não unânime e contrária à prova dos autos ou à lei.

Em 30 de outubro de 1964, com o Decreto nº 54.767, foi criado o Terceiro Conselho de Contribuintes.

Com a nova organização, os Conselhos, agora divididos em Câmaras, passaram os colegiados a funcionar com o mínimo de quatro e o máximo de oito membros, de livre escolha do Presidente da República, tendo sido mantida a paridade. Para os funcionários da Fazenda exigia-se reconhecida competência e conhecimentos especializados em assuntos tributários. Os Conselheiros representantes dos contribuintes passaram a ser indicados em lista tríplice por órgãos de classe. Os mandatos permaneceram definidos em dois anos e o número de suplentes passou para quatro, por Câmara.

Manteve-se a atuação de um representante da Fazenda Nacional, desta feita perante cada uma das Câmaras, sendo que necessariamente deveriam ser funcionários do Ministério da Fazenda com formação em Direito e conhecimentos especializados em assuntos tributários. A designação para a função ficava a cargo do Ministro de Estado da Fazenda.

As decisões proferidas pelas Câmaras podiam ser também combatidas mediante uma espécie de embargos de declaração, cabível para dirimir divergência entre o acórdão lavrado e os respectivos fundamentos.

Naquela época, a imparcialidade na atuação de seus membros já consistia em uma preocupação, de forma que foram estabelecidas hipóteses que impediam a participação dos Conselheiros em um determinado julgamento: (a) quando existente interesse pessoal ou das sociedades de que fizessem parte como sócios, acionistas, interessados ou membros da diretoria

ou de conselhos fiscais; (b) quando estivessem em disputa interesses diretos ou indiretos de qualquer parente, consaguíneo ou afim até o terceiro grau; e (c) quando o Conselheiro tivesse atuado no processo como autoridade julgadora de primeira instância, advogado ou representante da parte.

Criou-se a Comissão Coordenadora das Atividades dos Conselhos e Juntas Fiscais, responsável por analisar previamente as indicações dos candidatos a Conselheiros³³.

A partir de 6 de março de 1972, o processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União passou a ser regido pelo Decreto nº 70.235, que, ao dispor sobre o processo administrativo tributário federal, alterou a estrutura dos órgãos de julgamento em segunda instância.

Foi instituído o Quarto Conselho de Contribuintes, em substituição ao Conselho Superior de Tarifa.

Os Conselhos passaram então a ter a seguinte competência em razão da matéria: (a) Primeiro Conselho de Contribuintes: imposto sobre a renda; (b) Segundo Conselho de Contribuintes: imposto sobre produtos industrializados; (c) Terceiro Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais de competência da União nos Territórios, e demais tributos federais; e (d) Quarto Conselho de Contribuintes: imposto de importação, imposto de exportação, demais tributos aduaneiros e penalidades relacionadas com operações de comércio exterior.

O Ministro da Fazenda, em instância especial, passou a poder julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores representantes da Fazenda que ali atuavam, bem como decidir sobre propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

No ano de 1972, a sede do Primeiro Conselho de Contribuintes foi transferida para Brasília, e a dos demais, em meados do ano seguinte.

Com o Decreto nº 79.630, de 29 de abril de 1977, a competência do Terceiro Conselho de Contribuintes foi transferida ao Segundo Conselho de Contribuintes. O Quarto Conselho de Contribuintes passou a denominar-se Terceiro Conselho de Contribuintes.

Posteriormente, com o Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, instituiu-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão, a exemplo dos Conselhos de Contribuintes,

³³ Ver-se-á com detalhes que tal atribuição atualmente fica a cargo do Comitê de Seleção de Conselheiros, vinculado à Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda.

vinculado ao Ministério da Fazenda, e composta pelos Presidentes e Vice-Presidentes de cada um dos Conselhos de Contribuintes.

À Câmara Superior de Recursos Fiscais cabia apreciar o chamado recurso especial, cabível contra decisão, não unânime, contrária à lei ou à evidência de prova (nesta última hipótese, privativo da PGFN), bem como contra decisão que desse à lei tributária interpretação divergente da que houvesse dado outra câmara dos Conselhos de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Estabeleceu-se a atuação de um Procurador da Fazenda Nacional, designado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em cada um dos colegiados.

As Câmaras dos Conselhos passaram a ser compostas por oito Conselheiros nomeados pelo Ministro da Fazenda, com mandato de três anos, permitida a recondução sem qualquer limite, sendo os Presidentes escolhidos dentre os indicados pela Fazenda Nacional e os Vice-Presidentes, dentre os indicados pelas entidades representativas dos contribuintes.

Em 16 de março de 2007, com a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil pela Lei nº 11.457, o julgamento de recursos referentes às contribuições previdenciárias foi transferido do Conselho de Recursos da Previdência Social para o Segundo Conselho de Contribuintes. Na prática, os recursos que diziam respeito a contribuições previdenciárias, até mesmo em razão de a maioria dos membros do Conselho de Recursos da Previdência Social passaram a atuar no Segundo Conselho de Contribuintes, ficaram a cargo de Câmaras especializadas, sem prejuízo ao andamento dos processos.

Finalmente, com a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, foi criado o CARF, órgão colegiado do Ministério da Fazenda, paritário, que unificou a estrutura dos órgãos de julgamento então existentes.

Em sua estrutura judicante, contempla três Seções de Julgamento, com subdivisões internas em Câmaras e Turmas, e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como esclareceu o seu ex-presidente, Sr. Carlos Alberto Freitas Barreto, a racionalização da atividade de julgamento foi a principal razão para a unificação dos antigos Conselhos de Contribuintes:

Anteriormente à criação do CARF o contencioso administrativo federal era composto por três Conselhos de Contribuintes, com estruturas idênticas. A unificação em um único órgão, em 2009, visou [...] a uma maior racionalidade administrativa, ganhos de eficiência e economia de recursos, eliminando a sobreposição de funções. O escopo da

mudança, a par de uma maior racionalidade administrativa, objetiva também conferir celeridade à solução dos litígios, observadas as garantias inerentes aos princípios da ampla defesa e do contraditório. (BARRETO, 2011)

2.2 VISÃO GERAL

Não obstante o CARF³⁴ possuir uma estrutura administrativa, é sua função judicante que monopolizará as discussões seguintes, com destaque para as suas atribuições e composição dos colegiados.

Ao CARF cabe o julgamento de recursos voluntários³⁵, recursos de ofício³⁶ e recursos especiais, que versem sobre a aplicação da legislação atinente a tributos administrados pela RFB, no bojo de processos administrativos decorrentes, por exemplo, da lavratura de autos de infração ou de pedidos de restituição/compensação, conforme estatuído no Decreto nº 70.235/72 e seu Regimento Interno:

Decreto nº 70.235/72

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

.....

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

.....

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

³⁴ A sua instalação efetivou-se em 19 de fevereiro de 2009, com a Portaria MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009; o Regimento Interno foi aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 e seu domínio na rede mundial de computadores (internet) é <http://www.carf.fazenda.gov.br>.

³⁵ O recurso voluntário é interposto em face de decisão de primeira instância, sendo privativo do contribuinte.

³⁶ De acordo com o art.1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, “*O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, sem valor superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais)*”.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

.....

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

.....

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

I – (VETADO);

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Regimento Interno (Anexo II)

Art. 1º Compete aos órgãos julgadores do CARF o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. As Seções serão especializadas por matéria, na forma dos arts. 2º a 4º da Seção I.

O recurso voluntário visa à satisfação de interesse próprio daquele que o interpõe, no caso o contribuinte, enquanto o recurso de ofício (também conhecido como ex officio ou remessa necessária), principalmente à satisfação de interesse alheio (da Fazenda Nacional) (BOITEUX, 2006, p. 53).

Os pressupostos para a interposição do recurso especial, adiante apreciados com detalhes, estão estabelecidos no art.67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

§ 11. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Tal espécie recursal é formalizada em petição dirigida ao presidente da Câmara a qual esteja vinculada a turma que prolatou a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contado da ciência da decisão, cabendo-lhe admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, negar-lhe seguimento.

No caso de não ser admitido, cabe novo reexame de admissibilidade pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ao CARF compete ainda apreciar embargos de declaração contra suas decisões, quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição.

Com relação à estrutura judicante, o CARF estrutura-se em três Seções de Julgamento, especializadas por matéria e subdivididas em quatro Câmaras, cada qual composta por Turmas ordinárias e especiais.

Inicialmente pensadas para funcionar em caráter temporário, as Turmas especiais, que também podem ser criadas nas cidades-sede das Superintendências Regionais da Secretaria da

Receita Federal do Brasil³⁷, consolidam-se como permanentes, sendo responsáveis pelo julgamento de recursos em processos que envolvem valores reduzidos, sendo o limite de alçada definido por ato do Ministro de Estado da Fazenda, atualmente fixado em um milhão de reais (somatório do tributo e penalidade).

Os Presidentes das Seções de Julgamento, que de praxe também presidem a Primeira Câmara da respectiva Seção, são nomeados dentre os presidentes das Câmaras a elas vinculadas³⁸ e são escolhidos dentre os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional³⁹.

Apesar da existência de tais previsões regimentais, não raro o Ministro de Estado da Fazenda indica, para a função de Presidente de Seção ou de Câmara, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil que não estejam exercendo o mandato de Conselheiro.

Tal conduta é passível de críticas na medida em que tal candidato não se submete a processo seletivo previsto no próprio Regimento Interno, cuja palavra final cabe a um Comitê especialmente criado para tal fim, que conta, inclusive, com representante da sociedade civil. Até mesmo por acumularem experiência na função, seria preferível que os Presidentes de Seção e de Câmara fossem escolhidos dentre Auditores-Fiscais que sejam ou tenham sido Conselheiros. Esta é a leitura que aqui se faz do Regimento Interno quanto ao ponto.

Em regra, cabe à Primeira Seção de Julgamento processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ; exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente a tais tributos; bem como tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

Por sua vez, à Segunda Seção de Julgamento cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); Imposto

³⁷ Brasília (1ª Região Fiscal), Belém (2ª Região Fiscal), Fortaleza (3ª Região Fiscal), Recife (4ª Região Fiscal), Salvador (5ª Região Fiscal), Belo Horizonte (6ª Região Fiscal), Rio de Janeiro (7ª Região Fiscal), São Paulo (8ª Região Fiscal), Curitiba (9ª Região Fiscal) e Porto Alegre (10ª Região Fiscal).

³⁸ Art. 5º do Anexo I do Regimento Interno.

³⁹ Art. 9º do Anexo I do Regimento Interno.

Territorial Rural (ITR); Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente a estes tributos.

Além da competência residual, cabe à Terceira Seção de Julgamento processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação do PIS/Pasep, Cofins, Finsocial, IPI, CPMF, IOF, CIDE, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, e de classificação fiscal de mercadorias. Ainda na área de comércio exterior encarrega-se tal Seção de apreciar as seguintes matérias:

- a) contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;
- b) classificação tarifária de mercadorias;
- c) isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação;
- d) vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;
- e) infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação;
- f) trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;
- g) remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37, de 1966;
- h) valor aduaneiro;
- i) bagagem;
- j) penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

A Terceira Seção de Julgamento também é responsável por processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância relativos aos lançamentos decorrentes do descumprimento de normas *antidumping* ou de medidas compensatórias.

Não se pode deixar de mencionar, nestas considerações gerais, ainda que, por enquanto, brevemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, dada a sua relevância no sistema jurídico administrativo tributário federal. Compõe a estrutura do CARF e subdivide-se em três Turmas especializadas por matéria, que cuidam essencialmente da uniformização da interpretação da lei

tributária, competendo-lhes julgar recursos especiais interpostos contra as decisões das Turmas do CARF.

O seu Pleno encarrega-se da uniformização de decisões divergentes proferidas por suas Turmas, cabendo-lhe ainda, por proposta do seu presidente, dirimir controvérsias sobre interpretação e alcance das normas processuais aplicáveis no âmbito do CARF.

2.2.1 Designação de Conselheiros

Quando a proposta é se estudar um determinado órgão, o seu viés subjetivo não pode ser relegado a plano secundário. Ao revés, assume fundamental importância na medida em que suas decisões são oriundas da vontade de seus dirigentes ou, no caso de decisões de colegiados com força decisória, da vontade de seus membros.

No próximo capítulo, o assunto voltará a ser abordado com a análise em detalhes do procedimento de seleção e de outros pontos relacionados à escolha e atuação dos Conselheiros, no contexto de se saber se as normas regimentais garantem um padrão aceitável de imparcialidade.

Cada Seção de Julgamento do CARF subdivide-se em quatro Câmaras, compostas cada uma por nove Turmas Ordinárias e três Turmas Especiais, o que perfaz o total de trinta e seis colegiados de julgamento, sem contar as três Turmas da CSRF.

Sendo cada Turma composta por seis membros titulares e sabendo-se que cada Câmara conta com doze suplentes, no CARF podem atuar ao todo trezentos e sessenta Conselheiros⁴⁰, além do seu Presidente e Vice-Presidente.

Os Conselheiros são indicados pela Fazenda Nacional, dentre ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e também por confederações representativas de categorias de nível nacional e centrais sindicais.

Os mandatos são limitados, inicialmente, a três anos. Levando-se em conta a possibilidade de renúncias e perdas, natural é que haja substituições de seus membros com relativa frequência.

⁴⁰ No sítio do CARF na internet é possível identificar, por Seção, Câmara e Turma, a composição dos colegiados (<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Titulares/quemequemEstatico.jsf>).

Dada a importância da função, a escolha, em regra, não pode ser inteiramente discricionária, sendo estipulados determinados critérios de seleção para proporcionar ao órgão um padrão aceitável de excelência, o que contribui para conferir legitimidade a suas decisões.

Para fins de comparação com o modelo federal, decidiu-se pesquisar a estrutura dos órgãos de julgamento de segunda instância nos Estados e Distrito Federal. Em razão de não consistir no objeto desta dissertação, a análise, a partir das legislações locais, restringiu-se à composição dos colegiados, com vistas a se identificar se, a exemplo do CARF, prestigia-se a paridade.

Como resultado, pode-se perceber que, à exceção do Estado de Pernambuco, em que, nos termos da Lei nº 11.904, de 22 de dezembro de 2000, o Tribunal Administrativo-Tributário do Estado (TATE) compõe-se por ocupantes do cargo público de Julgador Administrativo-Tributário (JATTE), em todos os demais entes estaduais e distrital a composição paritária faz-se presente, com representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes. Ao contrário do CARF, exige-se de tais Julgadores formação superior em Direito, sendo a investidura precedida de aprovação em concurso público de provas e títulos.

Para uma melhor visualização, as informações foram consolidadas na tabela abaixo:

Tabela 4 – Composição dos órgãos estaduais de julgamento em segunda instância de processos administrativos tributários

Estado	Denominação	Diploma normativo	Representação	
			Fazenda	Contribuintes
Acre	Conselho de Contribuintes do Estado do Acre	Lei nº 679/79.	Servidores da Secretaria da Fazenda.	Indicados por: - Federação da Agricultura; - Associação Comercial; - Associação dos Empresários do Distrito Industrial.
Alagoas	Conselho Tributário Estadual (CTE)	Lei nº 6.771/06.	Fiscais de Tributos Estaduais.	Indicados por entidades representativas do comércio, indústria, agricultura e serviços.
Amapá	Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF)	Decreto nº 1.507/01.	Fiscais de Tributos Estaduais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura.
Amazonas	Conselho de Recursos Fiscais (CRF)	Lei Complementar nº 19/97.	Audidores Fiscais de Tributos Estaduais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura.
Bahia	Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF)	Decreto nº 7.629/99 e Decreto nº 7.592/99.	Audidores Fiscais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura;

				- Federação das Empresas de Transporte; - Associação Comercial.
Ceará	Conselho de Recursos Tributários (CRT)	Decreto nº 25.711/99 e Decreto nº 25.468/99.	Servidores fazendários das áreas de tributação, arrecadação e fiscalização.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Federação das micro e pequenas empresas.
Distrito Federal	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)	Decreto nº 15.535/94.	Servidores da carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura e Pecuária; - Associação de Proprietários de Imóveis; - Confederação Nacional dos Transportes Terrestres; - Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão.
Espírito Santo	Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF)	Decreto nº 1.353-R/04.	Servidores ativos e inativos da Secretaria de Fazenda.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação da Agricultura; - Federação do Comércio.
Goiás	Conselho Administrativo Tributário (CAT)	Lei nº 16.469/09.	Audidores Fiscais da Receita Estadual.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Conselhos Regionais de Economia, Contabilidade e Administração; - Seccional da OAB.
Maranhão	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)	Lei nº 7.765/02.	Audidores Fiscais da Receita Estadual.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Associação Comercial; - Câmara dos Diretores Lojistas.
Mato Grosso	Conselho Administrativo Tributário (CAT)	Lei nº 7.609/01 e Decreto nº 208/99.	Fiscais de Tributos Estaduais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura.
Mato Grosso do Sul	Tribunal Administrativo Tributário (TAT)	Lei nº 2.315/01.	Servidores fiscais ativos.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação da Agricultura e Pecuária; - Federação das Associações Empresariais; - Seccional da OAB.
Minas Gerais	Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.	Lei nº 6.763/75.	Servidores da ativa da Receita Estadual.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Federação das Empresas de Transporte de Carga; - Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de Serviços.
Pará	Tribunal Administrativo de	Lei nº 6.182/98.	Audidores Fiscais de Receitas Estaduais.	Indicados por: - Federação das Indústrias;

	Recursos Fazendários (TARF)			- Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Associação Comercial.
Paraíba	Conselho de Recursos Fiscais (CRF)	Lei nº 4.125/79 e Decreto nº 8.889/80.	Agentes Fiscais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio.
Paraná	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (CCRF)	Lei Complementar nº 1/72 e Resolução SEFA nº 82/2011.	Servidores da Secretaria da Fazenda e Procurador de Estado.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Federação das Empresas de Transporte de Cargas; - Federação das Associações Comerciais do Paraná; - Organização das Cooperativas.
Piauí	Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí	Lei nº 3.376/75 e Decreto nº 2.745-A/77.	Representantes do Fisco Estadual	Indicados por: - Associação Comercial; - Associação Industrial; - Federação da Agricultura.
Rio de Janeiro	Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro	Decreto nº 2.473/79 e Resolução SEFCON nº 5.927/01.	Fiscais de Renda	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação da Agricultura; - Federação do Comércio; - Representantes dos prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; - Representantes dos serviços de comunicação.
Rio Grande do Norte	Conselho de Recursos Fiscais (CRF)	Lei nº 4.136/72 e Decreto nº 13.796/98	Funcionários fazendários.	Indicados por: - Federação do Comércio; - Federação das Indústrias; - Federação da Agricultura.
Rio Grande do Sul	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)	Lei nº 6.537/73.	Fiscais de Tributos Estaduais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura; - Organização das Cooperativas.
Rondônia	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE)	Lei nº 912/00.	Auditores Fiscais de Tributos Estaduais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio.
Roraima	Conselho de Recursos Fiscais (CAF)	Lei nº 72/94.	Servidores fiscais.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura.
Santa Catarina	Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina.	Lei Complementar nº 465/09.	Auditores Fiscais da Receita Estadual.	Indicados por: - Federação das Indústrias; - Federação do Comércio; - Federação da Agricultura e Pecuária; - Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas; - Federação das Associações de Micro e Pequenas Empresas; - Federação das Associações Comerciais e Industriais; - Federação dos Contabilistas;

				- Federação das Empresas de Transportes de Cargas; - Federação de Hotéis, Restaurantes, Bares e similares.
São Paulo	Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)	Lei nº 13.457/09 e Decreto nº 54.486/09.	Servidores da Secretaria de Fazenda e Procuradores de Estado.	Indicados por entidades jurídicas e entidades de representação dos contribuintes.
Sergipe	Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe (CONTRIB/SE)	Lei nº 4.483/01 e Portaria nº 1.506/94.	Funcionários do Fisco estadual.	Indicados por: - Federação do Comércio; - Federação das Indústrias; - Federação da Agricultura.
Tocantins	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (COCRE)	Lei nº 1.288/01 e Decreto nº 3.198/07.	Audidores Fiscais da Receita Estadual	Indicados por: - Federação do Comércio; - Federação das Indústrias; - Federação da Agricultura e Pecuária.

Em sua maioria, os representantes da Fazenda são servidores públicos com conhecimento na área de tributos estaduais, mais precisamente Auditores-Fiscais da Receita Estadual, Fiscais de Tributos Estaduais, Fiscais de Renda etc., vinculados às Secretarias de Fazenda ou Secretarias de Finanças.

Com relação aos representantes dos contribuintes, notou-se que não há uniformidade quanto ao rol de entidades que os indicam. É possível que o critério adotado reflita uma adequada distribuição, por setor da economia, classes profissionais etc., do universo de contribuintes em cada ente federativo.

Tomados todos os Estados e o Distrito Federal, cabem indicar os membros nos órgãos colegiados, as seguintes entidades: Federações da Agricultura; Federações das Indústrias; Federações do Comércio; Federações da Agricultura e Pecuária; Federações das Empresas de Transporte; Federações das Micro e Pequenas Empresas; Federações das Associações Empresariais; Federação das Associações Comerciais; Federação das Empresas de Transporte de Carga; Associação de Empresários do Distrito Industrial; Federação dos Contabilistas; Associações Industriais, Agropecuárias e de Serviços; Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas; Federação de Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares; Confederação Nacional dos Transportes Terrestres; Associação de Proprietários de Imóveis; Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão; Conselhos Regionais de Economia, Contabilidade e Administração; Seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil; Câmara de Diretores Lojistas; Organização das Cooperativas; Representantes de Prestadores de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Representantes de Serviços de Comunicação.

2.2.2 Mandatos

Os membros do CARF desempenham suas funções como Conselheiros durante um determinado período, quando gozam de relativa estabilidade, havendo sempre a possibilidade de perda do mandato, caso configuradas determinadas hipóteses previstas no Regimento Interno.

Ordinariamente, a duração dos mandatos dos Conselheiros, titulares, *pro tempore*⁴¹ e substitutos, é estabelecida em três anos, sendo permitida a recondução, desde que o tempo total não ultrapasse nove anos.

Considerando que o CARF resultou da unificação dos extintos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na contagem dos mandatos inclui-se o tempo exercido naqueles órgãos⁴². Assim, por exemplo, um Conselheiro que já houver atuado por seis anos em quaisquer dos Conselhos de Contribuintes, apenas poderá, em regra, exercer o mandato no CARF por mais três anos.

A regra que limita a duração dos mandatos é mitigada com relação aos Conselheiros que exercem a presidência dos colegiados, muitos dos quais ocupam cargos de confiança na estrutura do CARF.

No caso de Conselheiro que se encontre no exercício da Presidência ou Vice-Presidência da CSRF ou de Câmara de alguma das Seções de Julgamento, a duração dos mandatos pode se estender a dezoito anos. Se for Presidente ou Vice-Presidente de Turma Ordinária ou Especial, o mandato pode alcançar doze anos, regra que também vale para os Conselheiros suplentes⁴³.

Tal regra, no caso dos suplentes, justifica-se por apenas esporadicamente serem convocados a participar das sessões de julgamento, não tendo dedicação exclusiva ao CARF⁴⁴.

⁴¹ Denominação conferida aos Conselheiros que atuam nas Turmas especiais.

⁴² Levando-se em conta que a competência atinente ao Conselho de Recursos da Previdência Social foi deslocada para o Segundo Conselho de Contribuintes (art.29 da Lei nº 11.457, de 16/03/07), e deste para o CARF, no cômputo também se considera o tempo de exercício naquele Conselho previdenciário.

⁴³ Art.40, §§5º e 7º, do Anexo II do Regimento Interno.

⁴⁴ Os Conselheiros suplentes são convocados pelos Presidentes de Câmara nas hipóteses de vacância, interrupção de mandato, de licença ou de ausência de Conselheiros titular ou *pro tempore* (art.18, VII, do Anexo II do Regimento Interno), permanecendo nas unidades da RFB quando não atuam no CARF.

No caso dos Presidentes e Vice-Presidentes das Turmas, pela experiência adquirida ao longo do exercício dos mandatos, necessária à boa condução das reuniões de julgamento.

Para que não haja descontinuidade no funcionamento dos colegiados, encerrado o mandato permite-se ao Conselheiro atuar por mais três meses. Evita-se, com isso, que as Turmas não fiquem desfalcadas e, mais, que eventual processo já analisado, estudado, não deixe de ser posto em pauta pelo Relator, o que demandaria novo sorteio. O prazo adicional também possibilita seja concluído eventual processo seletivo de Conselheiros que esteja em curso.

O mandato de Conselheiro representante da Fazenda Nacional cessa em razão dos seguintes eventos: término, aposentadoria, dispensa, renúncia e alcance do prazo máximo de duração. Apesar de não constar expressamente no Regimento Interno, a morte, por óbvio, consiste em causa natural de cessação do mandato.

Aos Conselheiros representantes dos contribuintes, à exceção da aposentadoria, aplicam-se as demais hipóteses já mencionadas.

De acordo com o art.45 do Anexo II do Regimento Interno, a perda⁴⁵ do mandato ocorre quando o Conselheiro:

- I - descumprir os deveres previstos neste Regimento;
- II - retiver, reiteradamente, processos para relatar por prazo superior a 6 (seis) meses, contado a partir da data do sorteio, permitida a prorrogação, quando requerida, justificadamente, antes do fim do prazo, e autorizada pelo presidente da Câmara ou da CSRF;
- III - retiver processos, reiteradamente, ou procrastinar a prática de atos processuais, além dos prazos legais ou regimentais;
- IV - deixar de praticar atos processuais, após ter sido notificado pelo Presidente do CARF, da Seção ou da Câmara, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias;
- V - deixar de formalizar, reiteradamente, o voto do qual foi o relator ou para o qual foi designado redator no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da sessão de julgamento ou da qual recebeu o processo ou relatório e voto do relator originário;
- VI - deixar de observar, reiteradamente, enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF expedidas, respectivamente na forma dos arts. 72 e 76, bem como o disposto no art. 62;
- VII - praticar atos de comprovado favorecimento no exercício da função;
- VIII - deixar de comparecer, sem motivo justificado, a 8 (oito) das sessões, ordinárias ou extraordinárias, no período de 1 (um) ano;
- IX - na condição de suplente, deixar de comparecer, sem motivo justificado, a 2 (duas) convocações consecutivas ou a 3 (três) alternadas no período de um ano;

⁴⁵ Nos termos do art.25, §11, do Decreto nº 70.235/72, “O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato dos conselheiros que incorrerem em falta grave, definida do Regimento Interno”.

X - assumir cargo, encargo ou função que impeça o exercício regular das atribuições de conselheiro;

XI - portar-se de forma incompatível com o decoro e a dignidade da função perante os demais conselheiros, partes no processo administrativo ou público em geral;

XII - atuar com comprovada insuficiência de desempenho apurada conforme critérios objetivos definidos em ato do Presidente do CARF;

XIII - praticar ilícito penal ou administrativo grave;

XIV - praticar atos processuais perante as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o CARF, exceto em causa própria;

XV - participar do julgamento de recurso, em cujo processo deveria saber estar impedido; e

XVI - estar submetido a uma das penalidades disciplinares estabelecidas no art. 127, incisos II a VI da Lei n° 8.112, de 1990, no caso de conselheiro representante da Fazenda Nacional.

Quanto aos deveres, dispõe o art. 41 do Anexo II do Regimento Interno:

São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

II - zelar pela dignidade da função, vedado opinar publicamente a respeito de questão que lhe está sendo submetida a julgamento, ressalvada a crítica nos autos e em obras técnicas ou no exercício do magistério;

III - observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos; e

V - apresentar, previamente ao início da reunião de julgamento, ementa, relatório e voto dos recursos em que for o relator, em meio eletrônico. Parágrafo único. Enquanto não implementada a certificação digital para acesso aos sistemas do CARF, a ementa, relatório e voto de que trata o inciso V poderão ser apresentados no início da reunião.

A partir de tais previsões regimentais, percebe-se uma preocupação em se conferir ao processo administrativo tributário federal uma duração razoável, na medida em que se fixam prazos para que, a partir da data de sorteio⁴⁶, os processos entrem em pauta e, conseqüentemente, sejam julgados; para que os Conselheiros não retenham processos reiteradamente ou pratiquem

⁴⁶ Outro dispositivo regimental (art.50 do Anexo II do Regimento Interno) confirma que tal prazo deve realmente ser contado a partir do sorteio: “ No prazo máximo de 6 (seis) meses, contado da data do sorteio, o relator deverá incluir em pauta os processos a ele destinados”. Apesar de o Regimento Interno estabelecer como parâmetro a data do sorteio, o melhor é que considerasse a data em que o processo foi disponibilizado ao Conselheiro. Na prática, normalmente tais datas não coincidem, sendo o hiato temporal justificado por providências prévias à distribuição, a cargo da Secretaria da Câmara.

atos processuais além dos prazos legais e regimentais, ou, ainda, para que não deixem de formalizar voto.

O acompanhamento das condutas dos Conselheiros não se limita ao plano teórico. Recentemente, no Diário Oficial da União, de 15 de fevereiro de 2012, Seção 2, p.28, dois Conselheiros perderam os mandatos, exatamente por reiteradamente reterem processos por prazo superior a seis meses e por falta de formalização de votos, no prazo de trinta dias contados da data da sessão de julgamento, conforme Portarias MF nº 35 e 36, de 13 de fevereiro de 2012:

GABINETE DO MINISTRO
PORTARIAS DE 13 DE FEVEREIRO DE 2012

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, no Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011, e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e conforme consta no processo nº 15169.000011/2012-96, resolve:

Nº 35 - Declarar a perda de mandato de conselheiro de [...], representante dos trabalhadores, junto a Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deste Ministério por violação do previsto no art. 45, Inciso II, Anexo II do RICARF.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, no Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011, e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e conforme consta no processo nº 15169.000012/2012-31, resolve:

Nº 36 - Declarar a perda de mandato de conselheiro de [...], representante dos contribuintes, junto a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deste Ministério por violação do previsto no art. 45, Incisos II e V, Anexo II do RICARF.

A limitação dos mandatos, regra geral, em nove anos, com avaliações de desempenho a cada três anos, é medida importante a evitar a acomodação na função por parte dos Conselheiros, vez que obrigatoriamente lhes exige um aperfeiçoamento técnico contínuo, além de proporcionar a abertura para a inclusão de novas ideias, ainda que possam provocar alteração de entendimentos.

Não obstante as considerações terem sido tecidas em um contexto de sugestões à modificação da estrutura do Supremo Tribunal Federal, Agra (2005, p.286) entende que ao se instituir mandatos por tempo determinado afasta-se o perigo do que denominou petrificação do pensamento da Corte, entendimento este que vai ao encontro do que se sustenta nesta pesquisa.

Uma duração maior dos mandatos para Presidentes de Seções e de Câmaras justifica-se em razão de exercerem, além das funções próprias de julgamento, outras atividades de cunho administrativo. Tal exceção propicia estabilidade ao planejamento institucional, relacionado à implementação e consolidação de ações de curto e médio prazo.

2.2.3 As sessões de julgamento⁴⁷

Por ano, ocorrem no máximo doze reuniões ordinárias⁴⁸, facultada a convocação de reunião extraordinária pelo presidente de Câmara.

Antes de cada reunião, os Presidentes das Câmaras estabelecem prazo para os Conselheiros indicarem quais recursos podem ser julgados. A pauta é então montada em razão da quantidade e complexidade dos processos, sendo obrigatoriamente publicada no Diário Oficial da União com antecedência de dez dias, e igualmente divulgada no sítio eletrônico do CARF na internet.

De acordo com a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

A publicação da pauta de julgamento pelo Conselho de Contribuintes é suficiente para propiciar ao causídico da agravante o conhecimento sobre o fato, em nada ferindo os princípios basilares da ampla defesa e do contraditório (AG 200805000609240, Rel. Des. Emiliano Zapata Leitão, Julg. 24/02/2011, DJe 04/03/2011)

São requisitos obrigatórios da pauta⁴⁹: dia, hora e local de cada sessão de julgamento; identificação dos processos, relatores, recorrentes e recorridos, além de nota explicativa de que os julgamentos adiados serão realizados independentemente de nova publicação. Para evitar cerceamento a direito de defesa, os processos que não puderem ser apreciados em uma reunião, quando em condições de julgamento constarão de nova pauta.

Costuma-se também publicar o nome dos responsáveis tributários, quando a fiscalização houver lavrado termo de responsabilidade, tudo para que se dê conhecimento do julgamento a tais pessoas, que poderão requerer, inclusive, sustentação oral.

⁴⁷ O Capítulo II do Anexo II do Regimento Interno do CARF cuida da regulamentação das sessões.

⁴⁸ Cada reunião compõe-se de até dez sessões.

⁴⁹ Art.55 do Anexo II do Regimento Interno.

Em regra, respeita-se a ordem de julgamento estabelecida na pauta. Contudo, pode haver flexibilização para atender a lícito interesse do recorrente ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, quando requerem a antecipação ou adiamento do julgamento. Cabe ao Presidente da Turma deferir o pedido de preferência, bem como determinar o adiamento do julgamento ou mesmo a retirada do processo de pauta, quando então será incluído na sessão mais próxima ou na primeira em que o Relator comparecer na mesma reunião. Na hipótese de o recurso não poder ser julgado em alguma das sessões da mesma reunião, faz-se nova publicação na imprensa oficial e divulgação no sítio do CARF.

Antes do início de cada sessão, cabe ao Presidente do colegiado verificar o quorum regimental, submeter à aprovação a ata da sessão anterior e deliberar sobre alguma matéria de cunho administrativo.

As Turmas Ordinárias e Especiais só funcionam quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações são tomadas por maioria simples, cabendo ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade⁵⁰.

A ementa, relatório e voto devem ser apresentados previamente ao início da reunião de julgamento, caso contrário o processo é retirado de pauta pelo Presidente.

Na prática não se exige que o Relator leve para a sessão a minuta da ementa do acórdão, porém não se desincumbe de tal obrigação quando da formalização da versão definitiva.

É comum as minutas dos acórdãos serem antes disponibilizadas pelos Relatores aos demais membros do colegiado por meio de sistema informatizado próprio.

Com a abertura das sessões pelo Presidente do colegiado, seguindo-se a ordem da pauta e os pedidos de preferência, concede-se a palavra ao Relator, para a leitura do relatório. Caso se requeira a realização de sustentação oral, esta é deferida por quinze minutos, prorrogáveis por igual período, sendo concedido igual tempo à parte adversa. Na maioria dos casos, em razão de o colegiado debruçar-se sobre o julgamento de recursos voluntários, a parte adversa é a PGFN, apresentada no CARF por seus Procuradores da Fazenda Nacional.

Encerrada esta fase, iniciam-se os debates, quando é comum aos Conselheiros solicitarem esclarecimentos ao Relator, o que pode implicar em pedido de vistas.

Dispõe o art.58 do Anexo II do Regimento Interno:

⁵⁰ Art.54 do Anexo II do Regimento Interno.

[...] §3º O conselheiro poderá, após a leitura do relatório, pedir esclarecimentos ou vista dos autos, em qualquer fase do julgamento, mesmo depois de iniciada a votação.

.....

§5º Quando a vista for concedida a conselheiro suplente este deverá compor a turma na reunião seguinte para o julgamento do respectivo processo.

§6º Na hipótese do §3º, o presidente poderá converter o pedido em vista coletiva, com o fornecimento de cópia das peças processuais necessárias para a formação da convicção dos conselheiros.

Inexiste rigor quanto ao momento para se solicitar esclarecimentos ou vista dos autos, podendo ocorrer mesmo depois de lido o voto pelo Relator e iniciada a votação, sendo que tal dinâmica obedece a regras definidas pelo Presidente da Turma.

Situação interessante se estabelece quando o julgamento é interrompido e continuado em sessão posterior, em que a composição do colegiado não é a mesma. Nesta hipótese, faz-se necessária uma nova leitura do relatório, sendo facultado às partes nova sustentação oral, tudo com o intuito de não trazer prejuízo à convicção do Conselheiro ausente no debate anterior. Os votos são novamente colhidos, oportunidade em que aqueles Conselheiros que já os manifestaram na primeira sessão poderão mantê-los ou reajustá-los.

Quanto à ordem de votação, estabelece o Anexo II do Regimento Interno:

Art.59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

§1º Rejeitada a preliminar, o conselheiro vencido votará o mérito.

§2º Salvo na hipótese de o conselheiro não ter assistido à leitura do relatório feita na mesma sessão de julgamento, não será admitida abstenção.

§ 3º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito, e tomados todos os votos, mesmo daqueles que já o tenham proferido em sessão anterior.

Art. 60. Quando mais de 2 (duas) soluções distintas para o litígio, que impeçam a formação de maioria, forem propostas ao plenário pelos conselheiros, a decisão será adotada mediante votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os conselheiros presentes.

Parágrafo único. Serão votadas em primeiro lugar 2 (duas) de quaisquer das soluções; dessas 2 (duas), a que não lograr maioria será considerada eliminada, devendo a outra ser submetida novamente ao plenário com uma das demais soluções não apreciadas, e assim sucessivamente, até que só restem 2 (duas) soluções, das quais será adotada aquela que reunir maior número de votos.

A realidade demonstra que se busca evitar abstenções, sendo raro um Conselheiro deixar de assistir apenas à leitura do relatório, hipótese que a justificaria. Em não sendo possível comparecer a um determinado julgamento, a ausência é consignada em ata como temporária.

De cada sessão de julgamento extrai-se uma ata, com o relato de todos os acontecimentos relevantes, sendo assinada pelo Presidente da Turma e pelo Secretário da Câmara, com divulgação no sítio do CARF na internet. Os demais Conselheiros previamente tomam conhecimento do seu conteúdo para que possam propor os ajustes necessários.

As decisões dos colegiados são tomadas em forma de acórdão ou resolução, e devem ser assinadas pelo presidente, pelo Relator, pelo redator designado⁵¹ ou por Conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos Conselheiros presentes e ausentes, especificando-se, se houver, os Conselheiros vencidos e impedidos⁵².

Com a implementação do sistema eletrônico de controle de processos (e-processo), todos os acórdãos e resoluções passaram a ser assinados com certificação digital.

As decisões em forma de resolução são cabíveis quanto a Turma decide se pronunciar sobre o mesmo recurso em momento posterior. Um clássico caso é quando o julgamento é convertido em diligência, sendo as providências determinadas veiculadas em resolução do colegiado.

Quanto às declarações de voto, somente integram o acórdão ou a resolução quando formalizadas no prazo de quinze dias do julgamento, findo o qual considera-se não formulada⁵³.

As sessões também podem, conforme previsão regimental adiante transcrita, ser realizadas de forma não presencial. Apesar de tal via não ter sido implementada até o momento, tal paradigma amolda-se aos tempos atuais, em que as ferramentas tecnológicas moldam o cotidiano. Da forma como foram previstas, preservam-se, e isso é um ponto fundamental, as garantias inerentes ao devido processo legal administrativo tributário.

Dispõe o art.53 do Anexo II do Regimento Interno, com a redação conferida pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2010:

⁵¹ Convencionou-se identificar como redator designado o Conselheiro designado pelo Presidente do colegiado para redigir o voto relativo à matéria vencedora, quando vencido restou o Relator.

⁵² Art.63 do Anexo II do Regimento Interno.

⁵³ Art.63, §§7º e 8º, do Regimento Interno.

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

§ 1º Observado o disposto no caput, as sessões de julgamento poderão ser realizadas de forma presencial ou não presencial.

§ 2º A sessão de julgamento não presencial, realizada por vídeo conferência, web conferência ou tecnologia similar, deverá assegurar:

I - as garantias inerentes aos princípios da ampla defesa e do contraditório;

II - disponibilização de salas de recepção e transmissão para atuação das partes e participação do público;

III - a apresentação de memoriais em meio digital, previamente ao julgamento, e sustentação oral a partir de salas de recepção;

IV - a gravação da sessão de julgamento.

§ 3º O Presidente do colegiado poderá converter o julgamento de processo incluído em pauta de sessão de julgamento não presencial para sessão de julgamento presencial, de ofício, por solicitação de Conselheiro integrante do colegiado ou de qualquer das partes.

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Ao contrário do que possa aparentar, a conversão de um julgamento, inicialmente previsto para ocorrer de forma não presencial, para a modalidade presencial, não expõe qualquer fragilidade da sistemática, mas possibilita que matérias complexas possam, pelo menos no início de sua implementação, quando os intervenientes ainda não estiverem familiarizados com o uso da ferramenta tecnológica, ser debatidas de maneira tradicional.

As sessões não presenciais serão realizadas nas chamadas “salas de recepção”, instaladas em determinadas cidades, normalmente capitais. Assim, o deslocamento dos Conselheiros, contribuintes, representantes legais e Procuradores da Fazenda Nacional não mais se darão para Brasília, mas para a cidade mais próxima do seu domicílio ou local de trabalho.

Inegavelmente, as sessões não presenciais possibilitarão a um público maior conhecer o funcionamento do CARF, o que incrementará, por conseguinte, o controle social sobre suas decisões.

É natural, no início, que o sentimento de alguns seja o da rejeição, como ocorre quando da implementação de novidades deste porte, que exigem uma mudança de mentalidade por parte dos intervenientes, mas a tendência aponta para a aceitação das sessões não presenciais, a exemplo do que se passou na área penal com os interrogatórios realizados por videoconferência.

A redução de custos e comodidade relacionada ao acompanhamento processual apontam para a viabilidade desse novo modelo.

2.3 A CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

À Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que compõe a estrutura do CARF, cabe uniformizar a aplicação e interpretação da legislação tributária no âmbito administrativo federal, sendo formada por três Turmas e pelo Pleno.

A Presidência é exercida pelo Presidente do CARF, Conselheiro representante da Fazenda Nacional, sendo a Vice-Presidência, pelo Vice-Presidente do órgão, Conselheiro representante dos contribuintes. Na ausência, decorrente de falta, afastamento, impedimento legal e regulamentar, bem como no caso de vacância, o Presidente é substituído por um dos Presidentes de Seção de Julgamento.

Seus colegiados são compostos pelos Presidentes e Vice-Presidentes do CARF e das Câmaras das Seções de Julgamento. Considerando que cada Seção de Julgamento é composta por quatro Câmaras, cada uma das Turmas da CSRF conta com dez membros, mantida a representação paritária.

As Turmas são especializadas por matéria, havendo uma correlação direta com as atribuições de cada um das Seções de Julgamento: à Primeira Turma cabe apreciar recursos especiais referentes às matérias afetas à Primeira Seção; à Segunda Turma, relativas às matérias de que cuida a Segunda Seção; ocorrendo o mesmo com a Terceira Turma, que julga recursos especiais em face de acórdãos proferidos pelos colegiados da Terceira Seção de Julgamento.

Por sua vez, ao Pleno, composto por todos os membros das Turmas da CSRF e reunido sempre que convocado pelo Presidente do CARF para deliberar sobre matéria previamente indicada⁵⁴, cabe, em regra, uniformizar entendimentos das Turmas superiores, podendo ainda dirimir controvérsias sobre interpretação e alcance das normas processuais aplicáveis no âmbito do CARF.

⁵⁴ Art.27 do Anexo II do Regimento Interno.

Um dos resultados desta uniformização concretiza-se na edição de enunciados de súmula, de observância obrigatória pelos membros do CARF. Quando lhes for conferido efeito vinculante, devem ser seguidos por toda a Administração tributária federal, em que se inclui a RFB e a PGFN.

2.4 RECURSOS⁵⁵

Uma vez proferida a decisão por alguma das Turmas do CARF, a PGFN e o contribuinte podem contestá-la em situações específicas.

A depender do resultado do julgamento, o processo percorre caminho distinto.

Caso a decisão seja favorável, em qualquer aspecto, ao recorrente, o processo é primeiramente encaminhado à PGFN, que uma vez cientificada pode interpor embargos de declaração ou recurso especial. Somente após a resolução dos embargos ou do exame de admissibilidade do recurso especial, os autos são encaminhados à unidade de preparo da RFB que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte para ciência do acórdão e do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, quando poderá interpor igualmente embargos de declaração ou recurso especial, bem como contrarrazões ao recurso especial da PGFN, caso admitido.

Independentemente da parte que interpuser, os embargos de declaração são julgados pelo colegiado que proferiu o acórdão embargado.

Se, ao revés, a decisão for inteiramente desfavorável ao contribuinte, o processo é diretamente encaminhado à unidade de origem da RFB para que seja cientificado, podendo interpor embargos de declaração ou recurso especial. Este, se for admitido, implicará na remessa do processo à PGFN para tomar ciência do recurso especial e do respectivo despacho de admissibilidade, para a apresentação de contrarrazões.

Em face de decisões proferidas pelo CARF não cabe pedido de reconsideração. A Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art.37 do Decreto nº 70.235/72, revogou a previsão inicial quanto

⁵⁵ As hipóteses recursais estão previstas no Decreto nº 70.235/72 (art.37), Decreto nº 7.574/2011 e Regimento Interno do CARF (Anexo II, arts.64 a 67).

ao cabimento de pedido de reconsideração, com efeito suspensivo, no caso de acórdão que desse provimento a recurso de ofício ou que negasse provimento total ou parcial a recurso voluntário.

Pode ainda haver retificação do acórdão, por despacho irrecorrível do Presidente da Turma ou mediante decisão do colegiado que o prolatou, no caso de inexatidão material decorrente de lapso manifesto, erro de escrita ou de cálculo. Em tais hipóteses, basta um simples requerimento por parte de Conselheiro da Turma, de Procurador da Fazenda Nacional, do recorrente, ou mesmo do titular da unidade da RFB encarregada da execução do acórdão. Tal petição não interrompe ou suspende o prazo para a interposição de embargos de declaração ou recurso especial.

Se do saneamento resultar prejuízo ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, natural é que reabertos sejam os prazos recursais. No entanto, a matéria embargada ou objeto do recurso especial deve se limitar à parte modificada do acórdão, pois com relação às demais já poderiam ter se insurgido.

2.4.1 Embargos de declaração

O Anexo II do Regimento Interno do CARF, em seu artigo 65, possibilita ao contribuinte ou à PGFN interpor embargos de declaração em face de decisões de quaisquer de suas Turmas das Seções de julgamento ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Tais embargos, também conhecidos como aclaratórios, apenas podem ser fundamentados quando no acórdão recorrido houver obscuridade, omissão ou contradição.

A implementação de tal modalidade recursal no processo administrativo tributário federal inspirou-se na legislação processual civil, sendo visíveis as semelhanças⁵⁶, conforme se nota das hipóteses de cabimento previstas no Código de Processo Civil:

Art.535. Cabem embargos de declaração quando:

I – houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição;

II – for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou o tribunal.

⁵⁶ As semelhanças não se resumem às hipóteses de cabimento, havendo identidade também no prazo de cinco dias para o seu manejo e no efeito de interromper prazos recursais.

À luz de seus pressupostos, diz-se que os embargos de declaração constitui-se em recurso de fundamentação vinculada (DIDIER JR, CUNHA, 2007, p.159).

A obscuridade significa falta de clareza no desenvolvimento dos fundamentos norteadores da decisão. Nesta hipótese, a concatenação do raciocínio e a fluidez das ideias estão comprometidas, ou porque expostas de maneira confusa ou porque lacônicas, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância etc., capazes de prejudicar a interpretação da motivação (MARINONI, ARENHART, 2005, p.541).

Se o caso é de omissão, com o novo julgamento busca-se supri-la, decidindo a questão que, por lapso, escapou à decisão embargada (JÚNIOR, 1998, p.587). A atividade decisória, então, deve ser reaberta, com o exame da questão sobre a qual permanecera a omissão (CÂMARA, 2004b, pp. 117-118).

Quando a interposição lastreia-se em suposta contradição, a decisão deve conter em seu bojo afirmações ou fundamentos que estejam em oposição ou que levem a resultados distintos ou inversos⁵⁷. A contradição deve ser interna, isto é, entre elementos intrínsecos à própria decisão, não se admitindo embargos de declaração quando se afirma que a decisão contraria provas ou outros elementos existentes nos autos, bem como quando a decisão contraria a jurisprudência existente a respeito (MEDINA, WAMBIER, 2008, pp.193-194).

Também no âmbito administrativo tributário federal, os embargos de declaração também podem ser interpostos quando “for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma”⁵⁸. Assim, aqui se sustenta que as matérias de ordem pública, por serem de manifestação obrigatória por parte dos órgãos de julgamento, ensejam a interposição dos embargos quando não houver pronunciamento do colegiado, mesmo que o embargante anteriormente não tenha se insurgido a respeito da matéria.

Podem interpor embargos de declaração quem intervenha em alguma fase do processo. Logo, integram o rol de legitimados Conselheiro membro do colegiado que proferiu a decisão embargada; o contribuinte e o responsável tributário, ou quem os represente; os Delegados da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nos caso de nulidade de suas decisões; e o titular da unidade da RFB encarregada da liquidação e execução do acórdão.

⁵⁷ Há contradição, p.ex., quando na fundamentação afirma-se que o pedido deve ser acolhido, mas, no dispositivo, o mesmo é rejeitado.

⁵⁸ Art.65 do Anexo II do Regimento Interno.

O processamento dos embargos de declaração segue um particular rito, sendo de cinco dias o prazo para a interposição e cabendo o exame de admissibilidade ao Presidente da Turma que proferiu o acórdão embargado.

De acordo com o Anexo II do Regimento Interno do CARF, uma vez interpostos os embargos de declaração, o processo é distribuído diretamente ao Conselheiro Relator do recurso (voluntário, de ofício ou especial), salvo quando não mais compuser o colegiado, situação que enseja a designação de Relator *ad hoc*:

Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

.....

§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, com designação de relator *ad hoc*.

Tendo em conta tal dispositivo, regra geral o exame de admissibilidade é diretamente realizado pelo Relator do acórdão embargado, que posteriormente encaminha suas considerações ao Presidente da Turma, a quem cabe a decisão final.

Com relação aos acórdãos exarados em sessões anteriores à vigência do atual Regimento Interno, os embargos devem ser distribuídos ao Conselheiro Relator do recurso (voluntário ou de ofício), salvo quando estiver atuando em colegiado com especialização diversa (art.3º, §4º, do Anexo I). Nesta última hipótese e também quando o Conselheiro não mais for membro do CARF, poderá o Presidente da Turma designar Conselheiro para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração.

Em todos os casos, caberá ao Conselheiro Relator ou outro designado pelo Presidente da Turma que proferiu o acórdão embargado emitir um parecer sobre a admissibilidade dos embargos de declaração e submetê-lo ao Presidente da Turma⁵⁹.

Caso os embargos sejam considerados improcedentes, o despacho do Presidente da Turma é definitivo. Na hipótese contrária, são submetidos à deliberação colegiada.

Relativamente aos legitimados, de fato é importante que se faculte aos membros da Turma da qual foi emanado o acórdão embargado a oportunidade de provocar o seu saneamento. Como

⁵⁹ Art.62, §2º, do Regimento Interno.

há um lapso temporal entre a realização da sessão e a formalização do acórdão, tal medida representa um controle adicional para que se retrate com a clareza necessária o que se decidiu em plenário.

Na hipótese de declaração de nulidade da decisão de primeira instância, como implicará em nova apreciação pela DRJ que a proferiu, o acórdão do CARF deve ser suficientemente claro exatamente para evitar que tal vício extremo repita-se.

Alguns acórdãos, que envolvem realização de cálculo, necessitam de uma providência adicional por parte da RFB, previamente à ciência do contribuinte, de forma que se justifica plenamente a inclusão da autoridade máxima da unidade do Fisco federal no rol de legitimados, para que a decisão de segunda instância possa ser fielmente executada.

Por fim, cabe observar que, protocolizados os embargos de declaração, interrompe-se o prazo para a interposição de recurso especial.

2.4.2 Recurso especial

Em face de acórdãos proferidos por Turmas de Câmaras de Seções de Julgamento cabe recurso especial, no prazo de quinze dias, a ser interposto pelo contribuinte ou pela PGFN, cabendo à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) apreciá-lo.

Com a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resultante da conversão em lei da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, que conferiu nova redação ao art.37 do Decreto nº 70.235/72, o recurso especial pode ser interposto em uma única hipótese: quando a decisão houver conferido à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara⁶⁰, Turma de Câmara, Turma especial ou a própria CSRF.

No caso de julgamentos de recursos de ofício, também é cabível o recurso especial de divergência, conforme art.67, §11, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, com a redação conferida pela Portaria MF nº 446, de 27 de agosto de 2009.

⁶⁰ Como visto anteriormente, as Seções de Julgamento são subdivididas em Câmaras, que por sua vez, são compostas por Turmas. Quando o Decreto nº 70.235/72 reporta-se à interpretação divergente dada por outra Câmara, na verdade permite que se adote como paradigma a configurar o dissídio jurisprudencial decisões dos extintos Conselhos de Contribuintes, quando os colegiados denominavam-se Câmaras.

Ainda quando da existência dos Conselhos de Contribuintes, mesmo à luz de decisão paradigmática da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão CSRF nº 01-05.128, de 19/10/04), em que se negou à PGFN o acesso ao recurso especial para desafiar acórdão proferido em remessa *ex officio*, Boiteux (2006, p.60) já sustentava, “...o descabimento de negar-se à Fazenda Nacional recurso especial dos acórdãos proferidos no julgamento do recurso de ofício”.

O recurso especial também já serviu, privativamente à PGFN, para contestar decisão não-unânime, contrária à lei ou à evidência de prova, proferida por Câmara dos extintos Conselhos de Contribuintes. Tal hipótese foi mantida pela MP nº 449/2008, porém perdurou até a conversão na Lei nº 11.941/09.

Hoje, o recurso especial de divergência visa essencialmente a uniformizar a interpretação de lei tributária. Dispõe o Anexo II do Regimento Interno do CARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

§ 11. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

O recurso especial deve ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara à qual esteja vinculada a Turma que prolatou a decisão recorrida. Dessa forma, por exemplo, quando interposto contra decisões proferidas pela Primeira e Segunda Turmas ordinárias, ou pela Terceira Turma Especial, todas da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, deve ser submetido a juízo de admissibilidade pelo Presidente desta Câmara.

Na apreciação dos pressupostos de admissibilidade, a análise pode ser realizada por Substitutos de Conselheiros, que submete seu parecer ao Presidente da Câmara⁶¹.

Quando a decisão recorrida contempla matérias autônomas, a admissibilidade pode ser parcial, seguindo para a instância superior apenas aquela matéria admitida.

Apenas em caso de rejeição total ou parcial do recurso especial, o despacho do Presidente da Câmara de Seção de Julgamento deve ser submetido à apreciação pelo Presidente da CSRF, que poderá designar Conselheiro que compõe a própria CSRF para se pronunciar sobre a admissibilidade. É o denominado reexame de admissibilidade.

Caso o recurso especial igualmente não seja admitido por aquela autoridade superior, encerra-se o contencioso administrativo tributário federal, não sendo cabível qualquer outro recurso. Ao contrário, caso seja admitido, providencia-se a ciência da parte adversa para que possa oferecer contrarrazões em quinze dias. Transcorrido tal prazo, o processo é encaminhado à CSRF, com distribuição para a Turma competente para apreciar a matéria e subsequente sorteio/distribuição a Conselheiro membro do colegiado.

2.4.2.1 Acórdãos paradigmas

O recorrente não pode, na comprovação da divergência de interpretação da lei tributária, valer-se de acórdãos proferidos pelo mesmo colegiado do qual o acórdão hostilizado foi

⁶¹ Art.25 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

emanado. Também não lhe servem julgados administrativos de primeira instância ou decisões judiciais.

Na demonstração do dissídio jurisprudencial, os acórdãos paradigmas devem ser provenientes de outros colegiados do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, independentemente da data em que tenham sido proferidos.

A divergência pode ser total ou parcial, hipótese esta em que o recorrente decide limitar a controvérsia a determinada(s) matérias(s).

Em qualquer situação, o recorrente pode se valer de até dois acórdãos paradigmas. Caso opte por mais, deve indicar quais deseja ver apreciados, sob pena de somente os dois primeiros serem tomados no cotejo. Se, por exemplo, o recorrente silencia-se a respeito de tal prioridade, e somente com o terceiro ou quarto paradigma reste caracterizada a divergência de interpretação, não se admite o recurso. Com isso, deve o recorrente ter o zelo de apontar no máximo duas decisões que realmente retratem a divergência suscitada.

Além do mais, para que o recurso especial tenha seguimento, o recorrente não pode simplesmente mencionar a matéria recorrida, identificar os acórdãos paradigmas ou simplesmente transcrever as respectivas ementas, pois a divergência de interpretação deve ser extraída do confronto das decisões. Mostra-se fundamental indicar quais pontos nos paradigmas colacionados divergem de pontos específicos no acórdão recorrido.

O fato de o recorrente deixar de realizar o cotejo analítico não transfere tal incumbência à autoridade administrativa competente pela análise. A consequência, até mesmo porque a delimitação da matéria recorrida cabe ao recorrente, é pela não admissibilidade do recurso especial.

O recorrente pode comprovar a existência do acórdão paradigma por várias maneiras: com inteiro teor da decisão ou mediante publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, por meio da ementa. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da internet, deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União. As ementas podem ainda ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na integralidade e com identificação da fonte.

Mesmo que o inteiro teor ou as respectivas ementas dos acórdãos paradigmas não tenham sido obtidos diretamente do sítio do CARF na internet ou do Diário Oficial da União, mas, por exemplo, de sítio eletrônico de algum ente privado que preste serviços de acompanhamento de

decisões administrativas tributárias, é razoável que o recurso especial não deixe de ser admitido sem antes, a partir da identificação mínima dos acórdãos (colegiado, número do acórdão ou do recurso), o Presidente da Câmara responsável pelo juízo de admissibilidade cheque tais informações internamente. Apenas quando não possível tal conferência, o recurso especial não deve ser admitido.

2.4.2.2 Prequestionamento

Quando interposto pelo contribuinte, somente tem seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Levando-se em conta a característica do processo administrativo tributário federal, em que não há duplicidade de partes em embate dialético desde o princípio, o ônus processual do prequestionamento não se aplica à Fazenda Nacional, vez que somente em segunda instância ingressa no processo, normalmente para interpor embargos de declaração ou recurso especial.

E como se identificar que uma matéria foi prequestionada?

O termo prequestionamento pode suscitar três entendimentos. O primeiro, como ônus de anteriormente se provocar o debate sobre determinada matéria que se deseje ver apreciada pelas instâncias de julgamento. O segundo, como a manifestação expressa no julgamento. Por fim, como a necessidade de a matéria ter sido não apenas suscitada pelo contribuinte, mas, apreciada no julgamento. Esta última posição vem sendo adotada com relação a juízos de admissibilidade de recursos especiais dirigidos ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) e de recursos extraordinários ao Supremo Tribunal Federal (STF), exigindo-se, inclusive, o manejo de embargos de declaração com o objetivo de suprir eventual omissão dos Tribunais de origem quando for o caso⁶².

Já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

⁶² Súmula STF nº 356: “O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento”. Súmula STJ nº 211: “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo”.

A configuração jurídica do prequestionamento decorre de sua oportuna formulação em momento procedimental adequado. Não basta, no entanto, só arguir previamente o tema de direito federal para legitimar o uso da via do recurso extraordinário. Mais do que a satisfação dessa exigência, impõe-se que a matéria questionada tenha sido efetivamente ventilada na decisão recorrida. Sem o cumulativo atendimento desses pressupostos, além de outros igualmente imprescindíveis, não se viabiliza o acesso à via recursal extraordinária (Primeira Turma, AgRgAI n. 134175-1, Julgamento 02/04/1991, Rel. Min. Celso de Mello).

De acordo com a Constituição Federal de 1988:

Art.102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição;
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

.....

Art.105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

.....

III – julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;
- c) der à lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Verifica-se, portanto, que nas hipóteses constitucionais de cabimento dos recursos especial e extraordinário é necessário um pronunciamento na decisão recorrida, não sendo suficiente, portanto, para fins de prequestionamento, que a matéria tenha sido posta em debate pela parte recorrente. É necessário que a decisão dela trate.

No processo administrativo tributário federal, a situação em certa medida assemelha-se à judicial, mesmo que aparentemente o art.67, §3º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, em sua parte final, possa levar ao entendimento de que bastaria ao recorrente suscitar a apreciação da matéria no recurso voluntário.

Tal dispositivo, ao impor o ônus de se demonstrar o prequestionamento com precisa indicação nas peças processuais, não define, como providência suficiente, que a matéria tenha sido apenas tratada no recurso voluntário.

Espera-se que, uma vez veiculada pela defesa, a matéria seja apreciada. No entanto, caso o colegiado deixe de analisá-la, cabe ao recorrente interpor embargos de declaração para sanar tal omissão. Na prática, como demonstrar uma divergência de interpretação da lei tributária se o acórdão recorrido deixa de apreciar a matéria correspondente? Não se pode olvidar que o cotejo dá-se entre o acórdão recorrido e o(s) acórdão(s) paradigma(s).

Por isso, havendo omissão no julgamento em segunda instância, outra alternativa não resta ao contribuinte senão interpor embargos de declaração⁶³.

2.4.2.3 Hipóteses de não cabimento

Ainda que o recorrente indique algum paradigma que confira à lei tributária interpretação divergente da conferida pelo acórdão recorrido, se há entendimento já consolidado sobre determinada matéria, ou quando a decisão da DRJ é anulada, o recurso especial não prospera.

A seguir serão analisadas tais hipóteses de não cabimento e tecidas as devidas observações sobre as respectivas razões que as justifiquem.

2.4.2.3.1 Aplicação de súmulas

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que tenha aplicado enunciado de súmula de jurisprudência predominante dos extintos Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sua estrutura pretérita, ou do CARF.

⁶³ O prequestionamento consiste no reflexo da atividade da parte no curso processual, de forma que caso não se reflita na decisão há omissão, suprível pela via dos embargos de declaração (MEDINA; WAMBIER, 2008, p.222).

Neste trabalho já se afirmou que cabe à CSRF o papel uniformizador da interpretação e aplicação da lei tributária no âmbito administrativo.

Se uma determinada decisão prestigia enunciado de súmula, não há o que se uniformizar, haja vista que o acórdão recorrido já aplicou entendimento deveras pacificado.

Os enunciados de súmula são resultados de decisões reiteradas e uniformes, de cumprimento obrigatório pelos membros do CARF, podendo até mesmo ser dotados de efeito vinculante para toda a Administração tributária federal a partir da publicação de ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.

Por mais que o recorrente acoste acórdãos, que em algum momento tenham representado interpretação divergente da decisão recorrida que aplicou enunciado de súmula, não se admite o recurso especial, exatamente em razão da superação da tese, hipótese reafirmada expressamente, a seguir analisada.

2.4.2.3.2 Superação da tese veiculada no acórdão paradigma

Viu-se que um recurso especial, quando o acórdão recorrido aplica enunciado de súmula do CARF, não serve ao seu propósito.

Dada a ampla diversidade temática, poucas são as matérias sumuladas. Não obstante, para tantas outras também há entendimento consolidado pela CSRF, de forma que o prosseguimento de um recurso especial, em que o acórdão paradigma veicula tese já superada naquela instância, mostra-se inócuo, não sendo capaz de caracterizar uma atual divergência de interpretação.

O escopo do acórdão paradigma é exatamente demonstrar haver interpretação divergente daquela conferida pelo acórdão recorrido. Assim, se a CSRF firmou entendimento em sentido contrário ao do paradigma, não faz qualquer sentido prolongar a duração do processo com base em um tese que afinal não será adotada.

Apesar de salutar tal previsão regimental, mormente por contribuir para a implementação de um processo com duração razoável, tal filtro encontra problemas de implementação.

A composição da CSRF costuma ser constantemente alterada, seja em razão de mudanças no comando no CARF, que opta por alterar as Presidências das Seções de Julgamento e Câmaras, ou por renúncias ou, ainda, por não renovações de mandatos.

Tais eventos podem implicar em alteração de entendimentos outrora pacificados, principalmente quando tomados por voto de qualidade ou por estreita maioria, podem ser revertidas com a nova composição do colegiado.

Mostra-se bastante temerário, por exemplo, que uma única decisão da CSRF, em que se veicule tese contrária àquela posta no paradigma indicado pelo recorrente, possa obstar o seguimento do recurso especial. Uma vez caracterizada a divergência de interpretação suscitada, ainda que se identifique acórdão da instância especial em sentido oposto, deve ser admitido, cabendo à respectiva Turma da CSRF verificar se a tese posta no paradigma encontra-se realmente superada, quando então poderá não conhecê-lo em preliminar. Acrescente-se a dificuldade atual de se acompanhar os resultados dos julgamentos da CSRF, seja por se realizarem em Brasília ou pelo funcionamento ainda não ideal dos canais de comunicação existentes (v.g., ferramentas de busca na internet).

Em suma, tratando-se de tese adotada pela CSRF, apenas pode impedir o seguimento do recurso especial, no caso de haver enunciado de súmula a respeito, hipótese já analisada anteriormente.

2.4.2.3.3 Anulação de decisão de primeira instância

Como visto no capítulo primeiro, contra as decisões proferidas pelas DRJ cabe recurso voluntário dirigido ao CARF. Previamente à análise do mérito, podem ser apreciadas preliminares suscitadas pelo recorrente ou mesmo de ofício, que levem à anulação da decisão a quo, como, por exemplo, quando cerceado o direito de defesa pela não apreciação de uma determinada matéria objeto da impugnação. Em tal situação, devolve-se o processo à respectiva DRJ para novo julgamento.

Ainda que a decisão do colegiado do CARF divirja de outra, ainda não se fala em cabimento de recurso especial, até mesmo porque é possível que com o novo julgamento em

primeiro grau a controvérsia encerre-se. A nova decisão de primeira instância, sem os vícios que levaram à sua anulação, pode ser favorável ao contribuinte, de forma que só existirá julgamento em segunda instância se cabível recurso de ofício (remessa necessária). Mesmo na hipótese de ser contrária a seus interesses, o contribuinte pode se conformar e decidir não interpor recurso voluntário.

A decisão passível de recurso especial é aquela em que, mesmo quando limitada à apreciação de matérias preliminares, não signifique a devolução do processo à primeira instância para novo julgamento.

Apesar de tal solução ser aparentemente dotada de certa lógica, em razão de sempre se aguardar a decisão final, sem vícios, e esta sim poder ser hostilizada mediante recurso especial, não há porque obstar o seguimento deste. Por exemplo, caso o recorrente consiga um determinado paradigma em que, em idêntica situação de fato e de direito, entendeu-se pela inexistência de vício na decisão de primeira instância, de forma a não se declarar a nulidade, a CSRF pode dar a palavra final. Se decidir pela nulidade, o recurso especial não é provido e os autos são devolvidos à DRJ de origem para novo julgamento. Caso contrário, as matérias de fundo veiculadas no recurso voluntário são apreciadas pelo CARF.

Para ilustrar a hipótese ventilada no parágrafo anterior, poder-se-ia pensar no caso de duas ou mais sociedades terem optado por contestar uma autuação no Judiciário. No âmbito administrativo, uma Turma do CARF pode ter declarado a nulidade da decisão de primeira instância em razão de as razões de defesa postas na impugnação não terem sido apreciadas pela DRJ, que entendeu pela concomitância de apreciação nas esferas judicial e administrativa, o que leva toda a discussão ao Judiciário em razão da unicidade de jurisdição. Porém, com relação ao outro contribuinte, supondo idênticas as situações fáticas e jurídicas, o CARF confirma a decisão *a quo* que entendeu pela concomitância. Considerando aquela primeira decisão de segunda instância, poderia o contribuinte perfeitamente utilizá-la como paradigma, de forma a tentar perante a CSRF fazer prevalecer a declaração de nulidade e a consequente apreciação de sua impugnação.

2.5 A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL NO CARF

Perante o CARF atuam Procuradores da Fazenda Nacional.

Tal presença pode se dar previamente aos julgamentos, com a apresentação de contrarrazões a recurso voluntário e entrega de memoriais aos Conselheiros⁶⁴, bem como durante as sessões, com a sustentação oral de contrapontos ao recurso voluntário.

A PGFN pode interpor embargos de declaração, recursos especiais e petições em geral (v.g., as que noticiem inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e erros de escrita ou de cálculo existentes nos acórdãos), bem como contrarrazões a recursos especiais. Nos termos do art.81, §3º, do Anexo II do Regimento Interno, “Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários à Fazenda Nacional”.

De acordo com o Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, compete à PGFN, órgão técnica e juridicamente subordinado ao Advogado-Geral da União, e administrativamente ao Ministro de Estado da Fazenda, representar e defender os interesses da Fazenda Nacional no CARF (art.9, VIII, c), cabendo à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Tributário coordenar e supervisionar as atividades de representação da Fazenda Nacional naquele órgão (art.11, VII).

Formada por trinta e quatro Procuradores da Fazenda Nacional, a Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (COCAT) da PGFN é responsável pelo acompanhamento dos processos e das teses jurídicas em discussão no CARF. Possui estrutura para identificar e defender a União nas questões importantes em apreciação no CARF, sendo que o seu Núcleo de Acompanhamento Especial atua preferencialmente nos processos com valores acima de R\$ 10 milhões, com matéria relevante⁶⁵.

O credenciamento dos Procuradores da Fazenda Nacional formaliza-se mediante ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente do CARF⁶⁶.

Mensalmente, a relação de todos os processos autuados no CARF é disponibilizada à PGFN, que, no prazo de quinze dias, pode requerer os autos para análise. Tal prazo é impróprio,

⁶⁴ De acordo com art.48, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, “fica facultado ao Procurador da Fazenda Nacional apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao recurso voluntário”.

⁶⁵ Disponível em <http://www.pgfn.gov.br/noticias/atuacao-da-pgfn-perante-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais>. Consulta em 14 de janeiro de 2012.

⁶⁶ Art.81, §1º, do Anexo II do Regimento Interno.

podendo ser concedido, por exemplo, vistas dos autos antes mesmo do início do julgamento, ainda que não requisitados no prazo regimental.

De acordo com o art.51 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, “é facultado ao recorrente, interessado e ao Procurador da Fazenda Nacional vista dos autos ou o fornecimento de cópia de peças processuais, devendo tal fato ser certificado nos autos”. Acrescente-se que, ressalvadas as solicitações justificadas dos titulares das unidades da Administração tributária e a faculdade conferida ao Poder Judiciário, somente o Ministro de Estado da Fazenda e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional podem requisitar processos ao CARF⁶⁷.

Durante os julgamentos, garante-se ao Procurador da Fazenda Nacional assento à direita do Presidente da Turma julgadora⁶⁸, porém as sessões podem ser iniciadas sem o representante da PGFN.

Apesar de incomum, podem os Procuradores da Fazenda Nacional, durante os julgamentos, solicitar esclarecimentos aos Conselheiros, bem como ao contribuinte ou a seu patrono.

Os Procuradores da Fazenda Nacional podem apresentar ao Presidente da Turma pedido de preferência do julgamento de qualquer recurso constante da pauta.

A exemplo do que ocorre com processos dotados de características específicas (v.g., em que estejam presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais; que tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior ao determinado pelo Ministro de Estado da Fazenda; em que o interessado tenha idade igual ou superior a sessenta anos, seja portador de deficiência física ou mental, ou, ainda, portador de moléstia grave), pode o Procurador-Geral da Fazenda Nacional requerer prioridade na tramitação.

A participação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no CARF também se mostra ativa na seleção de Conselheiros, quando pode indicar representante no Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC), vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

Ver-se-á no próximo capítulo que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional é um dos legitimados a propor a edição, revisão e cancelamento de enunciado de súmula, podendo, ainda,

⁶⁷ Art.79 do Anexo II do Regimento Interno.

⁶⁸ Art.17, II, do Anexo II do Regimento Interno.

provocar, para fins de uniformização de decisões divergentes das turmas da CSRF, a edição de Resolução.

2.6 CONCLUSÕES

1. A abordagem da estrutura e funcionamento do CARF, voltados à sua atividade judicante, possibilitou concluir pela importância da instituição no cenário jurídico, não sendo presunçoso afirmar que a redução de uma litigiosidade judicial, passa, na seara tributária, pelo seu adequado funcionamento, exteriorizado principalmente por decisões dotadas de legitimidade, aceitação social, no que se inclui serem proferidas com imparcialidade e em um tempo razoável;
2. A distribuição da competência nas Seções de Julgamento, em razão do tributo, é necessária à vista da diversidade temática e demanda dos Conselheiros uma concentração de conhecimentos específicos, o que contribui para um adequado debate e celeridade na resolução das controvérsias. Tal modelo deita raízes na criação dos extintos Conselhos de Contribuintes, sendo também uma experiência implementada com êxito no Poder Judiciário, em que se nota a especialização de juízos;
3. A instituição de um Processo Seletivo, para a escolha de Conselheiros indicados pela Fazenda Nacional, que culmina com a formação de uma lista tríplice a ser encaminhada ao Presidente do CARF, contribui para a garantia de um corpo técnico qualificado e consequente legitimidade das decisões, ainda que possa merecer aperfeiçoamento. Por exemplo, não há justificativa para se conferir pontuação diferenciada àqueles candidatos, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, que exercem ou exerceram funções de chefia, independentemente destas relacionarem-se a áreas não vinculadas às atribuições de Conselheiro;
4. É criticável a possibilidade de os Presidentes dos colegiados, em especial os de Câmara, que têm assento na Câmara Superior de Recursos Fiscais, poderem não se submeter ao processo seletivo;
5. O Comitê de Seleção de Conselheiros, vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, por ser composto por representantes dos intervenientes no processo administrativo tributário em segunda instância, inclusive da sociedade civil, contribui para a transparência do

processo de indicação dos membros do CARF e legitimidade do exercício dos mandatos, na medida em que a designação decorreu, ao menos em tese, das habilidades técnicas do candidato, a refletirem na qualidade das decisões;

6. Mandatos com duração, em regra, de três anos, podendo se estender até nove anos, possibilita uma estabilidade de entendimentos a curto e médio prazos, com implicações positivas na segurança jurídica. A limitação faz-se necessária, pois impede a perpetuação de grupos e permite o ingresso de novas visões que possam contribuir para o aperfeiçoamento da instituição;

7. A duração maior dos mandatos de Presidentes de Seções, Câmaras e Turmas justifica-se para propiciar estabilidade ao planejamento institucional do órgão, considerando-se que exercem também atividades de cunho administrativo;

8. O modelo de composição paritária, saudável por propiciar um embate dialético, não deve ser tomada como um dogma, podendo no modelo federal ser suprimido mediante reforma legal ordinária. À exceção do Estado de Pernambuco, em que o órgão responsável pelo julgamento de processos administrativos tributários em segunda instância é composto por ocupantes de cargo público específico, após aprovação em concurso de provas e títulos, os colegiados dos demais entes federativos são formados paritariamente por representantes da Fazenda e também por representantes dos contribuintes, indicados pelas mais variadas entidades;

9. Diferentemente do modelo anterior, em que se constituía em um órgão autônomo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais compõe a estrutura do CARF, sendo responsável pela uniformização da aplicação e interpretação da legislação tributária no âmbito administrativo tributário federal, dela participando os Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras das Seções de Julgamento, além do Presidente e Vice-Presidente do CARF.

10. Contra as decisões das Turmas do CARF são cabíveis embargos de declaração e recurso especial de divergência, cujos requisitos estão contemplados em normas regimentais;

11. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem participação ativa na formação das decisões do CARF. Previamente, com a apresentação de memoriais e interposição de contrarrazões nos processos considerados de maior interesse; durante as sessões de julgamento, com sustentações orais; e após o julgamento, com o manejo de embargos de declaração e recurso especial, por exemplo. O acompanhamento e a participação da PGFN proporciona aos Conselheiros uma melhor compreensão do caso sob julgamento e enriquece sobremaneira o resultado final, além de representar um controle de legalidade.

3. A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E A IMPARCIALIDADE, À LUZ DAS NORMAS REGIMENTAIS DO CARF

Já se teve a oportunidade de se ver que o CARF trata-se de um órgão integrante do Ministério da Fazenda, com estrutura judicante colegiada e paritária, sendo seus membros indicados pela Fazenda Nacional, ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e por entidades representativas de categorias econômicas de nível nacional e centrais sindicais⁶⁹, tendo como fim julgar recursos de ofício e voluntários em face de decisões de primeira instância, além de recursos especiais, estes por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conforme apregoado em sua missão institucional, busca assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários e ser reconhecido pela excelência de seus julgamentos; compromissos reafirmados, por exemplo, no Relatório de Gestão 2009⁷⁰.

O foco da dissertação volta-se, a partir de agora, à pesquisa, à luz das normas regimentais, voltada à identificação de instrumentos que possam contribuir para a concretização de tais valores, tão caros ao sistema jurídico nacional e à sociedade.

3.1 RESOLUÇÃO CÉLERE DOS CONFLITOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

É consenso haver uma demanda generalizada por um processo cuja tramitação não tarde mais que o tempo necessário ao seu regular desenvolvimento, conferindo-se a quem tem um

⁶⁹ Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), Confederação Nacional das Instituições Financeiras (CNF), Confederação Nacional da Indústria (CNI), Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS) e Confederação Nacional do Transporte (CNT), Central Única dos Trabalhadores (CUT), Força Sindical (FS), União Geral dos Trabalhadores (UGT), Central dos Trabalhadores e Trabalhadoras do Brasil (CTB), Central Geral dos Trabalhadores do Brasil (CGTB) e União Geral dos Trabalhadores (UGT).

⁷⁰ Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf> (consulta em 01/02/2012).

direito, na medida do que for praticamente possível, tudo aquilo a que tem direito e precisamente aquilo a que tem direito (DINAMARCO, 2003, p.365).

A resolução célere dos conflitos possibilita aos litigantes a devida efetividade do processo e, conseqüentemente, das decisões. Daí a necessidade de incessantemente se procurarem os meios eficazes rumo à otimização do rito processual, sem se descuidar, e isso é essencial, dos demais direitos inerentes ao devido processo legal.

Inserir-se nessa visão a norma principiológica, a veicular um direito fundamental, que impõe aos processos uma razoável duração.

3.1.1 A razoável duração do processo

A Emenda Constitucional nº 45, de 2004, incluiu, no rol dos direitos fundamentais do art.5º da Constituição Federal, a previsão de que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Para não ficar relegado a segundo plano, sua implementação demanda providências a cargo do Estado, sob pena de se negar a própria atividade jurisdicional e administrativa. Sob este viés, exige a produção de normas que confirmem tal característica ao trâmite processual, sem dilações indevidas; bem como um adequado aparelhamento dos órgãos para que melhor solucionem a crescente demanda a que são submetidos.

Se por um lado o legislador constituinte derivado mostrou preocupação em assegurar aos litigantes uma duração do processo que lhes garanta utilidade, a evitar o próprio perecimento do bem de vida buscado; de outro, admitiu, em certa medida, que a situação dos órgãos estatais encarregados pela prestação dos serviços judicantes não era satisfatória, como ainda parece não ser.

Tal reforma constitucional derivou da Proposta de Emenda à Constituição nº 96, posteriormente renumerada para 96-A, apresentada em 26/03/1992 à Câmara dos Deputados. No parecer da relatora, Deputada Zulaiê Cobra, publicado no Diário da Câmara dos Deputados em

14/12/99⁷¹, em que se nota uma influência das Cartas portuguesa e mexicana, aventava-se uma “crise do Judiciário”, caracterizada também pelo acúmulo de recursos nos tribunais superiores e morosidade na prestação jurisdicional:

Há unanimidade nesta Comissão quanto aos objetivos de nossos trabalhos. Pretendemos todos encontrar soluções para o atual estado de decadência em que se encontra o Poder Judiciário brasileiro, que se revela principalmente na demora da entrega da prestação jurisdicional, no acúmulo de recursos nos tribunais superiores e na dificuldade de acesso do cidadão à justiça. Queremos, portanto, uma justiça célere, sem olvidar a segurança jurídica. Buscamos um Judiciário forte e independente, imprescindível no Estado Democrático de Direito, sem esquecer o controle social dessa Instituição.

[...]

Também procurando combater a morosidade da Justiça, introduzimos, como princípio de ordem processual, o direito à razoável duração do processo, fazendo aditar inciso ao art.5º da Constituição Federal. Trata-se de direito consagrado pelas Constituições de Portugal (art.20, n.4) e do México (art.17), tendo a AMB e a OAB sugerido sua adoção.

No Brasil, a Constituição de 1934 já contemplou disposição semelhante, com alcance restrito, voltado à imposição de celeridade aos processos nas repartições públicas, ali traduzida como “rapidez”:

A lei assegurará o rápido andamento dos processos nas repartições públicas, a comunicação aos interessados dos despachos proferidos, assim como das informações a que estes se refiram, e a expedição das certidões requeridas para a defesa de direitos individuais, ou para esclarecimento dos cidadãos acerca dos negócios públicos, ressalvados, quanto às últimas, os casos em que o interesse público imponha segredo, ou reserva⁷² (art.113, 35).

Em Portugal, o direito à decisão em um prazo razoável, constante da Parte I de sua Constituição, voltada aos Direitos e Deveres Fundamentais, assim está previsto⁷³:

Artigo 20.º

Acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva

1. A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.
2. Todos têm direito, nos termos da lei, à informação e consulta jurídicas, ao patrocínio judiciário e a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade.
3. A lei define e assegura a adequada protecção do segredo de justiça.

⁷¹Disponível em

http://www2.camara.gov.br/proposicoes/loadFrame.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/prop_lista.asp?fMode=1&btnPesquisar=OK&Ano=1992&Numero=0096&sigla=PEC. Acesso em 15/04/2010.

⁷² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em 06/05/2010.

⁷³ Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em 15/04/2010.

4. **Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.**

5. Para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos. (destaque que não consta do original)

A Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos dispõe em seu Título Primeiro, Capítulo I, reservado às garantias individuais⁷⁴:

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.⁷⁵

A Constituição Italiana também contempla semelhante disposição, em seu art.111 (MEDINA, WAMBIER, 2009, pp. 61-62): “La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. (...) La legge ne assicura la ragionevole durata”⁷⁶.

Em razão de sua importância para a proteção dos direitos humanos no sistema regional e considerando que o Brasil é um dos países signatários, não se pode olvidar a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San Jose da Costa Rica)⁷⁷, celebrada em 22/11/1969, na qual se estabeleceu como um dos direitos a se respeitar e fomentar o direito à prestação jurisdicional dentro de um prazo razoável e efetivo:

[...] toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza. (art.8º, item 1º)

A Convenção Européia dos Direitos do Homem também sublinha a importância atribuída a uma justiça administrada sem atrasos, que lhe venha conferir eficácia e credibilidade, conforme

⁷⁴ Disponível em <http://www.cddhcu.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Acesso em 15/04/2010.

⁷⁵ Tradução livre: “Nenhuma pessoa poderá fazer justiça por si mesma, nem exercer violência para reclamar seu direito. Toda pessoa tem direito a que a justiça lhe seja conferida por tribunais que serão rápidos para concedê-la nos prazos fixados pelas leis, emitindo suas decisões de maneira pronta, completa e imparcial”.

⁷⁶ Tradução livre: “A jurisdição se implementa mediante um justo processo regulado por lei. (...) A lei prevê a duração razoável”.

⁷⁷ Aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 27, de 25/09/92, e promulgada pelo Decreto nº 678, de 06/11/92.

art. 6.1: “Qualquer pessoa tem direito a que a causa seja examinada equitativamente e publicamente, num prazo razoável por um Tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei” (MATTOS, 2006, p.72).

Há quem alerte que sequer haveria a necessidade de se incluir novos direitos ao rol constitucional do artigo quinto, quando previstos em tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, vez que a Constituição Federal inclui, no catálogo de direitos constitucionalmente protegidos, os direitos enunciados nos tratados internacionais em que o Brasil seja parte (PIOVESAN, 2006, p.52).

Não adianta às partes buscarem a proteção de um determinado bem jurídico se a prestação estatal, quando obtida, não mais lhe seja útil. O bordão “a justiça tarda mas não falha” não pode, ou melhor, não deve ser visto como uma máxima inexorável. À prestação judicante é inerente a característica de ser justa, o que implica em não se descuidar do aspecto temporal.

A razoável duração do processo no texto constitucional já poderia ser considerada como um princípio implícito, afluinte do devido processo legal, como conseqüente lógico do princípio da eficiência da atuação do administrador público (FARIA, BICHARA, 2009, p.100).

Quando o artigo 37 da Constituição Federal toma a eficiência como um dos princípios da Administração Pública, por certo incluiu a presteza na solução dos interesses pleiteados (SILVA, 2009, p.176).

Apesar de se considerar que a razoável duração do processo recebeu status constitucional em um contexto de mudanças voltadas a melhorias no serviço público, especialmente o prestado pelo poder Judiciário⁷⁸, também se aplica ao âmbito administrativo conforme literal disposição do art.5º, LXXVIII.

Em uma leitura pouco atenta deste dispositivo, pode-se indevidamente concluir que se garantiu simplesmente celeridade na prestação jurisdicional e administrativa. Que nada mais importaria a não ser o cumprimento dos prazos estabelecidos previamente pelo legislador, que informam os processos perante a Administração Pública e o Judiciário.

Na realidade, sua aplicação deve coadunar-se com outros direitos e garantias fundamentais, ainda que implique no prolongamento do desfecho do processo.

A relação processual envolve de maneira inescapável a complexidade das situações empíricas que demandam muitas vezes, para se garantir justiça e efetividade das decisões,

⁷⁸ Por exemplo: art.93, II, “c” e “e”, XII a XV; 102, §3º; 107, §§2º e 3º; 103-A.

dilações probatórias, que por sua própria natureza não se conformam passivamente a um prazo predeterminado (DINAMARCO, 2003, p.273)

Os primeiros ensaios sobre o tema, surgidos logo após a novidade constitucional, apressaram-se em relacionar a não garantia à razoável duração do processo à responsabilização civil ao Estado, de forma que suas conclusões exigem ponderação (ASSIS, 2008, p.21). Na seara administrativa tributária, a responsabilização do Estado também é lembrada por ROCHA (2007, p.76).

Didier Jr. (2007, p.40), com base em ensinamentos de José Rogério Cruz e Tucci (in “*Garantia do processo sem dilações indevidas*”. Garantias constitucionais do processo civil. São Paulo: RT, 1999, p.259-260), lembra que a Corte Européia de Direitos Humanos firmou o entendimento de que, respeitadas as circunstâncias de cada caso, devem ser observados três critérios para se determinar a duração razoável do processo, quais sejam: a complexidade do assunto, o comportamento dos litigantes e de seus procuradores e a atuação do órgão jurisdicional⁷⁹. Explica o autor:

O reconhecimento destes critérios traz como imediata consequência a visualização das dilações indevidas como um conceito indeterminado e aberto, que impede de considerá-las como o simples desprezo aos prazos processuais pré-fixados.

Assim, é evidente que se uma determinada questão envolve, por exemplo, a apuração de crimes de natureza fiscal ou econômica, a prova pericial a ser produzida poderá demandar muitas diligências que justificarão duração bem mais prolongada da fase instrutória.

[...]

E, ademais, é necessário que a demora, para ser reputada realmente inaceitável, decorra da inércia, pura e simples, do órgão jurisdicional encarregado de dirigir as diversas etapas do processo. É claro que a pleora de causas, o excesso de trabalho, não pode ser considerado, nesse particular, justificativa plausível para a lentidão da tutela jurisdicional.

Tal conclusão é perfeitamente aplicável ao processo administrativo tributário federal. Caso o alcance do direito fosse limitado à garantia da celeridade, correr-se-ia o enorme risco de se aniquilarem outros direitos que igualmente reclamam uma necessária proteção, cuja inobservância poderia até mesmo resultar na nulidade da decisão.

Nem sempre o processo rápido traduz-se em processo justo.

⁷⁹ Tais parâmetros são adotados pelo Supremo Tribunal Federal, conforme resultado de pesquisa adiante exposto.

Um ordem jurídica justa “deve ser entendida como a garantia de que todos os titulares de posições jurídicas de vantagem possam ver prestada a tutela jurisdicional, devendo esta ser prestada de modo eficaz” (CÂMARA, 2004a, p.34).

Impõe-se abreviar o processo para melhorá-lo, e não piorá-lo, sonogando-lhe outros tantos direitos fundamentais (ASSIS, 2008, p.13).

A exigência do contraditório, o direito à produção de provas e aos recursos, podem travancar a celeridade, mas são garantias que não podem sequer ser minimizadas. Faz-se este alerta para neutralizar discursos que canonizam a celeridade como valor insuperável.

Os processos da Inquisição poderiam ser rápidos, porém não deixaram saudades (DIDIER JR., 2007, p.40). Na concretização do direito/princípio à razoável duração do processo, prazos processuais não podem ser sacrificados (AURÉLIO, 2011, p.32):

A busca por maior rapidez não deve, no entanto, ser feita por meio da redução dos prazos que as partes têm para praticar seus atos. Estes já são bastante curtos, principalmente quando são discutidas questões mais complexas, que dependem de fundamentação mais extensa e da apresentação de mais provas. Além disso, tais prazos são relativamente pequenos se comparados à duração total do processo, de modo que, se fossem reduzidos, não haveria ganho considerável e ainda se prejudicaria o contraditório e a ampla defesa.

Na análise do direito à razoável duração processual, igualmente não podem ser esquecidos os meios necessários que o torne realidade (LENZA, 2007, p.244). Somente terá aplicação efetiva no direito brasileiro à medida em que a legislação contiver mecanismos processuais capazes de propiciá-lo e o Judiciário estiver estruturado de modo quantitativa e qualitativamente capaz de absorver as demandas judiciais (MEDINA, WAMBIER, 2009, p.62)⁸⁰.

Com o devido respeito à autoridade de tal raciocínio, é temeroso se aguardar uma “adequada” estruturação de órgãos administrativos e judiciais para que só então os cidadãos possam exigir que suas demandas sejam solucionadas em um tempo aceitável. Se assim for, não surtirá qualquer efeito a reforma constitucional.

Dada a atual limitação de recursos e a realidade do país, é difícil entender como ações nas áreas de segurança, saúde, moradia, previdência, assistência social, educação etc., possam ceder frente a implementações de melhorias, por exemplo, nas estruturas dos órgãos judicantes.

⁸⁰ No mesmo sentido Kaminski (2008, p.81).

O efeito poderá até mesmo ser contrário, com a realimentação da demanda, conforme o resultado do seguinte estudo (ASSIS, 2008, pp.22-23):

[...] a Justiça do Rio Grande não pode ser maior que a economia do Rio Grande. E é possível precisar seu custo à sociedade. Basta dividir o orçamento anual do Poder Judiciário gaúcho – previsto em R\$ 1.400.000.000,00 para o ano de 2006 – pelo número de juízos. A menção a “juízo” decorre da necessidade de compreender no cálculo todos os serviços auxiliares de cada órgão judiciário. Feita a operação, não sem o risco de alguma simplificação do problema – o litígio, em si, e a demora em resolvê-lo também provocam custos sociais dignos de registro -, constatar-se-á que cada Juízo custa à sociedade rio-grandense a expressiva soma de R\$ 2.000.000,00. Se acrescentarmos à conta os orçamentos do Ministério Público, da Defensoria Pública, da Procuradoria do Estado, da Polícia Civil, da administração dos presídios e - porque utilizada nas funções de polícia judiciária – da Polícia Militar, os custos do aparato judiciário, no sentido largo do termo, deixarão de provocar escândalo tão-só entre os economistas. O constrangimento se torna geral. A mera dobra do número de juízos dependeria de acréscimos à arrecadação e elevação da já asfíxiante carga tributária. Surpreende que os meios de comunicação não reajam de forma veemente contra a falta de equilíbrio nas atividades do Estado e hipertrofia judiciária.

[...] Os Juizados Especiais foram dimensionados considerando a quantidade e a qualidade dos litígios então pendentes nas Varas federais. Tão logo se anunciou com o estrépito dos meios de comunicação social o serviço, contudo, observou-se o recrudescimento da demanda, surgindo novos e variados litígios. O colapso não se mostra iminente, conforme testemunham seus zelosos e idealistas participantes; porém, tampouco atingiu a brevidade almejada.

Quando o dispositivo constitucional refere-se a meios necessários, volta-se primordialmente ao Legislativo, cabendo-lhe traçar os procedimentos e técnicas processuais idôneos a conferir a tão sonhada duração razoável (MARINONI, 2009, p.15).

No processo administrativo tributário federal, em segunda instância, cabe ao Regimento Interno do CARF contemplar regras que contribuam para abreviar o tempo de espera dos contribuintes e da Fazenda Nacional, na maioria das vezes ansiosos pela definição da controvérsia.

A abertura semântica dos vocábulos impede se estabeleça um sentido único, cerrado, sobre o alcance do direito fundamental. A indeterminação parece ser a marca da expressão “razoável duração do processo”.

Um processo com duração razoável é aquele em que está presente a justa ponderação entre o tempo necessário para o desenvolvimento de um procedimento contraditório, onde as partes possam exercer as posições ativas necessárias para garantir seu direito (ampla defesa), e o tempo dentro do qual foi apresentada a decisão pelo julgador (ROCHA, 2007, p.76).

Estudo realizado quando da aprovação em primeiro turno da reforma do “Poder Judiciário”, resume um pouco do que se disse acima, quanto à necessidade de se garantir um processo efetivo:

Relevante, ao menos, o aspecto pedagógico do novo dispositivo: o cidadão tem direito ao processo administrativo e judicial, e, mais, direito à sua razoável duração e conseqüente celeridade de tramitação.

.....

As expressões razoável duração do processo e celeridade na sua tramitação caracterizam como processual o direito fundamental ora declarado [...]. Poder-se-ia dizer que a norma declara o direito fundamental de todos à eficiente realização do processo pelo qual se leva o pedido à cognição judicial ou administrativa: é, assim, direito ao processo eficiente, muito além do simples direito ao processo.

Ao se referir às instâncias judicial e administrativa, o texto indica que o processo é o atinente ao modo de decisão que concretiza e individualiza, no caso concreto, as normas genéricas e abstratas. (FILHO, 2002, pp.221-223)

Antes mesmo da publicação da Emenda Constitucional nº 45/2004, que positivou o direito fundamental à razoável duração do processo, já se observava um distinto tipo de inflação: a de processos (CAMPOS, 2006, p. 272). Tal fenômeno não é “privilégio” do Judiciário, mas ocorre, por exemplo, no contencioso administrativo tributário, em que se notou um recrudescimento nos últimos anos, o que conduz à necessidade de aperfeiçoamentos constantes no funcionamento dos órgãos/unidades de julgamento. Este exatamente foi um dos fundamentos da unificação dos extintos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais no CARF.

3.1.2 A razoável duração do processo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Também nesta pesquisa, o sentido e alcance do direito à razoável duração do processo foram buscados das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal após a implementação constitucional, tendo sido analisadas decisões monocráticas e colegiadas⁸¹.

Primeiro, utilizou-se como parâmetro de busca a expressão “*razoável duração do processo*”, no item “pesquisa”, na seção “jurisprudência”, do sítio oficial do Supremo Tribunal

⁸¹ Os créditos da metodologia utilizada podem ser atribuídos a Araújo (2010, pp.77-86).

Federal (<http://www.stf.gov.br>). A busca restringiu-se às seguintes espécies de decisões: “acórdãos”, “decisões monocráticas” e “decisões da presidência”.

Sabendo-se que, por vezes, utiliza-se a expressão “*duração razoável do processo*”, ou seja, com os dois primeiros termos da expressão invertidos, empregou-se também tal parâmetro. De igual forma, a busca limitou-se àquelas espécies de decisões.

Do resultado da pesquisa foi possível identificar inicialmente que as expressões “razoável duração do processo” e “duração razoável do processo” foram suscitadas pelas partes ou consideradas como razão de decidir, ou mesmo como *obter dictum*.

A maioria das decisões foi proferida na seara do direito processual penal, especificamente em sede de *habeas corpus*, representando aproximadamente noventa e cinco por cento do universo pesquisado.

Para a Min. Ellen Gracie, a verificação do excesso de prazo deve levar em consideração a complexidade do caso, o comportamento das partes e a atuação estatal. No seu entender⁸²:

A razoável duração do processo, garantia de status constitucional, é aplicável no âmbito do processo penal em relação às prisões cautelares. Todavia, o reconhecimento do excesso de prazo deve ser precedido da análise das seguintes circunstâncias: a) complexidade da causa; b) comportamento das partes; e, c) atuação estatal. *In casu*, a complexidade é manifesta, bem ilustrando: a extensão da sentença, que alcançou 351 laudas; as várias preliminares suscitadas, tanto as concernentes ao Código de Processo Penal, como também relativas a tratados internacionais; os apelantes são defendidos por distintos advogados; a necessidade de nomeação de novos causídicos; intimação para apresentação dos diversos advogados para apresentação de razões recursais em segundo grau. Diante deste quadro, não há se falar em duração desarrazoada do processamento da apelação, que está prestes a ser julgada.

Nota-se uma identidade entre os fundamentos desta decisão com os mesmos parâmetros considerados pela Corte Europeia de Direitos Humanos, alhures mencionados.

Igualmente, em decisão monocrática proferida em 08/02/2010 (Dje 17/02/2010), no HC nº 102.502/AP, o Min. Dias Toffoli afirmou que o excesso de prazo na formação da culpa não se esgota na simples verificação aritmética dos prazos previstos na lei processual, devendo ser analisada de acordo com as circunstâncias detalhadas de cada caso concreto.

O Min. Carlos Britto, na mesma linha de não excluir da análise as condições específicas do caso concreto, preocupou-se em dissociar o fator temporal da norma constitucional, mesmo

⁸² *Habeas Corpus* nº 102.127/GO (decisão em 08/02/2010, Dje 01/03/2010). No mesmo sentido, HC nº 102.595/GO (decisão 10/02/2010, 26/02/2010).

tendo deixado claro que a demora excessiva na realização do julgamento poderia autorizar a concessão da ordem requerida.

Vê-se, portanto, e vários acórdãos reafirmam tal posicionamento da Corte maior, que as especificidades *in concretum* é que norteiam o alcance do direito à razoável duração do processo. Mesmo em casos extremos, em que a liberdade está cerceada durante um bom tempo, nem mesmo o art.5º, LXXVIII, da Constituição Federal é suficiente para o deferimento da ordem de habeas corpus.

As mais de quinhentas decisões do STF, proferidas até o final de 2011, podem ser compartimentadas nos seguintes blocos temáticos: (a) a razoável duração do processo como princípio constitucional a fundamentar o deferimento da ordem de habeas corpus, mesmo quando presentes os fundamentos da prisão preventiva ou em situação de flagrante delito; (b) a complexidade da instrução probatória como fator importante de aferição da razoável duração do processo; (c) a razoável duração do processo a garantir um acesso eficaz ao Poder Judiciário; (d) a razoável duração do processo aferida em conjunto com o respeito ao contraditório e à ampla defesa; e (e) a definição de um “tempo médio” para que a Administração, em processo administrativo de contas, possa rever os seus atos sem a participação dialética do interessado.

Como esta dissertação cuida também da razoável duração do processo, à luz do Regimento Interno do CARF, apenas o entendimento do STF, também aplicável ao processo administrativo tributário, interessa. Portanto, na análise, podem ser consideradas as seguintes balizas:

- (a) a complexidade da causa, a justificar instrução probatória diferenciada, e a postura do órgão julgador⁸³;
- (b) a parte que der causa à demora, não pode suscitá-la em seu benefício⁸⁴;
- (c) o direito à razoável duração do processo, transmuta-se em tradicional garantia de acesso, ao órgão julgante, direito este a que corresponde o dever estatal de julgar⁸⁵;

⁸³ HC nº 87.550-5, DJE 09/05/08. No mesmo sentido: HC nº 89.168/RO, julg. 26/09/06, DJ 20/10/06; HC nº 88.435/GO, julg. 13/02/2007, DJ 05/10/07; HC Nº 92.293, julg. 02/12/08, DJe 17/04/09; HC nº 92.729/SP, julg. 12/02/08, DJe 25/04/08; HC nº 95.510/SP, julg. 02/12/08, DJe 14/08/09; HC nº 97.308/SP, julg. 09/02/10, DJe 30/04/10; e HC nº 97.461, julg. 12/05/09, DJe 01/07/09. Na realidade, dos precedentes percebe-se que o STF entende que a razoável duração do processo deve ser harmonizada com outros princípios e valores, não podendo a análise ser considerada de maneira isolada e descontextualizada do caso.

⁸⁴ HC nº 89.090/GO, de 21/11/06, DJ 05/10/07.

⁸⁵ HC nº 91.041/PE, julg. 05/06/07, DJ 17/08/07.

- (d) o princípio da razoável duração do processo não pode se desprender do dever estatal de julgar com presteza, timbrado pelo integral respeito às garantias do contraditório e da ampla defesa⁸⁶.

3.1.3 Atuação do CARF: compromisso com a razoável duração do processo?

Como visto, na missão institucional do CARF consta o objetivo de assegurar à sociedade celeridade na solução dos litígios tributários. Para tanto, deve contar com instrumentos capazes de, ao menos em tese, conferir ao processo um desfecho que não tarde indefinidamente, diante das inúmeras expectativas dos contribuintes e da Fazenda Nacional.

Apesar de o CARF não exercer influência direta sobre o ritmo processual nos graus inferiores, seu funcionamento pode muito contribuir para que a duração do processo seja abreviada, vez que se constitui em instância derradeira de julgamento.

Diante da redação do art.5º, LXXVIII, da Constituição Federal, o CARF não pode desconhecer a importância e o alcance do direito à razoável duração do processo, não pode negá-lo às partes.

Cabe ao Estado resolver, em um prazo razoável, as controvérsias que diariamente lhe são submetidas, sem descuidar, como ressaltado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, dos demais direitos inerentes ao devido processo legal.

Para isso, além de os órgãos contarem com uma adequada estrutura, o que não significa reduzir investimentos em ações que reclamem urgente atenção (v.g., saúde, segurança, educação, habitação), faz-se necessário definir um aparato legislativo, no caso do CARF, um aparato regimental, que possibilite uma adequada prestação do serviço judicante.

Na presente pesquisa optou-se pela fixação do Regimento Interno como parâmetro normativo de análise para saber se as normas que regulam o funcionamento do CARF alinham-se às exigências do direito fundamental à razoável duração do processo.

Como exhaustivamente comentado, o CARF resultou da unificação dos extintos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes e da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais.

⁸⁶ HC Nº 89.622/BA, julgado em 03/06/08, DJe 19/09/08.

Quando de tal reestruturação, aos Conselheiros já haviam sido distribuídos processos, de forma que seria contraproducente devolvê-los às recém-criadas Seções de Julgamento para se proceder a novo sorteio. Assim, com relação aos recursos já sorteados, determinou-se que permanecessem com os Conselheiros para serem julgados nas Turmas do CARF para as quais foram designados⁸⁷.

Nos casos em que o Conselheiro passou a compor Turma, especializada em matéria distinta daquela em que atuava anteriormente em algum dos Conselhos de Contribuintes, concedeu-se um prazo de dez dias para a devolução dos processos, havendo ainda a determinação para sorteio na primeira sessão da Turma, subsequente à devolução.

Quanto aos processos em que as Câmaras dos extintos Conselhos de Contribuintes converteram o julgamento em diligência, quando do seu retorno, agora ao CARF, devem ser distribuídos ao Relator original do recurso, salvo quando atuar em colegiado com especialização diversa⁸⁸. De igual forma, na hipótese de processos que retornem de diligência determinada por algum dos colegiados do CARF, devem ser distribuídos ao mesmo Relator, salvo se houver sido designado para novo mandato em Câmara que não detenha a competência sobre a mesma matéria⁸⁹.

Com as medidas de transição acima descritas, evita-se a postergação do julgamento de recursos já distribuídos, muitos dos quais certamente já analisados pelo respectivo Relator e prontos para serem incluídos em pauta. Devolvê-los a novo sorteio apenas adiaria o desfecho.

Com vistas a reduzir o acervo de processos, a uma determinada Seção de Julgamento pode ser estendida a especialização de outra, com relação aos processos ainda não distribuídos às Câmaras⁹⁰. Tal possibilidade certamente demanda dos dirigentes a implementação de um eficiente controle do fluxo de processos, de forma que se consiga julgar os processos mais antigos como um todo. Ilustrando, se há um desequilíbrio entre a quantidade de processos afeta às Seções, podem determinar que recursos relacionados ao Imposto Territorial Rural (ITR), de competência da Segunda Seção de Julgamento, ou ao Imposto de Importação (II), de competência da Terceira Seção de Julgamento, sejam apreciados pela Primeira Seção de Julgamento.

⁸⁷ Vale lembrar que enquanto os extintos Conselhos de Contribuintes eram divididos em Câmaras de oito Conselheiros cada, na estrutura do CARF contemplaram-se Seções de Julgamento, compostas por Câmaras, que por sua vez são divididas em Turmas de seis membros.

⁸⁸ Art.3º do Regimento Interno.

⁸⁹ Art.49, §§7º e 8º, do Anexo II do Regimento Interno.

⁹⁰ Art.5º do Anexo II do Regimento Interno.

O entrave de tal solução talvez repouse na especialização das Turmas, que faz com que seus membros sejam *experts* na legislação do tributo que lidam diariamente, o que pode ocasionar, a princípio, perda de produtividade.

Uma vez distribuídos os processos às Câmaras e sorteados os lotes, cada Conselheiro dispõe de um prazo de seis meses para relato, permitida a prorrogação pelo Presidente da Câmara ou da CSRF por motivo justificado. O não cumprimento do prazo pode levar à perda do mandato, de igual forma que a retenção reiterada de processos ou o desrespeito a prazos legais ou regimentais para a prática de atos processuais⁹¹.

O Relator, ou outro Conselheiro para quem foi sorteado o processo, na hipótese daquele não mais exercer o mandato, dispõe de um prazo máximo de três meses para inclusão em pauta de julgamento, no caso de processos que retornem de diligência⁹².

Assim, não se permite ao Conselheiro, salvo em situação devidamente justificada, reter autos indefinidamente, o que contribui para a redução do tempo de resposta do CARF. A preocupação em se colocar com brevidade o processo em julgamento estende-se à fase posterior.

O Relator, e, quando for o caso, o Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, dispõe de um prazo de trinta dias para formalizar o voto, sob pena de perda do mandato⁹³. No entanto, a formalização após o prazo regimental não implica automaticamente em perda do mandato, pois o atraso pode ser devidamente justificado. Não se deve tolerar uma omissão que se perpetue no tempo.

Para que o andamento do processo não fique a mercê do Relator ou do Redator designado, o Presidente da respectiva Câmara pode designar outro Conselheiro para formalizar o voto no prazo de trinta dias da disponibilização dos autos⁹⁴.

Não raro, Conselheiros, mormente quando em debate questão bastante controversa, resolvem consignar no acórdão entendimento expresso sobre uma determinada tese, contrária ou não à vencedora. Neste caso, além do voto condutor, ao acórdão ou à resolução, no caso de conversão do julgamento em diligência, deve ser, a priori, acostada tal declaração de voto. Acontece que apenas integrará o acórdão ou a resolução quando for formalizada no prazo de

⁹¹ Art.45, II, do Anexo II do Regimento Interno.

⁹² Art.50, §§2º e 3º, do Anexo II do Regimento Interno.

⁹³ Art.63, §1º, do Anexo II do Regimento Interno.

⁹⁴ Art.63, §3º, do Anexo II do Regimento Interno.

quinze dias do julgamento, caso contrário considera-se não formulada⁹⁵. Melhor explicando, o Relator, ou o Redator designado, está autorizado, transcorrido o prazo de quinze dias para que a declaração de voto seja-lhe enviada, a formalizar o acórdão ou a resolução, dando assim seguimento ao processo.

O interesse público em abreviar a solução da controvérsia, mormente quando já há decisão do CARF, sobrepõe-se ao interesse do Conselheiro de firmar seu entendimento em uma declaração de voto, que, apesar de relevante para enriquecer a decisão com a exposição de pontos alinhados ou não com a tese vencedora, afinal não alterará o resultado do julgamento.

Na medida do possível os processos devem ser organizados em lotes, tendo como parâmetro a matéria controvertida. Tal providência possibilita o julgamento, em conjunto, de uma quantidade maior de recursos na mesma, a conferir redução na duração dos processos.

O Regimento Interno do CARF contempla regra que estabelece uma espécie de julgamento em lista:

Art. 47. Os processos serão distribuídos aleatoriamente às Câmaras para sorteio, juntamente com os processos conexos e, preferencialmente, organizados em lotes por matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, cuja solução já tenha jurisprudência firmada na CSRF, poderá o presidente da Câmara escolher dentre aqueles um processo para sorteio e julgamento.

§ 2º Decidido o processo de que trata o § 1º, o presidente do colegiado submeterá a julgamento, na sessão seguinte, os demais recursos de mesma matéria que estejam em pauta, aplicando-se-lhes o resultado do caso paradigma. (Anexo II)

Caso bem implementada, com respeito ao devido processo legal, consiste em uma ferramenta poderosa a contribuir com a razoável duração do processo administrativo tributário.

Quanto aos processos sob responsabilidade de Conselheiros, que por algum motivo deixem de exercer o mandato, devem ser sorteados a outro Relator logo na reunião em que se seguir à devolução⁹⁶.

Na hipótese de o Presidente da Turma determinar o adiamento do julgamento ou a retirada do recurso de pauta, necessariamente o processo deve ser incluído na pauta da próxima sessão a que o Relator comparecer na mesma reunião, ou na pauta da reunião seguinte⁹⁷.

⁹⁵ Art.67, §§7º e 8º do Anexo II do Regimento Interno.

⁹⁶ Art.49, §9º, do Anexo II do Regimento Interno.

⁹⁷ Artigo 56, §2º, do Anexo II do Regimento Interno.

Quando algum Conselheiro da Turma, Procurador da Fazenda Nacional ou titular de unidade da RFB encarregada da execução do acórdão suscitar inexatidão material devido a lapso manifesto ou a erros de escrita ou de cálculo existentes da decisão, deve o respectivo Presidente, caso as razões sejam infundadas, rejeitar de plano o requerimento, sendo irrecurável a decisão⁹⁸.

Evita-se, como isso, que o processo seja novamente encaminhado ao Relator, o que decerto aumentaria desnecessariamente o tempo de permanência no CARF.

No caso de interposição de recurso especial, quando não satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, o Presidente da Câmara a qual se vincula a Turma que proferiu o acórdão recorrido pode negar-lhe seguimento, cabendo reexame pelo Presidente da CSRF, decisão esta com caráter de definitividade. Não admitido o recurso especial, o processo sequer é encaminhado à instância superior, encerrando-se o contencioso administrativo.

Uma outra medida, considerada importante para que os julgamentos não se perdurem desnecessariamente, é a possibilidade de elaboração de verbetes de observância obrigatória pelos membros do CARF, as conhecidas súmulas, a serem editadas pelo Pleno da CSRF⁹⁹. Mesmo que uma determinada Turma discorde de tais entendimentos sumulados, deverá segui-los, o que evita que o processo seja eventualmente apreciado pela instância especial, pois em tal situação não cabe recurso especial, como visto anteriormente.

A uniformização de decisões divergentes prestigia também a segurança jurídica e depõe favoravelmente à rápida solução dos conflitos, razão pela qual também será objeto de análise.

3.1.4 Mecanismos de uniformização das decisões

O funcionamento do CARF também é marcado pela possibilidade de edição de enunciados de Súmulas, alguns inclusive dotados de efeitos vinculantes para toda a Administração pública tributária, e Resoluções; e pelo alinhamento com a interpretação do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, quando, respectivamente, os julgados

⁹⁸ Artigo 66, §1º, do Anexo II do Regimento Interno.

⁹⁹ Art.72 do Anexo II do Regimento Interno.

forem proferidos na sistemática de recursos repetitivos e reconhecida a repercussão geral de determinada matéria.

São compromissos rumo à uniformização, na medida do possível, da interpretação e aplicação da legislação tributária federal, internamente e externamente, em movimentos que ora irradiam do CARF, ora, para o CARF.

Sobre tais assuntos passa-se a discorrer.

3.1.4.1 Uniformização decisória interna

O CARF dispõe de mecanismos de uniformização interna de suas decisões, que alcançam determinadas matérias sobre as quais subsiste mínima controvérsia entre os colegiados.

Da análise do seu Regimento Interno identificam-se dois valiosos mecanismos: Súmulas e Resoluções.

3.1.4.1.1 Súmulas

A possibilidade de algumas matérias poderem ser sumuladas no âmbito administrativo já constava dos Regimentos Internos dos extintos Conselhos de Contribuintes¹⁰⁰ e da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais¹⁰¹.

Com a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, o Decreto nº 70.235/72 passou a contar com dispositivo específico (art.26-A), mantido com a edição da Medida Provisória nº 449, de 2008, desta feita em seu art.26. Quando da conversão de tal Medida Provisória na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a previsão legal deixou de existir.

¹⁰⁰ Arts. 10, IX, e 29 do Anexo II da Portaria MF nº 55, de 16/03/98; e arts.19, I, e 53 do Anexo I da Portaria MF nº 147, de 25/06/07.

¹⁰¹ Arts. 5º, V, e 29 do Anexo I da Portaria MF nº 55, de 16/03/98 e arts.6º, I, e 38 do Anexo II da Portaria MF nº 147, de 25/06/07.

Contudo, considerando-se a autorização legal de o julgamento no CARF ser regido conforme dispuser o seu Regimento Interno, nos termos do art.37 do Decreto nº 70.235/72, o procedimento de edição, revisão e cancelamento de enunciados de súmula não desapareceu, tendo merecido capítulo à parte (Capítulo V do Anexo II).

O objetivo maior é exatamente o de, em um verbete, exteriorizar entendimento já consolidado acerca de uma determinada matéria, como forma de uniformizar e conferir celeridade às decisões.

Todos os enunciados devem obrigatoriamente ser seguidos pelos membros do CARF, de forma a evitar que a discussão seja reaberta, ao menos no âmbito dos colegiados. Para bem implementar este propósito, a desobediência acarreta a perda do mandato¹⁰².

O próprio recurso especial, quando interposto em face de acórdão que aplique os enunciados, não pode ser admitido, implicando no encerramento da discussão.

A edição dos enunciados deve atender a critérios específicos.

Em primeiro lugar, deve haver decisões reiteradas e uniformes sobre um determinado tema, a caracterizarem a consolidação da jurisprudência. Adotou-se como critério a possibilitar a propositura a existência de pelo menos cinco decisões no mesmo sentido, proferidas em reuniões de julgamento distintas, por no mínimo dois colegiados¹⁰³.

Quando se tratar de matéria, que por sua natureza, for submetida a duas ou mais Turmas da CSRF, cabe ao Pleno aprovar os enunciados, como na hipótese de aplicação de normas gerais de direito tributário. Caso a matéria restrinja-se a uma determinada Turma, cabe a esta editá-los.

O quorum para a aprovação distingue-se daquele afeto às deliberações ordinárias, quando a decisão pode ser tomada por maioria simples ou qualificada. No caso dos enunciados, devem ser aprovados por no mínimo dois terços da totalidade dos Conselheiros do Pleno ou de cada uma das Turmas da CSRF, sendo exigido o mesmo para a sua revisão ou cancelamento¹⁰⁴.

Quanto à iniciativa para a proposição, o rol de legitimados foi definido levando-se em consideração os intervenientes no processo. Qualquer Conselheiro pode propor ao Presidente do CARF a edição de enunciado. Também têm legitimidade o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, o Secretário da Receita Federal do Brasil e os Presidentes de confederações

¹⁰² Art.45, VI, do Anexo II do Regimento Interno.

¹⁰³ Art.73, §1º, do Anexo II do Regimento Interno.

¹⁰⁴ De acordo com o art.74, §2º, do Anexo II do Regimento Interno, “a revisão ou o cancelamento de enunciado observará, no que couber, o procedimento adotado para sua edição”.

representativas de categoria econômica de nível nacional habilitada à indicação de Conselheiros representantes dos contribuintes e os Presidentes de central sindical, neste caso, apenas com relação aos temas previdenciários.

Antes de a proposta ser levada à discussão na CSRF, são ouvidas a RFB e a PGFN, o que denota cautela adicional a prestigiar uma atuação uniforme de tais órgãos.

Uma vez aprovadas, o enunciado segue para publicação no Diário Oficial da União, quando passa a produzir efeitos.

3.1.4.1.2 Resoluções

Outro relevante instrumento a conferir segurança jurídica são as chamadas Resoluções, que visam a uniformizar decisões divergentes das Turmas da CSRF, cabendo ao Pleno sua aprovação.

A exemplo dos enunciados de Súmula, o entendimento retratado nas Resoluções vincula os julgamentos proferidos pelo CARF. A diferença com relação àqueles reside no fato de que a divergência limita-se a entendimentos entre Turmas da própria CSRF¹⁰⁵, não entre os colegiados que compõem as três Seções de Julgamento.

Em razão de a discussão resumir-se a entendimentos já consolidados no âmbito da própria CSRF, justifica-se um quorum de aprovação menos rigoroso: maioria absoluta.

Quanto à iniciativa, em vez de se facultar a todos os Conselheiros das Turmas da CSRF, optou-se por restringi-la ao Presidente e Vice-Presidente do CARF. Não se vislumbra qualquer razão para se impedir a proposição pelos demais Conselheiros, pois, ao tomarem conhecimento de divergências de interpretação entre as Turmas da CSRF, poderiam contribuir para solucioná-las.

Além do Presidente e Vice-Presidente do CARF, têm legitimidade para propor a edição de Resoluções o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, o Secretário da Receita Federal do Brasil e os Presidentes das entidades responsáveis por indicar Conselheiros representantes dos contribuintes. Também não se entende o porquê, dada a semelhante razão de existir dos dois

¹⁰⁵ Dispõe o art.76 do Anexo II do Regimento Interno.

instrumentos, de o procedimento para a aprovação das Resoluções ser distinto daquele voltado à edição, alteração e cancelamento de verbetes sumulares - que inclusive pode ter alcance maior quando forem dotados de efeito vinculante -, especificamente quanto à necessidade de as confederações e centrais sindicais serem previamente consultadas sobre as propostas.

Não é imune a críticas, até mesmo por ir de encontro ao princípio da razoável duração do processo, a imposição da não inclusão em pauta de processos que tratem de matéria objeto de proposição de uniformização de decisões divergentes da CSRF¹⁰⁶.

Se a ideia foi primar essencialmente pela segurança jurídica, poderiam perfeitamente ser fixados prazos para a conclusão do procedimento. Como previsto, tal situação pode perdurar por um bom tempo, mormente quando a praxe é o Pleno da CSRF reunir-se anualmente, normalmente em dezembro¹⁰⁷.

Pode-se até entender a necessidade do sobrestamento quando o STF reconhece a repercussão geral de determinadas matérias, considerando-se ser este o órgão a conferir a última palavra sobre a constitucionalidade, por exemplo, de lei tributária, e a vedação imposta aos Conselheiros para realizar tal controle, nos termos do art.26-A do Decreto nº 70.235/72¹⁰⁸.

3.1.4.2 Uniformização decisória externa

Na atuação judicante do CARF, é visível em tempos recentes a preocupação em buscar a uniformização de seus julgados, cujos efeitos estendem-se à atuação de outros órgãos da Administração tributária federal (súmulas vinculantes).

Há, ainda, situações bem definidas no Regimento Interno do CARF, em que entendimentos proferidos pelo STF e STJ, desde que preenchidos determinados requisitos, são recepcionados administrativamente, devendo ser obrigatoriamente adotados.

É sobre tais mecanismos que se passa a cuidar.

¹⁰⁶ Art.77 do Anexo II do Regimento Interno.

¹⁰⁷ Por exemplo, conforme Portaria CARF nº 44, de 1º de novembro de 2011, que aprovou o calendário de reuniões para o ano de 2012, definiu-se que no período de 10 a 14 de dezembro reunir-se-á ordinariamente o Pleno da CSRF.

¹⁰⁸ “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

3.1.4.2.1 *Súmulas vinculantes*

O CARF, no caso de haver decisões reiteradas e uniformes, pode editar enunciados de súmula de observância obrigatória por seus membros.

Mas não é só isso.

Alguns enunciados têm a característica de serem observados de forma cogente não apenas internamente, mas pela Administração tributária federal¹⁰⁹. Assim, os Procuradores da Fazenda Nacional, atuando administrativamente ou perante o Judiciário, bem como as unidades da RFB, em suas atividades diárias, de fiscalização, arrecadação e julgamento, devem segui-los.

A possibilidade de se atribuir efeito vinculante a enunciado de súmula do CARF é mais uma medida que aproxima e institui semelhanças entre o tribunal administrativo e o Poder Judiciário, visando à celeridade na tramitação do processo (NETO, 2010, p.4.419).

O primeiro passo rumo à produção de tais efeitos, consiste na aprovação de um enunciado de súmula para, em um momento seguinte, atribuir-lhe caráter vinculante.

Do mesmo modo que os legitimados para sugerir a edição do enunciado são chamados a se pronunciar sobre a proposta, nesta nova fase também deveriam sê-lo, até mesmo em razão dos efeitos decorrentes serem mais amplos.

Entretanto, mesmo à ausência de uma previsão regimental, inexistente empecilho para que o Ministro de Estado da Fazenda ouça nesta nova fase os órgãos e entidades intervenientes no processo, em especial a RFB e a PGFN, cujas atuações serão mais fortemente afetadas a partir de sua publicação na imprensa oficial.

Conferir efeito vinculante a determinados enunciados é uma postura contemporânea, mormente em um cenário que preza, ao menos é o que se depreende da pesquisa das normas

¹⁰⁹ Estabelece o art.75 do Anexo II do Regimento Interno do CARF: “Por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal”.

regimentais do CARF, pela uniformidade de decisões na seara tributária, com relação a entendimentos já consolidados.

Recentemente, a Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010, publicada no Diário Oficial da União de 14 de julho de 2010, atribuiu efeitos vinculantes a quatorze enunciados de Súmula. São os seguintes:

Tabela 5 – Relação de enunciados de súmula com efeitos vinculantes.

Enunciado	Redação
10	O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.
15	A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.
17	Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.
21	É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu.
25	A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.
28	O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.
29	Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.
34	Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.
35	O art. 11, § 3º, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros, aplica-se retroativamente.
36	A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado por sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.
37	Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72.
38	O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.
39	Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.
44	Descabe a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do

Imposto de Renda das Pessoas Físicas, quando o sócio ou titular de pessoa jurídica inapta não se enquadre nas demais hipóteses de obrigatoriedade de apresentação dessa declaração.

O foco é a uniformização do entendimento da Administração tributária federal, de forma a evitar que a RFB diga uma coisa, o CARF, outra, e a PGFN comporte-se também de maneira singular.

Tal mecanismo, ademais, contribui para a resolução de conflitos de maneira mais rápida, sem retorno a questionamentos já equacionados, por mais que tal procedimento seja criticado sob o principal fundamento de tolher o livre convencimento do julgador e reduzir o surgimento de novas interpretações.

Apesar de entender constituir-se em uma boa opção, Fischer (2007, p. 133) faz uma crítica sobre o procedimento de aprovação das súmulas vinculantes:

Veja-se o recente caso da Lei nº 11.196/2005, que resolveu tratar da edição de Súmulas Vinculantes no âmbito do Conselho de Contribuintes/MF. De uma forma geral, a iniciativa, sem dúvida, é louvável, mas, infelizmente, impõe um procedimento de aprovação das Súmulas que carece de legitimidade.

Afinal, as Súmulas somente terão efeito vinculante após a chancela do Ministro de Estado da Fazenda, o que cria uma indevida expectativa sobre a aprovação daquelas que possam ser contra o interesse da própria Administração Fiscal. Assim, podemos dizer que nem toda lei é legítima, pois, ainda que aprovada pelo Congresso Nacional, pode ferir o devido processo constitucional em sentido material.

O receio de não se conferir efeito vinculante quando há suposta contrariedade a interesses da Fazenda Nacional, além de não encontrar qualquer supedâneo em razões jurídicas, dissipa-se empiricamente à vista de alguns dos enunciados supracitados.

3.1.4.2.2 Efeitos de julgados do Superior Tribunal de Justiça

Uma novidade trazida pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2010, consiste na obrigatoriedade de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática prevista pelo

art.543-C do Código de Processo Civil, serem reproduzidas nos julgamentos pelos Conselheiros¹¹⁰.

Em razão de o objeto desta pesquisa ser outro, não serão tecidos adicionais comentários sobre a mencionada sistemática prevista no diploma processual civil, sendo suficiente, para uma adequada compreensão do dispositivo regimental, apenas transcrevê-lo no que interessa:

Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§2º Não adotada a providência descrita no §1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no §4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§8º Na hipótese prevista no inciso II do §7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e

¹¹⁰ Art.62-A do Anexo II do Regimento Interno.

juízo do recurso especial nos casos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

Sem maiores delongas, a crítica que pode se lançar à novidade regimental é no sentido de que a discussão de matérias tributárias relevantes possa não mais se iniciar no CARF, órgão em que o conhecimento especializado de seus membros é uma de suas marcas. Como destaca Marins (2003, p.345), a participação de julgadores administrativos na formação da consciência jurídica tributária especializada contribui para o convencimento de juízes.

A contribuição jurisprudencial dos órgãos administrativos de solução de controvérsias administrativas tributárias é fator de reconhecida importância à interpretação e aplicação dos textos legislativos fiscais (BONILHA, 2000, pp.110-111).

Apesar de se louvar a segurança jurídica por um lado, o art.62-A do Anexo II do Regimento Interno escancara um caminho para que as partes que tenham interesse no processo administrativo tributário federal, contribuintes e Fazenda Nacional, concentrem suas energias no Judiciário, em especial no Superior Tribunal de Justiça, o que fará com que a importância do CARF, órgão com mais de oitenta e cinco anos de história e irradiador de construções interpretativas reconhecidamente relevantes possa ser mitigada.

Grandes são as chances de a obrigatoriedade de acompanhar decisões definitivas de mérito do STJ resultar em uma inversão do ciclo interpretativo que muitas vezes, no tocante a temas tributários, inicia-se no âmbito administrativo, como demonstram os exemplos abaixo, em que decisões judiciais serviram-se de entendimentos do CARF:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. IRPJ E CSLL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ART. 66 DA LEI Nº 8.383/91 E DECRETO Nº 3.000/99. AUSÊNCIA DE PROVA CABAL DO DIREITO DO APELANTE. RECURSO IMPROVIDO. 1- Trata-se de recurso interposto em ação ordinária de repetição de indébito que visa o reconhecimento do direito da autora, ora apelante, a serem restituídos os valores recolhidos a título de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pagos antecipadamente, recolhidos a maior no exercício de 2001 – ano base de 2000, nos termos do art. 66, caput e §2º, da Lei nº 8.383/91, apesar de já existir processo administrativo (nº 13709.003531/2002-07) questionando os créditos. 2- No mesmo ano de alteração do art. 66 da Lei nº 8.383/91, pela Lei nº 9.069/99, houve publicação do Decreto nº 3.000/99, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IRPJ, inclusive no que tange às pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base do lucro real que optaram pelo pagamento do imposto por estimativa mensal (artigos 222, 858 e 895). 3- **A Sétima Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (junção dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais), no ano de 2004, pronunciou-se sobre o assunto, transcrevo a ementa: [...].** (TRF 2ª Região, Quarta Turma Especializada, AC nº

200251010186020, Rel. Des. Federal Luiz Antonio Soares, Decisão 25/08/09, DJU 21/09/09).

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS. [...] 7. **Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF n.º 243/2002 (...).**(TRF 3ª Região, Sexta Turma, AMS n.º 200361000061258, Rel. Des. Federal Mairan Maia, Decisão 25/08/2011, DJU 01/09/2011)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HABEAS CORPUS. CRIME, EM TESE, DE DESCAMINHO (CP, ART. 334). ORDEM CONCEDIDA PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. ATIPICIDADE. FUNDAMENTOS DA CONCESSÃO DA ORDEM: DENÚNCIA APTA. REQUISITOS SUFICIENTES A POSSIBILITAR A COMPREENSÃO DA ACUSAÇÃO E O EXERCÍCIO À AMPLA DEFESA. ATIPICIDADE DE CONDUTA. DECISÃO JUDICIAL (4ª TURMA- TRF-5) E ADMINISTRATIVA (CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA), ANTERIORES AO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, FAVORÁVEIS AOS CONTRIBUINTES (ORA PACIENTES). DECISÃO JUDICIAL: ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO, OBJETO DA DENÚNCIA, DO TERMO DE APREENSÃO E DA PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. DECISÃO ADMINISTRATIVA [...]. 3 - No caso concreto, o julgado embargado arrimou-se nas provas pré-constituídas no 'writ', consubstanciadas nas decisões proferidas, por esta Corte (Eg. 4ª Turma, na AC N.º 434810-CE, em face da Fazenda Nacional - fls.389/394), anulando o Auto de Infração e Auto de Perdimento aludido na denúncia, **e pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (fls.397), que concluiu pela não demonstração de subfaturamento nos bens importados e pela regularidade fiscal (não supressão de tributos).** 4 - **Tais elementos de prova alicerçaram o convencimento acerca da ausência de justa causa para apuração em relação ao crime de descaminho,** em face de atipicidade de conduta, que, por conseguinte, impôs o trancamento da ação penal em relação aos Pacientes [...]. (TRF 5ª Região, Primeira Turma, EDHC n.º 3.860/01, Rel. Des. Federal Rogério Fialho Moreira, Decisão 16/09/2010, DJU 23/09/2010)

Ao se buscar vincular decisões administrativas às judiciais, reduz-se a função hermenêutica dos órgãos da Administração.

Nesse contexto, vale lembrar algumas críticas que foram lançadas quando se implementou em nível constitucional a possibilidade de o STF editar súmulas com efeitos vinculantes, inclusive para a Administração pública direta e indireta. Após a Emenda Constitucional n.º 45/2004, que deu nova redação ao parágrafo segundo do art.102 da Constituição Federal, a Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, incluiu na Lei n.º 9.784/99 o artigo 64-B, que impõe aos

órgãos administrativos adequarem suas decisões ao enunciado de súmula vinculante, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

Ao desaconselhar a solução da “súmula vinculante”, muitas das críticas foram consolidadas por Silva (2006, pp.256-257). Em razão dos fundamentos lançados, vale à pena transcrevê-los:

A “súmula vinculante” busca solução para o problema dos tribunais superiores, sem limitar a competência recursal, procurando, ao contrário, preventivamente impedir que, no futuro, sejam os tribunais chamados novamente a pronunciarem-se sobre questões legais já apreciadas por essas instâncias, sem grau suficientemente seguro de sua jurisprudência dominante. A respectiva solução torna-se, quando sumulada – tal como a lei –, uma norma geral de observância obrigatória para o próprio órgão emissor do julgado, bem como para as demais instâncias judiciárias.

13. O alvitre, porém, mostra-se desaconselhável, por duas razões básicas. A primeira, decorrente de seu pressuposto metodológico, que considera possível, contra a opinião praticamente unânime da doutrina moderna, a uniformidade abstrata de julgados, com implícita recusa do poder criador da jurisprudência e, portanto, com a igualmente pressuposta negação do caráter hermenêutico do direito, de modo especial de seu momento de aplicação judicial (...).

A segunda razão, para recusar a solução pela via da “súmula vinculante”, é que seu propósito não é propriamente contribuir para a evolução do sistema jurídico, mas ao contrário, aprisioná-lo ao passado, impedindo que a elaboração jurisprudencial lhe permita progredir, em convivência com a constantemente transformada realidade social.

Uma boa medida, neste novo cenário, é que não se impôs o sobrestamento dos recursos voluntários que tratam da mesma matéria, o que deporia contra a entrega de uma prestação judicante tempestiva.

Cabe advertir que a escolha da matéria pelo STJ deve ser marcada pela homogeneidade, não sendo a sistemática de demandas repetitivas adequado ao exame de processos permeados por peculiaridades fáticas e jurídicas que possam influenciar o deslinde do feito (ARAÚJO, 2011, p.361).

A decisão judicial proferida em sede de recurso repetitivo deve ser obedecida nos limites em que proferida, dando-se a devida atenção ao caso concreto de que cuidou, caso este tenha, inadvertidamente, influenciado a questão de direito enfocada. Fora de tais limites, os Conselheiros não podem ser obrigados a segui-la, devendo prevalecer a livre convicção, salvo, por óbvio, se a matéria já houver sido objeto de enunciado de súmula ou resolução do CARF, como analisado outrora.

Uma vez publicada a decisão de mérito do STJ, seria importante que o CARF oficialmente, até mesmo em razão do caráter vinculante do provimento judicial, expusesse o seu alcance, o que evitaria a possibilidade de interpretações díspares.

Tal mecanismo, apesar de criticável, mormente pela possibilidade de redução da tarefa interpretativa do CARF, contribui para a segurança jurídica, bem como para a razoável duração do processo.

3.1.4.2.3 Efeitos do reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal

Na mesma linha de se buscar conferir alinhamento de decisões do CARF com provimentos judiciais, igualmente foi implementado pelo art.62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF um outro mecanismo, desta feita referindo-se a entendimentos do Supremo Tribunal Federal.

As decisões de mérito proferidas pelo STF, na sistemática prevista pelo art.543-B do Código de Processo Civil, também passaram a ser reproduzidas pelos Conselheiros nos julgamentos.

De acordo com o art.102, §3º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004:

No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral¹¹¹ das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

Por sua vez, dispõe o art.543-B do Código de Processo Civil:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

¹¹¹ “A expressão repercussão geral é um conceito vago, ou indeterminado, tendo por escopo vincular a interposição do recurso extraordinário a tema que produza efeitos na sociedade, ou diretamente ligados a direitos fundamentais, como aqueles indicados pelo art.5º, da CF” (CAIS, 2011, p.286).

§1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

A diferença da atuação do CARF, na hipótese de reconhecimento da repercussão geral, quando comparada à situação anteriormente analisada, de decisão definitiva de mérito proferida em sede de recurso repetitivo, é que também no CARF, a exemplo do que ocorre no Judiciário, ficam sobrestados os julgamentos dos recursos voluntários, de ofício e especiais¹¹².

É uma novidade veiculada em norma regimental, em harmonia com a segurança jurídica, apesar de depor contra a celeridade na resolução dos conflitos tributários, que se consubstancia, inclusive, na missão do CARF.

A crítica a ser feita é nesta linha, mormente diante do que se observa na prática, em que, relativamente a determinadas matérias, praticamente se inviabilizou uma prestação judicante em um prazo razoável. A apreciação de uma vasta quantidade de recursos, considerando-se que em se tratando de direito tributário as demandas e atuações sobre uma mesma matéria surgem em massa, está paralisada.

O STF, até mesmo em razão da demanda e complexidade dos casos que lhe foram reservados pela Constituição Federal, não age com a rapidez desejada, de forma que a tendência é que processos se avolumem nos escaninhos do CARF, a exemplo do que ocorre nas varas e gabinetes país afora, sem perspectiva de quando poderão ser solucionados.

Talvez para mitigar este cenário já presente, que decerto não é dos melhores, esboçou-se uma tentativa de destravar em parte o trâmite processual, ao se exigir o sobrestamento apenas na hipótese de expresse pronunciamento do STF. Este é o comando posto na Portaria CARF nº 1, de

¹¹² Art.62-A, §§1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno.

3 de janeiro de 2012, que disciplinou os procedimentos a serem adotados para o sobrestamento de processos de que trata o §1º do art.62-A do Anexo II do Regimento Interno:

O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso. (art.1º, §1º)

De acordo com tal ato normativo, cabe ao Conselheiro Relator identificar, de ofício ou mediante provocação das partes, se o recurso subsume-se à hipótese de sobrestamento, devendo elaborar requerimento ao Presidente do respectivo colegiado, sugerindo tal medida. Quando proferida a decisão definitiva pelo STF, as Secretarias de Câmara devolvem os processos aos respectivos Relatores.

Como se concluiu outrora, tal procedimento prestigia a segurança jurídica, porém sacrifica o direito à razoável duração do processo.

3.2 ANÁLISE DA IMPARCIALIDADE À LUZ DA COMPOSIÇÃO DOS COLEGIADOS

A imparcialidade na solução dos litígios tributários consiste em um dos bens que o CARF busca preservar.

O mínimo que se espera de qualquer órgão de julgamento é um comportamento à luz dos fatos e do direito inerentes à relação travada, sem preferências, desinteressado.

O que se passa nas mentes de seus componentes é algo impossível de se desvendar, porém, a partir de determinados parâmetros, os ordenamentos jurídicos procuram minimizar, em hipóteses de impedimento e suspeição, a possibilidade de um julgador, atraído por interesses particulares, exercer sua função em um caso concreto.

E são esses parâmetros objetivos, positivados, que podem ser objeto de avaliação.

O agente público deve atuar com imparcialidade, não podendo ter o mínimo interesse na resolução do conflito em favor de quaisquer das partes.

As partes, pois, devem ser tratadas isonomicamente pelo juiz (MEDINA, WAMBIER, 2009, p.97). A posição institucional do juiz deve ser estranha aos interesses particulares das partes,

não podendo ser impedido nem suspeito, devendo resolver o conflito a seu crivo sujeitando-se apenas ao ordenamento jurídico (CUNHA, 2008, pp. 71-72).

No exercício da função jurisdicional, o juiz não pode se vincular a ordens ou exigências superiores, capazes de determinar-lhes o teor dos julgamentos ou modo de conduzir processos, devendo ser livres para sujeitarem-se apenas à sua consciência e à lei (DINAMARCO, 2002, p.407).

Precisas são as lições deste mesmo autor (DINAMARCO, 2003, pp. 238-239), ao expor em outra oportunidade os contornos da imparcialidade necessária ao julgador:

[...] a realidade da vida que chega ao juiz, no drama de cada processo, é muito mais complexa e intrincada, solicitando dele uma sensibilidade muito grande para a identificação dos fatos e enquadramento em categorias jurídicas, para a descoberta da própria verdade quanto às alegações de fato feitas pelos litigantes e sobretudo para a determinação do preciso e atual significado das palavras contidas na lei. Examinar as provas, intuir o correto enquadramento jurídico e interpretar de modo correto os textos legais à luz dos grandes princípios e das exigências sociais do tempo, eis a grande tarefa do juiz, ao sentenciar.

.....

O juiz moderno compreende que só se lhe exige imparcialidade no que diz respeito à oferta de iguais oportunidades às partes e recusa a estabelecer distinções em razão das próprias pessoas ou reveladores de preferências personalíssimas. Não se lhe tolera, porém a indiferença.

A imparcialidade deve ser aferida pelos interesses que constituem o objeto do processo (SENA, 2010, p.1).

O ideal a ser perseguido pela Administração na busca da legitimidade é uma atuação imparcial das instâncias de julgamento administrativo, invalidando exigências tributárias consideradas indevidas (FERREIRA, 2011, p.193).

A legitimidade e imparcialidade dos órgãos de julgamento administrativo tributário defluem diretamente de seu modelo paritário, compostos por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes (BERGAMINI, 2012, p.1).

Também não pode ser confundida com independência (RODRIGUES, 2002, pp.741-742):

Uma coisa é a imparcialidade, que se afere face aos interesses que constituem o objeto do processo, outra a independência, que se mede face à posição ocupada perante os demais órgãos e poderes do Estado. Os órgãos de julgamento do Fisco são, não temos dúvida, imparciais materialmente e, por vezes, organicamente. Não são, todavia, independentes, no sentido de não estarem ligados num Poder absolutamente independente daquele em que se integra umas das partes do conflito, pois tanto a Administração ativa (parte) como a Administração judicante (julgador) pertencem ao Poder Executivo. Não gozam, por isso, de uma “independência organizatória”, baseada na criação de carreiras e formas de provimento e de progressão hierárquica, com as

mesmas garantias oferecidas aos juízes dos tribunais comuns, integrantes do Poder Judiciário: a vitaliciedade, a inamovibilidade e a irredutibilidade do vencimento.

Optou-se, até mesmo em razão desta pesquisa ser baseada principalmente no ordenamento jurídico interno do CARF, por se avaliar a imparcialidade do órgão sob o viés de sua composição e das hipóteses de impedimento e suspeição, daí a necessidade de se estudar o processo de escolha de seus membros e as normas regimentais que impossibilitam a participação em determinados julgamentos.

3.2.1 Conselheiros representantes da Fazenda Nacional

A escolha de Conselheiros representantes da Fazenda Nacional recai sobre ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil¹¹³, em exercício há pelo menos cinco anos¹¹⁴. Tal requisito garante que o Conselheiro possua uma mínima experiência que o habilite a bem desempenhar a função.

Acontece que, dada a diversidade de atribuições afetas à RFB (v.g., fiscalização, arrecadação, julgamento, programação e logística, operações de comércio exterior, tecnologia da informação etc.), o fator temporal, tomado isoladamente, não se mostra suficiente. Para melhor entender, um Auditor-Fiscal que desde o seu ingresso no cargo tenha exercido a função de gerenciar licitações e contratos, dificilmente contará com a experiência que o habilite a ser Conselheiro.

Surge, então, a necessidade de se estipularem outros requisitos no processo de seleção.

O procedimento para o preenchimento de vaga de Conselheiro, titular, *pro-tempore* ou suplente, inicia-se com o requerimento do Presidente do CARF à RFB para que elabore lista tríplice com o nome dos candidatos.

¹¹³ De acordo com a Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, com a redação conferida pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007: “Art.6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: [...] I – [...] b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal [...]”.

¹¹⁴ Art.29 do Anexo II do Regimento Interno.

Um mesmo nome pode constar de até duas listas tríplices, desde que para mandato em Seções de Julgamento distintas¹¹⁵. Tal previsão regimental não se mostra ideal, pois permite a redução das opções. O ideal é que cada vaga disponibilizada seja disputada por três candidatos distintos. Para duas vagas, seis candidatos poderiam disputá-las em duas listas tríplices. Para três vagas, nove candidatos em três listas, e assim por diante.

Recebida a solicitação do CARF, a RFB inicia o que denomina “Processo Seletivo Interno”.

A principal etapa de tal certame consiste na análise curricular dos candidatos. Regra geral, são valorados o tempo de efetivo serviço na Administração pública ou no setor privado, em cargo de chefia na RFB e em área de julgamento de processos administrativos tributários; a formação técnico-acadêmica, quando são consideração títulos de graduação e pós-graduação, lato sensu e stricto sensu, além de cursos de aperfeiçoamento promovidos pela RFB.

No edital do Processo Seletivo Interno podem ser estabelecidos outros requisitos, além dos cinco anos de exercício no cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Por exemplo, na Portaria RFB nº 1.770, de 21 de julho de 2009, exigiu-se que na data da abertura da seleção os candidatos não tivessem, nos últimos cinco anos, condenação em processo administrativo; registro de penalidade administrativa; ou condenação ou penalidade criminal. Também não poderiam estar respondendo a processo administrativo ou a processo criminal em decorrência do exercício do cargo ou função pública.

Na hipótese de o candidato já ter exercido a função de Conselheiro em algum dos extintos Conselhos de Contribuintes, naquele Processo Seletivo Interno foram impedidos de participar aqueles que já haviam perdido o mandato em razão de:

- I – descumprir deveres previstos em regimento;
- II – reter processos que tinha para relatar;
- III – reter processos ou procrastinar a prática de atos processuais, além dos prazos legais ou regimentais;
- IV – deixar de praticar atos processuais, após devidamente intimado pelo Presidente do CARF ou de suas Seções, Câmaras ou Turmas;
- V – deixar de entregar voto para o qual foi designado relator;
- VI – praticar atos de comprovado favorecimento no exercício da função;
- VII – deixar de comparecer, sem motivo justificado, a sessões ordinárias ou extraordinárias;

¹¹⁵ Art.29, §3º, do Anexo II do Regimento Interno.

VIII – portar-se de forma incompatível com o decoro e a dignidade da função perante os demais conselheiros, partes no processo administrativo ou público em geral;

IX – demonstrar insuficiência de desempenho;

X – praticar ilícito penal ou administrativo grave;

XI – praticar atos processuais perante as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, os Conselhos de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais ou perante o CARF, exceto em causa própria;

XII – participar do julgamento de recurso, em cujo processo deveria saber estar impedido; ou

XIII – incidir nas condutas dispostas nos incisos II a VI do art.127 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

Todos estes requisitos permaneceram na Portaria RFB nº 1.837, de 1º de outubro de 2010, que regulou o último Processo Seletivo Interno.

Normalmente, a seleção inicia-se no mês de setembro, salvo se houver necessidade imediata de composição de lista tríplice em razão do surgimento de vaga.

Inicialmente, os Auditores-Fiscais formalizam interesse por meio de um sistema informatizado, que gerencia todos os processos de seleção no âmbito da RFB.

Após análise das informações exigidas, são inicialmente classificados, para cada vaga disponibilizada, no mínimo três e no máximo doze candidatos. Nesta etapa, atribui-se uma determinada pontuação a partir de critérios objetivos previamente fixados. Destaca-se o tempo de efetivo exercício em Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o desempenho, em unidades da RFB, de funções relacionadas à condução ou ao julgamento de processos administrativos tributários, ao acompanhamento do contencioso administrativo, à elaboração de pareceres e à constituição de créditos tributários¹¹⁶.

Na hipótese de candidatos obterem igual pontuação final, prevalece, para fins de desempate, nesta ordem, a melhor formação técnico-acadêmica, o tempo de exercício na RFB e, por fim, a maior idade.

Uma Comissão de Seleção, instituída no âmbito da RFB, responsabiliza-se pela análise dos currículos e respostas dos candidatos a questionário preenchido no momento da inscrição, podendo, ainda, realizar entrevistas. Ao final, encaminha relatório conclusivo ao Secretário da Receita Federal do Brasil com a indicação de no mínimo três e no máximo seis nomes, cabendo

¹¹⁶ A Portaria RFB nº 1.837/2010 contempla, em seu artigo 8º, tal critério.

àquela autoridade elaborar a(s) lista(s) tríplice(s) e encaminhá-la(s) ao Comitê de Seleção de Conselheiros¹¹⁷, vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

Tal Comitê é composto por um representante do CARF (indicado por seu Presidente), que o presidirá; um representante da RFB, indicado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; um representante da PGFN, indicado por seu Procurador-Geral; um representante das confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional, que poderão indicar profissional com notório conhecimento de direito tributário ou de contabilidade; e, por fim, por um representante da sociedade civil, designado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

A título informativo, com relação ao processo seletivo 2009/2010 foram designados os seguintes componentes¹¹⁸: Sr. André Rocha Nardelli, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, como representante da Secretaria da Receita Federal do Brasil; Sr. Paulo de Barros Carvalho, Professor universitário, como representante da sociedade civil; Sr. Cezar Saldanha Souza Júnior, Professor universitário, como representante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Completaram a composição o Sr. Carlos Alberto Freitas Barreto, à época Presidente do CARF, e o Sr. Eurico Marcos Diniz de Santi, Professor universitário, como representante das confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional¹¹⁹.

O procedimento a cargo do Comitê de Seleção de Conselheiros compreende análise de currículo profissional e entrevista de avaliação de conhecimentos específicos inerentes à função, além da aferição da disponibilidade do indicado para o bom e fiel exercício do mandato. Na hipótese de indicação para recondução, avalia-se o desempenho anterior no exercício do mandato, sem necessidade de o Conselheiro compor lista tríplice.

Selecionado o candidato, cabe ao Ministro de Estado da Fazenda designá-lo para o mandato de Conselheiro representante da Fazenda Nacional.

Com relação aos critérios objetivos estabelecidos no Processo Seletivo Interno cabe uma crítica direcionada à pontuação conferida ao exercício de cargo ou função de chefia ou de assessoramento, por não necessariamente proporcionar a experiência ao desempenho da função de Conselheiro, a exigir um perfil mais técnico e menos gerencial. Não há razão a justificar uma pontuação diferenciada a favor de tais candidatos, pois as funções de chefia podem não se

¹¹⁷ A Portaria MF nº 438, de 27 de agosto de 2009, publicada no Diário Oficial da União em 28 de agosto de 2009 (Seção 1, p.29), aprovou o Regimento Interno do Comitê de Seleção de Conselheiros.

¹¹⁸ Portarias MF nº 439, 440 e 441, de 27 de agosto de 2009 (DOU de 1º de setembro de 2009, Seção 2, p.33).

¹¹⁹ Portaria MF nº 468, de 14 de setembro de 2009 (DOU de 15 de setembro de 2009, Seção 2, p.31).

relacionar com atribuições que digam respeito à fiscalização, arrecadação e julgamento, que mais diretamente importam ao desempenho do mandato de Conselheiro.

A propósito, para Portaria RFB nº 1.770/2009, que regeu o processo seletivo em 2009, o desempenho de tais cargos e funções não era relevante, de forma que não é exagero afirmar que houve um certo retrocesso.

É salutar que a Comissão e o Comitê leve em conta também a experiência específica do candidato, relacionada com a vaga a ser preenchida. Melhor esclarecendo, se há vaga, por exemplo, na Primeira Seção de Julgamento, como visto, voltada ao julgamento de recursos que versem sobre IRPJ, CSLL e Simples, restará fragilizada a escolha caso recaia sobre Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com vasta experiência em tributos aduaneiros.

Uma vez designados, os Conselheiros titulares das Turmas Ordinárias e Especiais, bem como os substitutos de Conselheiros, atuam em regime de dedicação integral e exclusiva¹²⁰.

Apesar de o Regimento Interno do CARF contemplar procedimento próprio para a seleção de Conselheiros, não há qualquer norma a dispor sobre a escolha dos Presidentes dos colegiados. Especificamente no caso de presidências de Câmaras, por se tratarem de cargos de direção e assessoramento, são indicados diretamente pelo Ministro de Estado da Fazenda, sendo dispensada a exigência do processo seletivo, o que em certa medida fere a lógica de servir como um instrumento que visa escolher candidatos melhor preparados para o desempenho da função de Conselheiro.

Apesar de desempenharem função gerencial, o perfil técnico dos Presidentes de Câmara não pode ser desprezado. Primeiro, que no âmbito dos colegiados que presidem, normalmente as Primeiras Turmas Ordinárias da respectiva Câmara, detêm o voto de qualidade, no caso de empate nas votações. Segundo, que possuem assento na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como visto, última instância de julgamento administrativo.

Diante de tamanhas responsabilidades, deveria haver dispositivo regimental a exigir dos Presidentes de Câmara comprovação de experiência, caso não estivessem atuando como Conselheiro. Poder-se-ia, ainda, exigir-se parecer prévio da RFB, a exemplo do que ocorre quando da elaboração das listas tríplices.

¹²⁰ A Lei nº 11.890, de 24 de dezembro de 2008, estabelece tal regime de trabalho, dispondo em seu artigo terceiro que aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil “aplica-se o regime de dedicação exclusiva, com o impedimento do exercício de outra atividade remunerada, pública ou privada, potencialmente causadora de conflito de interesses, ressalvado o exercício do magistério, havendo compatibilidade de horários”

Atualmente, apenas o bom senso impede que se chegue a uma situação peculiar, com a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao menos com relação aos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, composta a partir da decisão de uma única autoridade, no caso o Ministro de Estado da Fazenda, e, o que se mostra indesejável, por Auditores-Fiscais sem qualquer experiência no contencioso administrativo tributário.

É uma situação posta em tese, mas que pode perfeitamente ocorrer.

3.2.2 Conselheiros representantes dos contribuintes

A exemplo do que ocorre com os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, a escolha dos Conselheiros representantes dos contribuintes é realizada dentre nomes constantes de lista tríplice, desta feita elaborada por confederações representativas de categorias de nível nacional e pelas centrais sindicais.

As centrais sindicais são responsáveis por indicar representantes dos trabalhadores para compor os colegiados com atribuição de julgamento de recursos que versem sobre contribuições previdenciárias, atualmente a cargo de alguns colegiados da Segunda Seção de Julgamento.

As vagas são proporcionalmente distribuídas pelo Ministro de Estado da Fazenda¹²¹.

Apesar de inexistir previsão regimental, a vaga destinada a uma determinada confederação deve, em regra, ser preenchida com candidatos por ela indicados.

Verificada a disponibilidade, à respectiva confederação ou central sindical o CARF solicita a elaboração de lista tríplice, que deve lhe ser encaminhada no prazo máximo de quinze dias. Caso contrário, a solicitação volta-se para confederação ou central sindical distintas.

Esta alternativa agride, ainda que temporariamente, a mencionada regra da proporcionalidade, mas é plenamente justificável para evitar que os colegiados funcionem desfalcados, situação que compromete o modelo paritário definido pelo legislador. Com a abertura de novas vagas, reajusta-se facilmente a distribuição dos assentos.

¹²¹ Art.28, §2º, do Anexo II do Regimento Interno: “*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*”.

Dos Conselheiros representantes dos contribuintes exige-se que sejam brasileiros natos ou naturalizados, com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, cinco anos, e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimentos nas áreas de direito tributário, processo administrativo tributário ou contabilidade. A se desejar a simetria, este é mais um argumento em favor da não razoabilidade do critério de seleção relacionado ao exercício de cargos ou funções de confiança na RFB, voltado à escolha de Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que não necessariamente se relacionam àquelas áreas do conhecimento.

Os documentos que comprovam o preenchimento dos requisitos, bem como o currículo profissional dos candidatos a Conselheiros representantes dos contribuintes, devem ser encaminhados pelas confederações e centrais sindicais ao CARF, juntamente com a lista tríplice¹²². Na hipótese de algum dos indicados não satisfazê-los, renova-se o pedido de indicação. Persistindo tal impropriedade, a solicitação é dirigida para outra confederação ou central sindical¹²³.

A seleção novamente fica sob a responsabilidade do Comitê de Seleção de Conselheiros, que, como visto anteriormente, conta com a participação de representante das confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional, com notório conhecimento de direito tributário ou de contabilidade, desde que não seja integrante de seus quadros funcionais, tampouco Conselheiro no exercício de mandato¹²⁴.

Não podem atuar como Conselheiro representante dos contribuintes, antes do decurso do prazo de três anos contado da data do afastamento, quem tenha ocupado os cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Procurador da Fazenda Nacional com atuação no CARF¹²⁵.

Por fim, cabe dizer que no CARF também não podem atuar como representantes dos contribuintes mais de dois Conselheiros que desempenhem atividade profissional no mesmo escritório ou na mesma sociedade de advogados, consultoria ou de assessoria, nos termos do Anexo II do Regimento Interno:

¹²² Art.29 do Anexo II do Regimento Interno.

¹²³ Art.30, §§3º e 4º, do Anexo II do Regimento Interno.

¹²⁴ Art.32 do Anexo II do Regimento Interno.

¹²⁵ Art.39 do Anexo II do Regimento Interno.

Art. 38. Fica vedada a designação de mais de dois conselheiros representantes dos contribuintes que possuam relação ou vínculo profissional com outro conselheiro em exercício de mandato, caracterizado pelo desempenho de atividade profissional no mesmo escritório ou na mesma sociedade de advogados, de consultoria ou de assessoria.

Em outros termos, um escritório de advocacia ou uma sociedade voltada a prestar consultoria ou assessoria podem, no máximo, ter em seus quadros, dois Conselheiros. Talvez a razão de tal restrição seja impossibilitar que as confederações e centrais sindicais concentrem suas indicações em profissionais com a mesma origem profissional.

3.2.3 Atuação de ex-Conselheiros perante o CARF

Encerrado o mandato, é permitido ao ex-Conselheiro patrocinar causas perante o CARF?

O Regimento Interno e a legislação de regência do processo administrativo tributário federal são silentes.

Recomendável seria a imposição de uma espécie de quarentena, a exemplo do que ocorre com ex-magistrados e ex-membros do Ministério Público. Para estas carreiras, a importância de se estabelecer tal limitação foi incorporada à Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004, nos seguintes termos:

Art.95. Os juízes gozam das seguintes garantias:

.....

Parágrafo único. Aos juízes é vedado:

.....

V – exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração.

.....

Art.128. O Ministério Público abrange:

.....

§6º Aplica-se aos membros do Ministério Público o disposto no art.95, parágrafo único, V.

Tais disposições constitucionais são criticadas sob o argumento de que inexistiria comprovação de que, por exemplo, ex-integrantes da magistratura possam ferir elementares princípios éticos ou deter informações privilegiadas (NETTO, 2004, pp.1-2). De outra banda, a razão de ser da quarentena seria evitar interferências sobre atuais juízes e serventuários com que trabalhou o ex-magistrado¹²⁶ (MACHADO, 2005, p.66).

Apreciada sob ângulo distinto, a instituição de uma quarentena fortaleceria a própria instituição:

[...] Medida capaz de promover a defesa do próprio Poder Judiciário é a chamada "quarentena". Nos termos do disposto no criado inciso V do art. 95 da Constituição Federal, é vedado ao juiz exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração. Isso acaba com o mau vezo daquilo que se convencionou chamar de "embargos auriculares" nos cafés e gabinetes dos foros em geral, oportunidade em que magistrados recém aposentados, que não se pautavam pela ética, procuravam os colegas da ativa para solicitar especial atenção a determinado interesse que, por ventura, estivessem patrocinando em juízo. Com a obrigatória reserva dos três anos, a possível influência do aposentado estará, ao menos, atenuada (BERNARDI, 2005).

A imposição de um prazo mínimo para ex-Conselheiros poderem patrocinar causas no CARF representaria um importante passo rumo à consolidação da imparcialidade de seus membros.

Com tal medida evitar-se-iam questionamentos que pudessem colocar em cheque o exercício do mandato até o último momento, de sorte a infirmar suposições de que a votação de determinadas teses por algum(uns) membro(s) seria direcionada à posterior pretensão de representar contribuintes perante o órgão.

A necessidade de se estabelecer uma quarentena não deriva do poder de influência ou da possibilidade de deterem informações privilegiadas, pois quando deixam de exercer o mandato rompem o vínculo com o órgão, de forma que é bastante improvável que possam exercer qualquer pressão, mormente, sobre os demais Conselheiros.

Como dito anteriormente, a exigência decorreria da necessidade de assegurar a imparcialidade dos membros até o final do mandato.

¹²⁶ Tal opinião é reforçada por quem sustenta até mesmo a perpetuidade da vedação, pois a influência que um juiz, desembargador ou ministro sobre as pessoas em seu antigo local de trabalho pode ser eterna (ATAÍDE JR, 2005, p.6).

3.2.4 Hipóteses de impedimento e suspeição

As hipóteses de impedimento e suspeição alcançam Conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes¹²⁷.

De acordo com o Regimento Interno do CARF, não pode participar do julgamento Conselheiro que tenha atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático. Caso haja lavrado auto de infração ou notificação de lançamento, ou assinado, por exemplo, despacho decisório relacionado a pedidos de restituição e/ou compensação, deve se declarar impedido. De igual forma, quem tenha participado do julgamento em primeira instância não pode atuar em segundo grau.

Cabe também ao Conselheiro, antes das sessões de julgamento, preocupar-se com a verificação de tais fatos para evitar arguições de nulidade das decisões.

Também está impedido de atuar o Conselheiro, quando no processo a parte for seu cônjuge, companheiro(a), parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau. Em outras palavras, se a autuação for dirigida a quaisquer destas pessoas, ou se forem indicadas como responsáveis pelo crédito tributário, ou, ainda, se forem requerentes de direitos creditórios, o Conselheiro deve anunciar tal restrição.

Por óbvio, quando ocupa quaisquer daquelas posições jurídicas também está impedido, por ter interesse direto na solução da controvérsia.

Apesar de tais hipóteses, no Regimento Interno sente-se falta de outras, como, por exemplo, quando o Conselheiro houver atuado como perito ou autoridade fiscal responsável por diligência determinada no curso do processo, ou se estiver litigando judicial ou administrativamente com o interessado (contribuinte ou Procurador da Fazenda Nacional que atue no processo) ou respectivo cônjuge ou companheiro, ou, ainda, quando cônjuge, companheiro(a), parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau atuem como advogado do contribuinte ou como Procurador da Fazenda Nacional com participação no processo. Contudo, por estarem previstas na Lei nº 9.784/99 ou no Código de Processo Civil, são aplicáveis subsidiariamente ao processo administrativo tributário, como visto no início desta dissertação.

¹²⁷ Artigos 41 a 44 do Anexo II do Regimento Interno.

Uma hipótese de impedimento, que ocorre exclusivamente na instância especial, no âmbito da CSRF, diz respeito à atuação, como Relator, de Conselheiro que tenha redigido voto vencedor nas Turmas das Seções de Julgamento¹²⁸.

No estudo sobre o procedimento de seleção de Conselheiros representantes dos contribuintes, verificou-se que, à luz do Regimento Interno do CARF, a função pode ser exercida por profissionais da advocacia privada, com a limitação inicial de no máximo dois Conselheiros desempenharem atividade profissional no mesmo escritório ou na mesma sociedade de advogados, de consultoria ou de assessoria.

Quando o Conselheiro atua como advogado, normas regimentais impõem certas limitações para se evitar conflito de interesse.

De acordo com o art.42 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o Conselheiro está impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

[...]

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes:

I - preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, ou dele perceba remuneração sob qualquer título, no período da instauração do processo administrativo fiscal e até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso; e

II - atue como advogado, firmando petições, em ação judicial cujo objeto, matéria, ou pedido seja idêntico ao do recurso em julgamento.

De pronto, nota-se uma indeterminação no alcance da expressão “interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto”.

Caso o Conselheiro integre escritório ou sociedade de advogados, de assessoria ou consultoria, a melhor leitura sugere que deve se declarar impedido caso o escritório ou sociedade do qual participe esteja patrocinando uma causa semelhante, ainda que a atuação seja conduzida por profissionais outros.

¹²⁸ “O Conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso especial” (art.42-A do Anexo II do Regimento Interno).

Por isso não há como concordar com a interpretação veiculada no parágrafo único daquele mesmo artigo supracitado, pois não abarca exatamente a situação antes mencionada, a configurar interesse econômico ou financeiro direto ou indireto.

Considerando que o escritório ou a sociedade de advogados recebe uma contraprestação em razão do patrocínio ou consultoria relativa a uma determinada causa, ainda que de interesse de uma parte que não tenha qualquer relação com o processo administrativo tributário em que atue o Conselheiro, ou que tal ação judicial, com objeto, matéria ou pedido idêntico ao do recurso administrativo em julgamento, seja acompanhada por outro advogado, não há razão para se limitar o impedimento àquelas hipóteses. Não se pode olvidar que o escritório auferes ganhos, que beneficiam todos os seus advogados ainda que remotamente, independentemente de qual profissional tenha firmado no caso concreto a petição ou prestado consultoria, assessoria ou assistência jurídica ou contábil.

Como forma de otimizar os controles interno e externo sobre a atuação do órgão, especificamente no tocante à hipótese de impedimento ora tratada, seria importante que se conhecesse, sem dificuldades, em quais escritórios de advocacia, ou sociedades de advogados, de consultoria ou de assessoria, atuam os Conselheiros representantes dos contribuintes.

Tal informação, em tempos de internet, poderia perfeitamente ser disponibilizada na página eletrônica do próprio CARF.

Com relação às hipóteses de suspeição, que de igual modo que as de impedimento devem ser declaradas pelo Conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, no Regimento Interno resumem-se à “amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo administrativo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau”¹²⁹.

No presente estudo não se ignora que a função pública de Conselheiro assemelha-se, guardadas, por óbvio, as respectivas especificidades, à de magistrado, que, nos termos da Constituição Federal, demanda dedicação exclusiva, salvo o desempenho da atividade de magistério.

A Constituição Federal, ao tratar das disposições gerais relacionadas ao Judiciário, apenas permite o exercício da advocacia aos magistrados, quando afastados do cargo por aposentadoria

¹²⁹ Art.43 do Anexo II. Cabe ao arguido pronunciar-se por escrito sobre a alegação antes do término do julgamento, o qual, se não for por ele reconhecido, será submetido à deliberação do colegiado, sendo que no caso de impedimento ou suspeição do Relator, o processo é redistribuído a outro Conselheiro integrante do colegiado.

ou exoneração, e, mesmo assim, ainda impõe uma espécie de quarentena de três anos, quando a atuação se der no juízo ou tribunal do qual se afastou (art.95, parágrafo único).

Talvez o motivo de ainda não se poder exigir dedicação exclusiva por parte dos Conselheiros representantes dos contribuintes, mantendo-se a simetria com os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, repousa em uma razão pragmática, a de que não são remunerados pelo exercício do mandato.

Mesmo antes da criação do CARF, já se ressaltava que “Os conselheiros representantes dos contribuintes não recebem remuneração, tampouco possuem assessoria ou espaço físico para trabalho nas dependências dos Conselhos” (SOUZA, 2007, p.7).

A verdade é que se espera de um órgão julgador, no âmbito judicial ou administrativo, a garantia da imparcialidade de seus membros para que afinal a justiça possível seja alcançada no caso concreto.

Há quem sustente ser temerário atribuir poder decisório no processo administrativo tributário a quem não seja servidor público, exatamente por ensejar dúvidas sobre a necessária atuação imparcial (CALSSING, 2006, pp. 19-20). Os representantes dos contribuintes estariam mais suscetíveis de sofrer pressões externas:

Se a representação dos contribuintes, levada a efeito pela indicação de juízes ou conselheiros que integram os órgãos colegiados de segunda instância de julgamento administrativo, exatamente por estar mais próxima dos interesses do sujeito passivo, é mais vulnerável a pressões externas, tanto na indicação dos respectivos julgadores como no próprio encaminhamento das votações dos processos, impõe-se a criação de mecanismo para favorecer uma maior autonomia (aliás, a questão envolvendo a composição paritária dos órgãos julgadores merece uma análise mais detalhada em capítulo à parte). (CALSSING, 2006, p.23)

Exemplo pertinente, relacionado à suposta pressão que Conselheiros representantes dos contribuintes poderiam sofrer, foi o singular episódio ocorrido em 1º de outubro de 2009, em sessão da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando uma advogada “dirigiu-se de forma desrespeitosa e em tom ameaçador” a Conselheiro representante dos contribuintes, após este ter votado no sentido de dar provimento a recurso especial da Fazenda Nacional. Na ocasião, com testemunhos de outros dois Conselheiros, a patrona asseverou que o Conselheiro “receberia uma ligação proveniente de uma pessoa conhecida”, tudo devidamente registrado na Ata de julgamento.

Mesmo que os Conselheiros representantes dos contribuintes venham a sofrer qualquer tipo de pressão externa, o efeito danoso é minimizado pela reserva do voto de qualidade a Conselheiro representante da Fazenda Nacional.

A verdade é que a composição paritária dos órgãos de julgamento sempre foi objeto de controvérsia e a sua defesa não repousa apenas em argumentos que levem em conta supostas pressões exercidas pela RFB, confederações e centrais sindicais, organizações que indicam os Conselheiros.

Ainda que na esfera administrativa os representantes dos contribuintes desempenhem função eminentemente pública, condição suficiente para responderem pelos atos praticados ao arrepio da lei, significa a representação paritária dos órgãos de julgamento no campo tributário a tradução de anseios democráticos, não de uma imposição do ordenamento jurídico (MINATEL, 1999, pp.99-100).

A imparcialidade do órgão julgador, segundo Carvalho e Murgel (1999, pp. 52-53), condicionar-se-ia ao modelo paritário do colegiado:

Esta imparcialidade, no processo administrativo, decorre do debate e discussão das questões dirigidas à administração pública entre representantes dos administradores e representantes dos administrados. Deste modo, verifica-se a verdadeira democracia desejada pelo Legislador Constituinte, que é um passo rumo à constituição do Estado Democrático de Direito. (CARVALHO, MURGEL, 1999, pp. 52-53)

Tal relação de causa e efeito não se afirma. Pensar desta forma implicaria em se reconhecer parcialidade em todas as demais decisões administrativas, que, reconheça-se, constitui-se na esmagadora maioria.

Em se tratando de órgãos de julgamentos administrativos tributários federais, seria incorreto atrelar a imparcialidade ao percentual de decisões contrárias aos interesses fazendários, pois implicaria, por exemplo, em um equivocado reconhecimento de que a RFB atuaria sempre à margem da lei.

A necessidade de uma composição paritária não pode ser justificada em suposições de que os integrantes oriundos da Fazenda Pública revelariam “uma natural tendência de confirmar os atos administrativos, não só porque dotados de presunção de legitimidade, mas também porque observam as instruções emitidas pelas autoridades hierarquicamente superiores”, como sustenta Melo (2000, p.101), que reafirma:

Na medida em que os representantes dos contribuintes (entidades da agricultura, comércio, indústria, advogados, contabilistas etc.) decidem, em conjunto, com os agentes públicos (fiscais de renda, procuradores), os julgamentos passam a consubstanciar-se uma exame imparcial, desvinculado de orientações fazendárias. (Melo, 2000, p.100)

Um pouco adiante, o mesmo autor incorre em contradição, ao narrar sua experiência profissional no Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo:

Por outro lado, há que se considerar que nem sempre os Juízes Contribuintes decidem a favor das empresas; o mesmo ocorrendo com os Juízes da Fazenda, que podem decidir pela nulidade do auto de infração, o que representa o livre convencimento do Julgador, em prestígio da própria justiça tributária.

.....

Tendo participado do TIT durante 24 anos, na qualidade de Juiz Contribuinte jamais observei questionamento pertinente à participação desproporcional entre Juízes (da Fazenda e dos Contribuintes), mesmo porque tem se verificado um adequado equilíbrio, sendo raras as situações de radicalismos (Juízes que só votam nos interesses da Fazenda, ou dos Contribuintes). Embora possa haver uma tendência para proteger os interesses de seus representantes, o que importa é o julgamento proferido em cada processo à luz das provas, dos argumentos e fundamentos jurídicos das partes litigantes, com resultados nem sempre previsíveis. (Melo, 2000, p.102)

O CARF não compõe a estrutura da RFB; por conseguinte, não se vincula a comandos normativos por ela emitidos, de sorte que, ainda se composto apenas por Auditores-Fiscais, os Conselheiros não seriam obrigados a se curvar a entendimentos do Fisco federal. Ao tratar da ética fiscal, Tipke (2012, p.71) lembra que “os agentes fiscais não têm [...] de arrecadar tanto mais tributos quanto possível. A maximização de melhores resultados fiscais não pode ser nem o estímulo nem a medida do rendimento do funcionário da Fazenda”.

A conclusão de uma “natural” parcialidade, em razão de os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional exercerem o cargo público de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em igual medida serviria aos demais Conselheiros, que poderiam ser acusados de direcionar seus votos conforme os interesses das entidades que os indicam.

Alteraria, se fosse o caso, apenas a origem da ordem. Em vez do Fisco federal, partiria das confederações e sindicatos.

Em se tratando da estrutura dos órgãos de julgamento, a verdade é que na Constituição Federal, ou até mesmo no próprio Código Tributário Nacional, não há qualquer norma que

imponha a paridade de composição (TROIANELLI, 2000, p.77), o que não impede que legisladores constituintes locais tenham-no instituído em âmbito estadual.

Não há ilegalidade decorrente do fato de um colegiado ser composto unicamente por servidores fazendários:

Assim, embora a formação paritária conte com a indiscutível vantagem da existência, no órgão julgador, de uma diversidade de pontos de vista, de cujo confronto surgirá uma solução provavelmente muito mais debatida do que em órgão não paritário, em que todos possuam a mesma formação fazendária, não se pode concluir pela ilegitimidade de uma composição exclusivamente fazendária, que deverá, no entanto, pautar-se pelo mais estrito respeito à legalidade, à moralidade e aos demais princípios que regem o processo administrativo. Há que se observar que, mesmo hoje, se assim não agissem os representantes da Fazenda, e se preocupassem, apenas, com o erário público, não haveria, em todos os órgãos julgadores de recursos administrativos, sequer uma decisão contrária ao Estado, uma vez que, nas formações “paritárias” hoje existentes, o voto de qualidade da representação fazendária garantiria, por si, a predominância da sua vontade. (TROIANELLI, 1999, p.64)

A razão de um órgão de julgamento administrativo tributário ser constituído por representantes do poder público e dos contribuintes tem previsão normativa, de sorte que expressa o interesse do legislador ordinário em rever atos administrativos (PASTORELLO, 2000, pp.50-52).

Nada obriga o legislador de cada nível de Governo a estabelecer a composição paritária de Colegiados Recursais: “...efetivamente, o tom da paridade deve inclinar-se para a especialização dos componentes do Colegiado, pouco valendo a paridade como um fim em si mesmo” (RODRIGUES, 1999).

Sendo paritário ou não, deve prevalecer a garantia de que os membros do colegiado exerçam sua função com imparcialidade e as hipóteses de impedimento e suspeição afinarem-se com este propósito.

Por isso, as sugestões postas neste capítulo, não decorrem de qualquer questionamento sobre a capacidade técnica dos Conselheiros representantes dos contribuintes, que muito contribuem para o debate e construção da melhor solução, mas da necessidade de se aperfeiçoar o modelo de paridade estabelecido de longa data, de forma a consolidar a legitimidade das decisões e o reconhecimento da importância do CARF no sistema jurídico tribunal nacional.

3.2.5 Exemplo prático

Após a exposição sobre o funcionamento e estrutura do CARF, abre-se espaço para um exemplo colhido do funcionamento do órgão.

Tendo como ponto de partida atas de julgamento, buscou-se analisar os resultados dos julgados sob o prisma qualitativo dos votos proferidos pelos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes.

Diante do precário funcionamento do sítio eletrônico do CARF na internet, não foi possível obter todas as atas relativas a um determinado período, ou ao menos uma amostra que pudesse exprimir com fidelidade o universo de decisões do CARF num dado período.

Por isso, alerta-se que os dados, apesar de poderem sugerir uma tendência, não podem ser considerados como amostra representativa do que ocorre no CARF como um todo.

Foram considerados resultados dos julgamentos ocorridos em dez¹³⁰ colegiados da Primeira Seção de Julgamento no mês de agosto de 2010, em que, levando-se em conta a dificuldade de consulta às respectivas atas, foi o mês em que foi possível obter uma amostra maior (83,33 % do total das Turmas daquela Seção de Julgamento e 27,78% do total das Turmas das três Seções de Julgamento do CARF).

Na análise, não foram considerados os votos relativos a conversões de julgamento em diligência, tendo sido desprezados também aqueles relacionados ao não conhecimento dos recursos.

Os dados foram colhidos diretamente das atas de julgamento, na forma em que os votos foram consignados. Em razão de terem sido consideradas as soluções das questões preliminares e de mérito, o total de votos mostrou-se superior à quantidade de recursos julgados.

Ao menos no âmbito das Turmas da Primeira Seção de Julgamento, a relatoria dos processos naquele mês foi maior por parte de Conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Vejamos:

¹³⁰ Os colegiados foram os seguintes: Primeira, Segunda e Terceira Turmas Ordinárias da Primeira Câmara; Primeira e Segunda Turmas Ordinárias da Segunda Câmara; Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara; Primeira e Segunda Turmas Ordinárias da Quarta Câmara; e Segunda e Terceira Turmas Especiais.

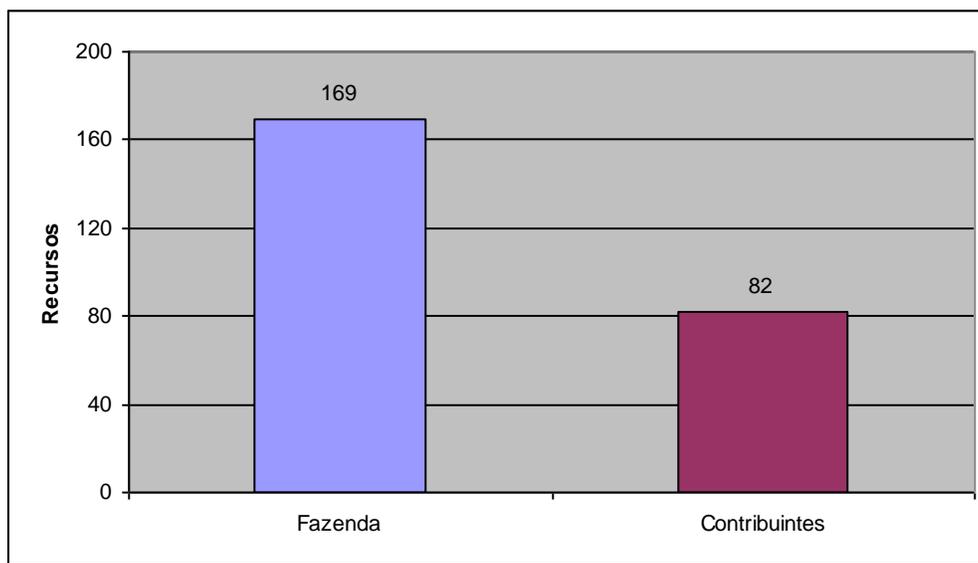


Gráfico 1 – Distribuição de processos por Relator

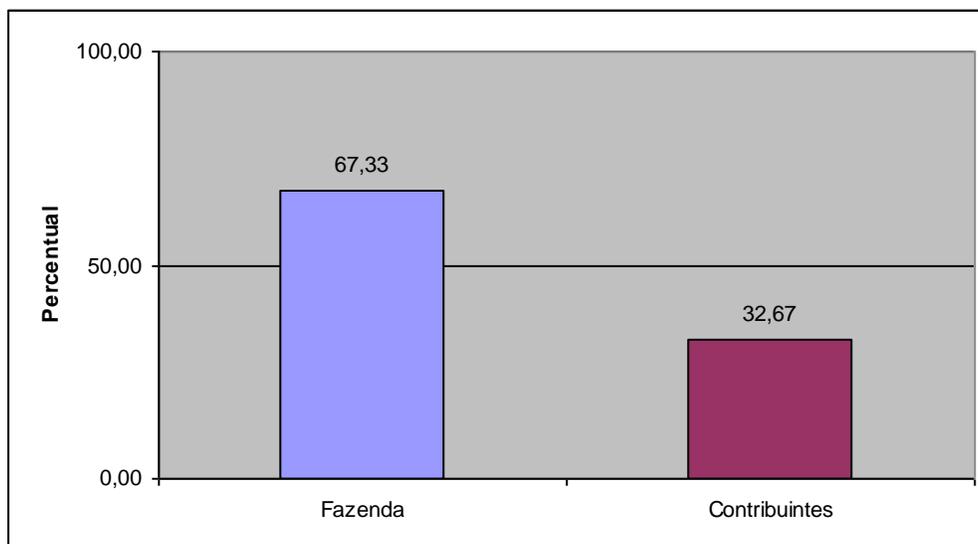


Gráfico 2 – Distribuição percentual de processos por Relator

O fato de os Conselheiros representantes dos contribuintes terem relatado uma quantidade menor pode ser decorrente, como destacado outrora, do fato de não terem dedicação integral e exclusiva ao CARF, ao contrário dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Relativamente aos resultados dos julgamentos, percebeu-se uma divisão quase igualitária, se considerados como decisões favoráveis aos contribuintes os provimentos integrais e parciais dos recursos voluntários, bem como os não provimentos dos recursos de ofício apreciados:

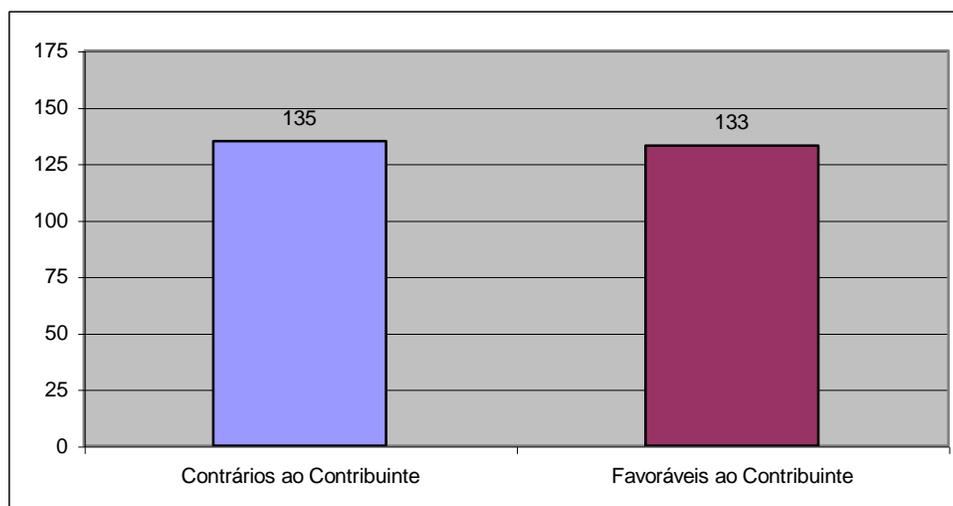


Gráfico 3 – Resultados geral dos julgamentos

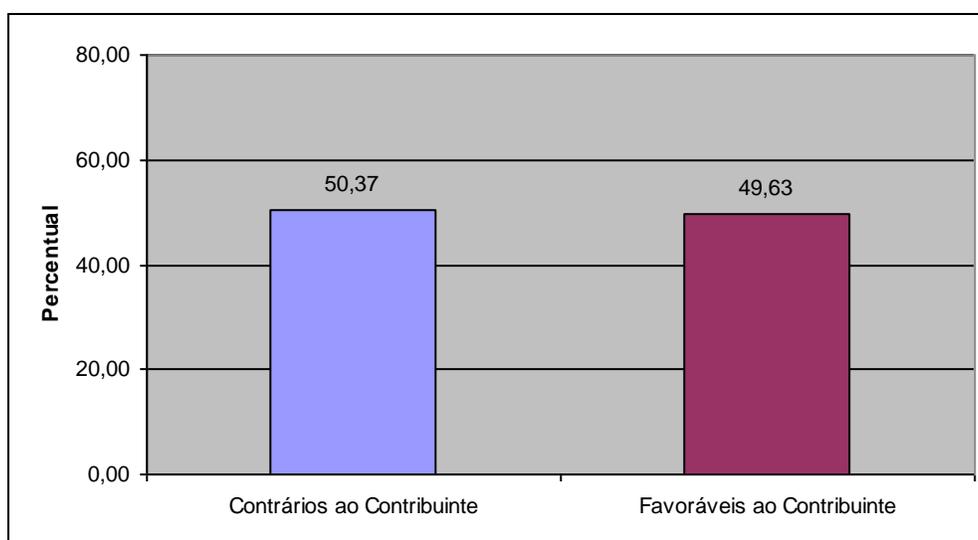


Gráfico 4 – Resultado geral dos julgamentos (análise percentual)

Da análise das atas também foi possível colher a distribuição dos votos, consideradas todas as decisões ali consignadas. Tanto com relação aos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional como quanto aos Conselheiros representantes dos contribuintes, a votação preponderou para o não acolhimento das pretensões recursais dos contribuintes. Graficamente:

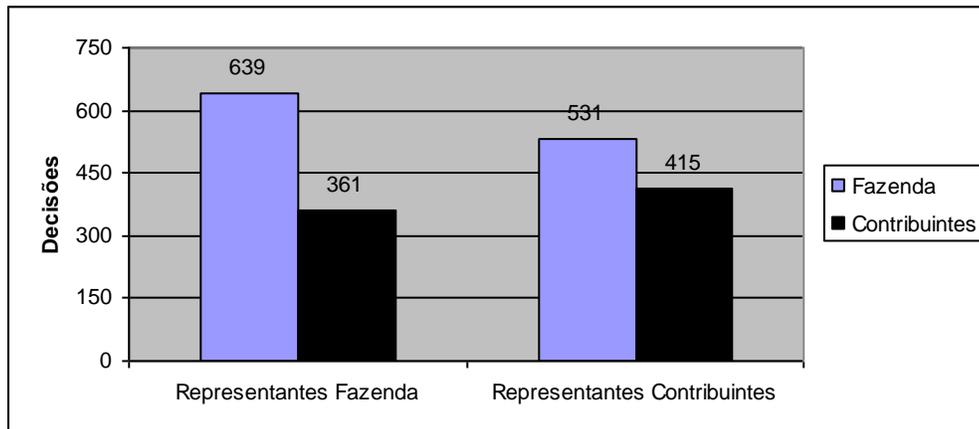


Gráfico 5 – Distribuição dos votos entre os Conselheiros

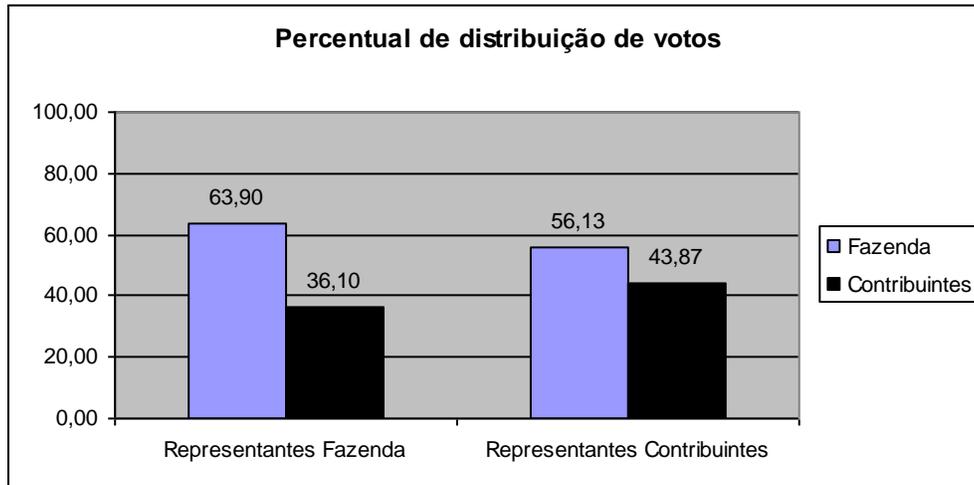


Gráfico 6 – Distribuição percentual dos votos entre os Conselheiros

A mesma tendência observou-se quando tomados os julgamentos dos recursos especiais, interpostos pela Fazenda Nacional e contribuintes, realizados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no mesmo mês de agosto de 2010; lembrando que a tal Turma cabe basicamente equacionar divergências de interpretação à lei tributária no âmbito da Primeira Seção de Julgamento. Vejamos:

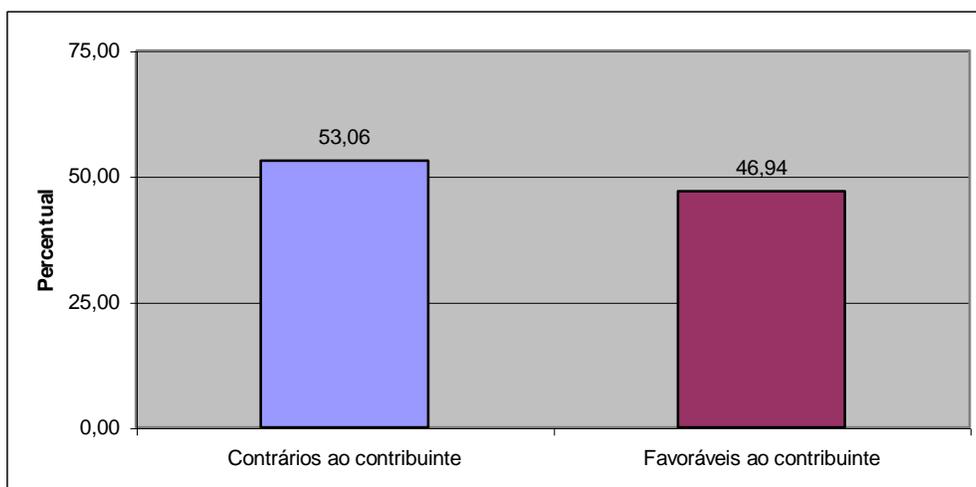


Gráfico 7 – Resultado dos julgamentos na Primeira Turma da CSRF

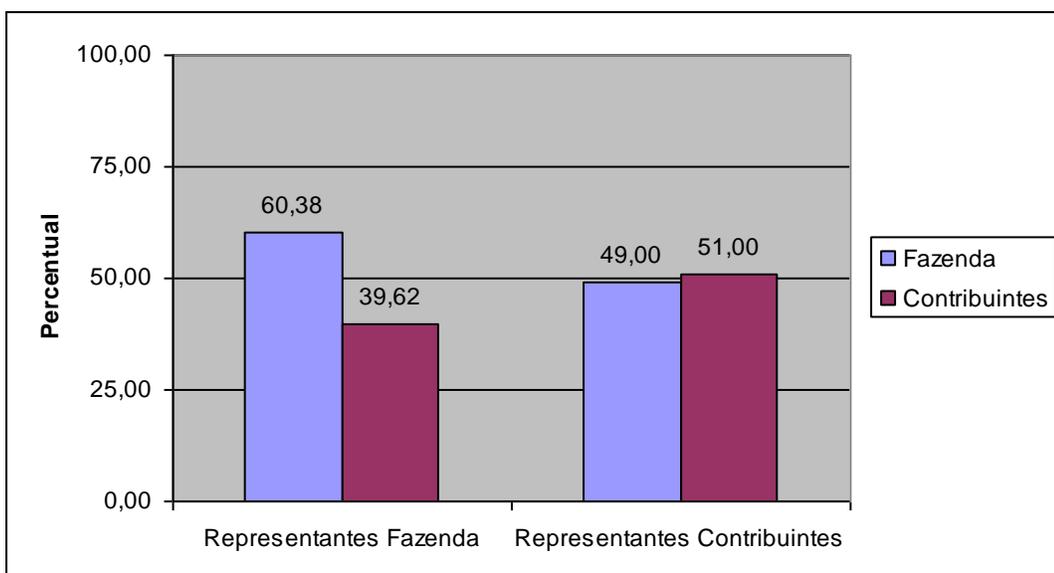


Gráfico 8 – Resultado dos julgamentos na Primeira Turma da CSRF (análise percentual)

O exemplo considerado demonstra, apesar de os resultados não poderem representar o que ocorre no CARF como um todo, no geral um balanço favorável à Fazenda Nacional, não em razão de os Conselheiros indicados pela RFB atuarem de forma parcial, como afirmam de forma equivocada alguns, vez que os Conselheiros representantes dos contribuintes também votaram, maioria das vezes, em prol da Fazenda Nacional, apesar de, reconheça-se, em percentual menor.

Tais resultados, que, frise-se mais uma vez, apenas retratam minimamente uma dada situação, podem ser justificados, por exemplo, pelo acerto do trabalho do Fisco federal; por defesas mal elaboradas; ou, ainda, pela otimização da atuação da PGFN.

Uma conclusão parece brotar dos números, e perceptível no dia-a-dia do contencioso administrativo tributário federal em segunda e especial instâncias: é precipitado afirmar que os Conselheiros sempre, ou na grande maioria dos casos, votam em conformidade com os interesses da entidade que os indicou ao CARF.

A própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional afirma, com relação ao julgamento de trezentos recursos que acompanhou em 2011, que apesar de os contribuintes terem tido mais decisões favoráveis, o balanço em termos financeiros penderia para a Fazenda Nacional¹³¹:

Em 2011, a maior parte dos 300 recursos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) foi favorável aos contribuintes, embora o ganho financeiro da União tenha sido maior. Do total de R\$ 46, 27 bilhões discutidos nos processos, R\$ 21,90 bilhões foram revertidos para os contribuintes, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Diante dos números apresentados, sejam os extraídos das atas de julgamento de colegiados da Primeira Seção de Julgamento ou os divulgados pela PGFN, não se pode conferir credibilidade às seguintes considerações, baseadas em resultados sem a indicação da fonte, que coloquem em cheque a credibilidade dos Conselheiros e do próprio CARF:

Esses julgamentos chamados administrativos já foram muito relevantes, quando autuações de expressivos valores foram declaradas insubsistentes, evitando-se que as demandas chegassem ao judiciário, onde os prejuízos para o tesouro poderiam ser de grande monta.

.....

Levando-se em conta que os integrantes desses órgãos julgadores são ou devem ser profissionais competentes e conhecedores das questões tributárias, esses julgamentos totalmente equivocados causam-nos enorme perplexidade. Ou de repente os julgadores esqueceram-se do que sabem, ou pior ainda, sofrem alguma pressão para decidir sempre a favor do fisco.

Nas publicações de decisões do TIT, do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) , do CMT (Conselho Municipal de Tributos de São Paulo) e por praticamente todas as unidades da federação, verificamos que o percentual de decisões a favor dos contribuintes não chega a 10%.

¹³¹ Disponível em

http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=15643%3Abalanco-e-favoravel-a-contribuintes&catid=45%3Ana-midia&Itemid=73&lang=pt. Consulta em 25/01/2012.

Note-se que mesmo processos onde o contribuinte foi representado por renomados advogados tributaristas, o resultado foi sempre assim. Eis aí uma nova forma de democracia: igualar a todos, tenham ou não boas defesas, atirando-os à vala comum dos que são culpados sem que se admita prova em contrário.

.....

Diante desse quadro todo, parece-nos que os órgãos de julgamento administrativo devem ser reformulados ou extintos.

.....

Se não for possível reformular o órgão e transformá-lo em algo útil, sério, respeitável por sua independência, então é melhor fechar. E criar varas especializadas de contencioso tributário, como existem as de menores, falência, família etc.

Em resumo: ou se faz um julgamento administrativo bem feito, ou encerra-se de vez a atividade. Afinal, fazer justiça não é brincadeira (HAIDAR, 2011).

Por outro lado, Minatel (1999, p.95) ressalta ser de extrema necessidade, e significativo, o papel desempenhado pelo órgão responsável pelo exame de controvérsias tributárias na esfera administrativa: a de controle interno dos atos da administração tributária, sob o prisma da legalidade e legitimidade.

Ademais, a boa e correta distribuição da justiça fiscal é um fator de destaque da atuação dos órgãos de segunda instância no processo administrativo tributário federal, na medida em que contribuem para que litígios deixem de ser carreados ao Judiciário, reduzindo, por conseguinte, os riscos da sucumbência para os litigantes, sendo as suas principais virtudes (OLIVEIRA, 1999, pp.154-155):

- eles são órgãos técnicos e especializados, conhecendo a fundo as matérias a julgar, e proferindo julgamentos técnicos e não políticos; os fundamentos jurídicos são altamente considerados;
- eles são imparciais, não se inclinam aprioristicamente em favor do fisco ou do contribuinte;
- eles não estão subordinados, como as delegacias de julgamento o estão, a portarias, instruções normativas, pareceres normativos ou quaisquer outros atos fazendários [...];
- os julgamentos são rápidos, em comparação com os julgamentos de primeira instância e os do Poder Judiciário;
- há amplo acesso do recorrente aos julgadores, quer para entrega de memoriais que resumem as razões de recurso, quer para sustentação oral durante as sessões de julgamento.

Entender que os Tribunais administrativos prestam-se unicamente a dar guarida aos desígnios arrecadatórios do Fisco significa traí-los em sua própria concepção e modo de organização funcional, de sorte a reduzir suas dimensões jurisdicionais ao suprimir-lhe função da

mais alta magnitude, qual seja, a análise do fundamento de validade das normas tributárias (MARINS, 2003, p. 341).

CONCLUSÃO

Nesta dissertação, que teve como propósito geral, analisar descritivamente a estrutura e funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), buscou-se, especificamente, investigar se as normas regimentais contribuem para concretizar o direito fundamental à razoável duração do processo e para garantir a imparcialidade nos julgamentos.

A efetivação daquele direito, no âmbito do processo administrativo tributário, também é uma luta que se trava no âmbito da legislação ordinária, como se nota do veto do Presidente da República, nos termos do art.66, §1º, da Constituição Federal, que implicou na redução das hipótese de cabimento de recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Mensagem nº 366, de 27 de maio de 2009:

O art. 37 prevê a possibilidade de interposição de três recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF em face das decisões das câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, quais sejam: recurso de decisão não unânime, recurso de decisão que der à lei tributária interpretação divergente, e recurso de decisão que der provimento ao recurso de ofício, este privativo dos contribuintes.

Entretanto, e justamente diante da necessidade de reduzir o tempo do trâmite dos processos, é necessário restringir a função da CSRF à apreciação apenas do recurso de decisão que der à lei tributária interpretação divergente. Nesse caso, a CSRF terá como único foco a unificação da interpretação das normas tributárias, o que poderá ter como efeito a maior pacificação dos litígios administrativos, com redução da litigiosidade.

Quanto ao primeiro desafio da pesquisa, relacionado à brevidade estampada na missão institucional do CARF, pode-se concluir inicialmente que, à vista do entendimento do Supremo Tribunal Federal, a duração de um processo não pode ser adjetivada apenas em razão do tempo de sua tramitação, pois em muitas ocasiões, a complexidade da causa justifica uma reflexão mais cuidadosa, ainda que implique no adiamento do seu desfecho. De igual modo, o funcionamento guiado pela celeridade não pode representar o sacrifício de prazos processuais, tampouco o desrespeito das demais garantias processuais, a exemplo do contraditório e ampla defesa.

Especificamente quanto à resposta à primeira parte da pergunta de partida desta pesquisa, não bastasse a própria unificação das estruturas dos extintos Conselhos de Contribuintes e da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais em um único órgão, no caso o CARF, com aumento da quantidade de colegiados, a representar um incremento na produtividade, foram identificadas

no Regimento Interno do CARF normas visivelmente voltadas para a concretização do direito à razoável duração do processo, como por exemplo¹³²:

1. Normas transitórias, que proibiram novo sorteio de processos que havia sido distribuídos quando da existência dos extintos Conselhos de Contribuintes, passando o julgamento automaticamente às Turmas do CARF para a qual foi designado o Conselheiro Relator. Na hipótese deste integrar colegiado especializado em matéria distinta, impôs-se a devolução dos processos no prazo de dez dias, com realização de sorteio na primeira sessão subsequente. Para os processos, cujo julgamento foi convertido em diligência por alguma das Câmaras dos extintos Conselhos de Contribuintes, devem ser distribuídos ao Relator original, salvo quando atuar em Turma com especialização diversa;
2. Autorização para que Turmas especializadas em determinada matéria possam temporariamente apreciar recursos de uma outra Seção de Julgamento;
3. Definição de prazo de seis meses para inclusão do processo em pauta de julgamento, permitida a prorrogação desde que devidamente justificada. No caso de processos que retornem de diligência, o prazo é reduzido para três meses;
4. Definição de prazo de trinta dias para a formalização do acórdão;
5. Definição de prazo de quinze dias, após o julgamento, para o Conselheiro disponibilizar declaração de voto, sob pena de o acórdão ou resolução serem sem ela formalizados;
6. Imposição de perda de mandato nas hipóteses de não cumprimento do prazo para relatar, de retenção reiterada de processos e desrespeito a prazos legais ou regimentais para a prática de atos processuais;
7. Possibilidade de julgamento em lote, quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, cuja solução já tenha jurisprudência firmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais;
8. Obrigatoriedade de, no caso de Conselheiro deixar de exercer o mandato, os processos serem sorteados a outro Relator na reunião subsequente à devolução dos autos à Secretaria da Câmara;
9. Na hipótese de adiamento do julgamento, o processo deve retornar na sessão seguinte em que comparecer o Relator ou na reunião subsequente;

¹³² Em razão de no Capítulo 3 já ter sido identificada a respectiva localização no Regimento Interno, optou-se por não repeti-las na Conclusão.

10. Irrecorribilidade da decisão que rejeitar requerimento em que se aponte inexatidão material do acórdão, devido a lapso manifesto ou a erros de escrita ou de cálculo;
11. Limitação da interposição do recurso especial à hipótese de divergência de interpretação conferida à lei tributária por colegiado distinto daquele que proferiu o acórdão, e ainda assim com algumas restrições (v.g., não cabimento na hipótese de o acórdão recorrido aplicar enunciado de súmula);
12. Observância obrigatória de enunciados de Súmula aprovados pela Câmara Superior de Recursos Especiais, decorrentes de decisões reiteradas e uniformes no âmbito do CARF, e de Resoluções, voltadas a uniformizar decisões proferidas pelas Turmas da CSRF;
13. Alinhamento do CARF a decisões de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática do recurso repetitivo, bem como pelo Supremo Tribunal Federal quando reconhecida a repercussão geral¹³³, ambas de reprodução obrigatória pelo Conselheiros.

Assim, o CARF dispõe de mecanismos que, aliados à necessidade de crescente profissionalização de seu corpo funcional administrativo, responsável pelos despachos de encaminhamento, distribuição e sorteio de processos, contribuem para a redução do tempo de permanência dos processos no órgão e concretização do direito fundamental à razoável duração do processo, constituindo-se em um fator de consolidação de sua importância no sistema jurídico tributário nacional.

Confirma-se o aumento da produtividade, a partir da implementação de muitas das medidas normatizadas no Regimento Interno, constatado pelo próprio CARF em 2011 em sua “Prestação de Contas Ordinárias Anual - Relatório de Gestão 2010”:

Com todas as mudanças trazidas pela unificação em 2010 obteve-se um resultado de julgamento expressivo em relação a 2009, ano da unificação, e pouco acima do previsto nas metas definidas para o ano, no Plano Plurianual de Governo (18.899). O resultado de julgamento obtido em 2009 foi de 14.860 contra um total de 19.387 em 2010, incremento de 30,46% (p.6).

¹³³ Conforme observação constante do item 3.1.3.2.3, ao se impor o sobrestamento, o Regimento Interno do CARF impede que os recursos sejam julgados até que seja proferida pelo STF a decisão de mérito, opção que depõe contra a implementação do vetor da razoável duração do processo.

A respeito da imparcialidade, chama à atenção, diferentemente do que ocorre em primeira instância, a ausência de vinculação a entendimentos emanados da RFB, prevalecendo o livre convencimento motivado do Conselheiro.

O Regimento Interno procura garantir a imparcialidade basicamente a partir da definição de regras voltadas a hipóteses de impedimento e suspeição, a respeito das quais se pode concluir:

1. As hipóteses de impedimento e suspeição mostram-se insuficientes. O ideal é que constasse previsão a impossibilitar a participação de Conselheiro quando tenha atuado como perito ou autoridade fiscal responsável por diligência determinada no curso do processo; ou quando litigue judicial ou administrativamente com o contribuinte, ou respectivo cônjuge ou companheiro; ou, ainda, quando cônjuge, companheiro(a), parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau atue como advogado no processo;
2. No caso de Conselheiros representantes dos contribuintes, as limitações regimentais relacionadas à participação nos julgamentos, decorrentes de sua atuação profissional fora do CARF, não são satisfatórias. Caso integre escritório ou sociedade de advogados, de assessoria ou consultoria, deveria se declarar impedido quando a entidade da qual participe patrocine causa semelhante, ainda que a atuação seja conduzida por outro patrono. É fato que tais sociedades auferem ganhos que beneficiam todos os seus profissionais mesmo que remotamente, independentemente de quem tenha firmado a petição ou prestado concretamente consultoria, assessoria ou assistência jurídica ou contábil;
3. Para incrementar os controles interno e externo sobre a atuação dos Conselheiros representantes dos Contribuintes, os escritórios de advocacia, ou sociedades de advogados, de consultoria ou de assessoria, em que atuam deveriam ser divulgados, por exemplo, no sítio eletrônico do CARF na internet;
4. A paridade estabelecida no Decreto nº 70.235/72, confirmada no Regimento Interno, não compromete a necessária imparcialidade dos Conselheiros, mas se consubstancia em modelo que contribui para a construção das decisões, haja vista o enriquecimento proporcionado pelo embate dialético, emergente de conhecimentos especializados, moldados a partir de experiências profissionais de origem distintas;
5. Seria muito positivo se fosse estabelecida uma espécie de quarentena, semelhante à aplicável às carreiras da magistratura e do Ministério Público, para ex-Conselheiros poderem patrocinar interesses de contribuintes no CARF. Tal medida reduziria a possibilidade de, na

proximidade do encerramento de mandatos, votos serem proferidos com o ânimo voltado à consolidação ou alteração de teses que pudessem projetar ganhos particulares;

6. Os resultados colhidos de atas de julgamentos de colegiados da Primeira Seção de Julgamento em agosto de 2010, apesar de não poderem ser considerados uma amostra representativa do que ocorre no CARF como um todo, mostraram-se interessantes na medida em que ilustram igualdade no percentual de decisões favoráveis (49,63%) e contrárias aos interesses dos contribuintes (50,37%).

A importância do CARF não pode ser medida em razão do resultado dos seus julgamentos, até mesmo porque os fatos que permeiam o caso concreto devem ser valorados. Caso fosse essa a medida a conferir legitimidade ao CARF, poder-se-ia, em caso de resultados em sua maioria contrários aos interesses da Fazenda Nacional, levar ao equivocada descrédito de outro órgão de suma importância ao país, a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. *A reconstrução da legitimidade do Supremo Tribunal Federal: densificação da jurisdição constitucional brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. *Jurisdição constitucional e federação: o princípio da simetria na jurisprudência do STF*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010;

ARAÚJO, Nicolas Mendonça Coelho de. *Meios de impugnação da decisão de sobrestamento do recurso especial em razão da instauração do procedimento do art.543-C do CPC*. In Revista de Processo - RePro. Ano 36, nº 197. Revista dos Tribunais. Julho de 2011;

ASSIS, Araken de. *Duração razoável do processo e reformas da lei processual civil*. Revista Jurídica. Ano 56, nº 372. Porto Alegre: Notadez, outubro de 2008;

ATAÍDE JR., Vicente de Paula. *A reforma do judiciário e a Emenda Constitucional nº 45/2004*. Revista de doutrina do TRF 4ª Região. Edição nº 09, novembro de 2005. Disponível em <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15656-15657-1-PB.pdf>. Consulta em 20/09/2011;

AURÉLIO, Marco Meirelles. *Invalidades no processo administrativo tributário*. In Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010. Brasília: Edições Valentim, 2011;

BARRETO, Carlos Alberto Freitas. *O bom Conselho: solucionar litígios*. In Revista de Seguridade Social. Ano XX, nº 104. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Julho/setembro de 2010;

BERGAMINI, Márcia Rejane Markendof. *Processo contencioso administrativo de exigência fiscal*. Disponível em <http://www.oab-sc.org.br/institucional/artigos/27447-2.htm>. Consulta em 03/02/2012;

BERNARDI, Renato. *O início da reforma do poder Judiciário – I*. Revista Jurídica Virtual, v.6, nº 69, fev/2005. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_69/index.htm. Consulta em 20/09/2011;

BOITEUX, Fernando Netto. *Recurso especial da União contra decisão do Conselhos de Contribuintes que julga recurso de ofício – possibilidade*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 124. São Paulo: Oliveira Rocha, janeiro/2006;

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *A pessoa do julgador administrativo*. In Processo administrativo fiscal. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000;
CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993;

BORBA, Bruna Estima. *Imposto de renda das pessoas físicas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009;

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 7ª ed. São Paulo: RT, 2011;

CALSING, Renato José. *Processo administrativo tributário: reflexões*. In Revista de Estudos Tributários. V.8, n.48. Porto Alegre: Síntese, março/abril de 2006;

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. Vol. I. 10ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004;

_____; *Lições de direito processual civil*. Vol. II, 8ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004;

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. *O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária*. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011;

_____. *O desenvolvimento e a sonegação fiscal*. Disponível em <http://www.jfce.gov.br/internet/esmafe/materialDidatico/documentos/judiciarioDireitoDesenvolvimentoEconomico/desenvolvimentoSonegacaoFiscal-HelioCampos.pdf>. Consulta em 10/01/2011;

_____. O Estado de Direito no século XXI: desafios e opções. In *Revista da Pós-Graduação em Direito da UNICAP*. V.1, N.1. Recife: Fundação Antônio dos Santos Abranches, janeiro/2002;

_____. *Relevância: processo e jurisprudência*. In *Direito, cidadania & processo*. V.2. NETO, Manoel Severo (org.). Recife: Fundação Antonio dos Santos Abranches, 2006;

_____. *Segurança jurídica: valores e expressões objetivas*. In *Direito, cidadania & processo*. V.2. NETO, Manoel Severo (org.). Recife: Fundação Antonio dos Santos Abranches, 2006;

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *Órgão julgador administrativo – necessidade de o mesmo ser paritário*. In Processo administrativo fiscal. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999;

CASSONE, Vittorio. *A pessoa do julgador administrativo*. In Processo administrativo fiscal. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000;

COSTA e SILVA, Adonis. *Uma abordagem teórica do processo administrativo tributário*. In Direito, cidadania & processo. V.4. NETO, Manoel Severo (org.). Recife: Fundação Antonio dos Santos Abranches, 2009;

_____. *Teoria: forma de garantia no direito processual tributário*. In Direito, cidadania & processo. V.2. NETO, Manoel Severo (org.). Recife: Fundação Antonio dos Santos Abranches, 2006;

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Jurisdição e competência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008;

DIDIER JR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. 1. Salvador: Podvim, 2007;

_____; OLIVEIRA, Rafael, BRAGA, Paula Sarno. *Curso de direito processual civil: direito probatório, decisão judicial, cumprimento e liquidação da sentença e coisa julgada*. Vol.2. Salvador: Podvim, 2007;

_____; CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais*. Vol.3. Salvador: Podvim, 2007;

DIMOULIS, Dimitri, MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2010;

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003;

_____; Instituições de Direito Processual Civil. Vol.I. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002;

DORNELLES, Francisco. *Pronunciamento do Senador Francisco Dornelles (PP-RJ) em 31 de maio de 2011, no Plenário do Senado Federal*. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Noticias/listarNoticias.jsf>. Consulta em 3 de janeiro de 2012;

FARIA, Bruno de Abreu, BICHARA, Luiz Gustavo A. S.. *A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário e o princípio da razoável duração do processo*. Questões atuais de direito empresarial. Vol. II. São Paulo: MP Ed., 2009;

FERREIRA, Antonio Cesar Bueno. *A preclusão e a verdade material no processo administrativo tributário*. In Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010. Brasília: Edições Valentim, 2011;

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de direito administrativo*. 14ªed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2005;

FILHO, Nagib Slaibi. *Direito fundamental à razoável duração do processo judicial e administrativo. Acesso à Justiça*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002;

FISCHER, Octávio Campos. *Recurso hierárquico e devido processo constitucional: o processo administrativo tributário não pertence à Administração Pública!* In Revista Dialética de Direito Tributário. N. 141. São Paulo: Oliveira Rocha, junho/2007;

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998;

Haidar, Raul. *Os recursos administrativos não podem acabar*. Coluna Justiça Tributária do sítio eletrônico Consultor Jurídico, de 25 de julho de 2011. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-jul-25/justica-tributaria-recursos-administrativos-nao-podem-acabar>. Consulta em 3 de janeiro de 2012;

JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de direito processual civil*. Vol.I, 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998;

KAMINSKI, Emerson Jardim. *A insuficiência da “regra” da competência delegada nas ações previdenciárias para atender aos “princípios constitucionais” do acesso à justiça e da razoável duração do processo*. Revista IOB Trabalhista e Previdenciária. Vol. 20, nº 231. Porto Alegre: IOB, setembro de 2008;

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional*. 11^a ed. São Paulo: Método, 2007;

MACHADO, Agapito. *A nova reforma do poder Judiciário: Pec nº 45/2004*. Revista CEJ, nº 28, jan/mar 2005. Disponível em <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/647/827>. Consulta em 20/09/2011;

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário. N. 175. São Paulo: Oliveira Rocha, abril/2010;

_____. *Curso de direito tributário*. 13^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

MARINONI, Luiz Guilherme. *Direito fundamental à duração razoável do processo*. Revista Jurídica. Ano 57, nº 379. Porto Alegre: Notadez, maio de 2009;

_____; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo de conhecimento*. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005;

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3^a ed. São Paulo: Dialética, 2003;

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

MEDINA, José Miguel Garcia, WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Processo civil moderno*. Vol. 1. São Paulo: RT, 2009;

_____. *Recursos e ações autônoma de impugnação*. Vol.2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008;

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

MELO, José Eduardo Soares de. *Composição paritária dos órgãos julgadores administrativos*. In Processo administrativo fiscal. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000;

MINATEL, José Antonio. *Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário*. In Processo administrativo fiscal. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999;

MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003;

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010;

NEDER, Marcos Vinícius, LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010;

NETO, Armando Zanin. *As alterações no processo administrativo fiscal federal e a instalação do CARF*. In Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza – CE. Junho de 2010. Disponível em <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4047.pdf>. Consulta em 15/02/2011;

NETTO, Domingos Franciulli. *Quarentena para juízes: um retrocesso*. BDJur – Biblioteca Digital Jurídica – STJ. Publicado em 29/11/2004. Disponível em http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/262/Quarentena_para_Ju%c3%adzes_um_Retrocesso.pdf?sequence=4. Consulta em 20/09/2011;

OLIVEIRA, Denise Teixeira de. *O direito fundamental à duração razoável do processo judicial*. Recife, 2007. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2007;

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *O processo fiscal federal na visão da defesa*. In Processo administrativo fiscal. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999;

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. *Delegacias da Receita Federal de Julgamento e evolução das normas do processo administrativo fiscal*. In Processo administrativo fiscal. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999;

PASTORELLO, Dirceu Antonio. *Composição paritária dos órgãos julgadores administrativos*. In Processo administrativo fiscal. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000;

PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário. Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007;

PECES-BARBA MARTINEZ, Gregório. *Aproximación lingüística*. Teoria de los derechos fundamentales. Madri: Universidad Carlos III, 1999;

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006;

QUEIROZ, Mary Elbe. *A revisão do lançamento tributário (o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica)*. In Processo administrativo fiscal. 6º vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2002;

QUEIROZ NETO, Luiz Vicente de Medeiros. *A pertinência temática como requisito da legitimidade ativa para o processo objetivo de controle abstrato de normas*. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v.15, n.7, julho/2003. Disponível em http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/21660/pertinencia_tematica_requisito_legitimidade.pdf?sequence=1. Consulta em 21/09/2011;

PRESTAÇÃO DE CONTAS ORDINÁRIAS ANUAL: RELATÓRIO DE GESTÃO 2010. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Março de 2011;

RIBEIRO, Wilton Luiz Cabral. *A decisão administrativa no processo administrativo tributário: consequências e limitações de sua aplicação*. In Temas atuais de direito tributário., V. II. FEITOSA, Raymundo Juliano Rego e QUEIROZ, Mary Elbe (orgs.). Recife: ESAF, 2003;

ROCHA, Sérgio André. *Duração razoável do processo administrativo fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 142. São Paulo: Oliveira Rocha, julho/2007;

_____; CASANOVA, Vivian. *A apresentação extemporânea de provas no processo administrativo fiscal*. In Revista Dialética de Direito Tributário. N. 168. São Paulo: Oliveira Rocha, setembro/2009;

RODRIGUES, Edison Pereira. *A dupla instância administrativa em matéria tributária*. In Processo administrativo tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002;

RODRIGUES, Walter Piva. *A pluralidade de instâncias no processo administrativo tributário*. In Processo administrativo fiscal. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999;

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007;

SENA, Beatriz Veríssimo de. *Os tribunais administrativos exercem jurisdição?* Disponível em <http://aliquota.blogspot.com/2010/06/os-tribunais-administrativos-exercem.html>. Consulta em 15/01/2012;

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009;

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. *Processo e ideologia: o paradigma racionalista*. Rio de Janeiro: Forense, 2006;

SOUZA, Antônio José Praga de. *Conselhos de Contribuintes do Brasil: uma visão para o presente*. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/schontag/Monografias_premiadas_arquivos/monografia/monografias6/MENCAO-HONROSA.pdf. Consulta em 21/09/2011;

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975;

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012;

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Os princípios do processo administrativo fiscal*. In Processo administrativo fiscal. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999;

_____. *A pessoa do julgador administrativo*. In *Processo administrativo fiscal*. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000;

VAREJÃO, José Ricardo. *Princípio da igualdade e direito tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008.