

Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível



Heleno Torres
Professor e Advogado

Não se pode temer os ventos favoráveis das mudanças. A evidência do caso

em torno do “CARF”, com suspeitas de fraudes, ainda em fase de apuração, deve ser tomada como oportunidade para reformas profundas, sob os valores que justificam a existência do devido processo administrativo, como garantia constitucional que assegura o contraditório e o livre convencimento, mediante provas e recursos cabíveis. A sociedade precisa saber que o Estado tem os meios para debelar os problemas existentes, punir os culpados e até refundar a instituição, se necessário, mas jamais, como meio, pode-se postular a extinção do devido processo administrativo fiscal, como sugerido por alguns.

A Constituição mostra sua maior força como parâmetro a ser observado nos momentos de crises das instituições. No Brasil, a extinção do processo administrativo fiscal, com as garantias do devido processo legal, por força dos art. 5º, LIV e LV, e art. 60, § 4º, da Constituição, só poderia ocorrer mediante instauração de novo poder constituinte, por tratar-se de cláusula pétrea, defesa a supressão até mesmo por emenda à constituição. Ora, o “processo administrativo fiscal”, como garantia constitucional, não se limita ao conjunto de atos do procedimento. Não se basta com a disponibilidade de um arremedo processual, como uma autoridade com poderes de mera “revisão” dos atos da fiscalização. Por ser princípio inerente aos direitos fundamentais, somente pode ser concretizado quando atendido em todos os seus elementos, suficientes a oferecer contraditório, isonomia, ampla defesa, direito a provas e acesso a recursos, afora as condições para formação do livre convencimento dos julgadores. Tem-se, com isso, a prevalência da força normativa da Constituição (Konrad Hesse).

Registre-se que não se conhece, nas democracias ocidentais, algum País desprovido do devido processo legal. Persistem, é certo, modelos distintos de inserção dos órgãos competentes, mas que decorrem da própria estrutura constitucional de organização do Estado e do Poder Judiciário, além dos regimes que prescrevem como são julgados os atos da Administração Pública em geral e em matéria tributária.

Como garantia constitucional, o “processo administrativo fiscal” presta-se à proteção do patrimônio público (tributos), mas precipuamente à efetividade do direito de proteção dos contribuintes (art. 5º, LIV



e LV, da CF), para permitir ampla defesa ante qualquer acusação de descumprimento das leis tributárias, mediante provas e recursos, para controle da legalidade, bem como o exame da culpabilidade e da adequada motivação do que seja objeto do ato de lançamento tributário.

A autoridade fazendária, nos atos de fiscalização, cumpre um papel dos mais nobres e qualificados. Na sua missão, ele opera uma interpretação das leis tributárias e dos fatos que toma conhecimento. Desse modo, cumpre a legalidade, mas sem que o contribuinte possa ter qualquer oportunidade de defesa. E isso torna-se ainda mais relevante nos casos submetidos ao “lançamento por homologação”, quando a ordem jurídica transfere ao particular o dever de interpretar e a aplicar a lei antes de qualquer agir da Administração, o que ocorre na maioria dos tributos. Daí a necessidade do processo administrativo.

A cobrança de tributo, mesmo que este seja um dos mais elevados deveres do cidadão e das empresas, sempre implica redução do direito de propriedade privada. Por isso, a Constituição prescreve, no seu art. 5º, LIV, como medida de segurança jurídica, que *ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal*. A Constituição confirma, como princípio, que a vontade da fiscalização ou do lançamento tributário não pode ser um ato imperativo e auto-executivo. Uma força incontestável que atribua ao ato administrativo caráter definitivo e imperativo, sem oportunidade para qualquer apreciação sobre a legalidade ou as motivações da interpretação do agente público.

Justamente para o controle de legalidade e exercício do direito de defesa contra a cobrança de eventuais tributos indevidos ou multas incorretas, a Constituição atribui a garantia do processo administrativo, pelo inciso LV, do art. 5º, ao prever que “aos *litigantes*, em *processo judicial* ou *administrativo*, e aos acusados em geral *são assegurados o contraditório e ampla defesa*, com os *meios e recursos* a ela inerentes”. A Constituição, assim, define duas jurisdições disponíveis para o exercício de defesa dos particulares, a Administrativa e a Judicial, sem opor qualquer limitação.

A garantia constitucional ao devido processo administrativo fiscal, no Brasil, é um direito fundamental que deve conviver ao lado do princípio do livre acesso ao Judiciário. Ambas as jurisdições, administrativa e judicial, estão abertas aos contribuintes, porque a Constituição determina no art. 5º, XXXV, que “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”. Destarte, são indisponíveis ao legislador tanto o afastamento do processo administrativo fiscal, quanto qualquer cerceamento ao livre acesso ao Judiciário (*princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional*).

Pode até chamar atenção para alguns, mas a Constituição assegura o direito de livre acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV) mesmo quando tenha exercido seu direito na via administrativa e nesta tenha sido derrotado. Contudo, nenhuma lei ou mesmo emenda à Constituição poderá modificar essa limitação.

A dualidade de jurisdições é um direito constitucional do contribuinte. Como “direito fundamental” de proteção contra atos do Estado, logicamente, não se estende ao Estado. Nada impede que a lei autorize a Administração a recorrer ao Judiciário quando este veja-se derrotado na via administrativa, mas seria um custo adicional descabido, na medida em que a decisão administrativa terminativa é tomada por órgão do próprio Estado.

Por conseguinte, ao Ministério da Fazenda só caberia duas possibilidades no momento: manter o órgão com modificações substanciais ou instituir outro, com meios e recursos suficientes para bem cumprir o



direito de defesa dos contribuintes no espaço da Administração. O “CARF”, como órgão atual que exerce as funções de decidir sobre os recursos fiscais, até pode ser extinto, mas sem que isso possa comprometer a continuidade daquela garantia do “devido processo administrativo fiscal”.

Nesse particular, é de se reconhecer que a ação do Ministério da Fazenda tem sido firme e contínua. Suspendeu as atividades do órgão, afastou conselheiros sob investigação, criou um Grupo de Trabalho que, em curto prazo, ofereceu importantes sugestões de mudanças ao Regimento Interno, deu transparência às suas propostas e abriu oportunidade para “Consulta Pública”, para colher sugestões adicionais, e instituiu uma Comissão de Ética para o órgão. Não é pouco. E a agilidade se justifica, haja vista a necessidade de retomada dos seus trabalhos, para permitir a arrecadação dos tributos.

Admitida a continuidade do “CARF” com sua reforma estrutural e funcional, deve-se buscar meios para assegurar sua eficiência, com imparcialidade e isenção das decisões.

Dentre outras, a separação funcional do Conselho em relação à própria Receita Federal é desejável, mesmo que mantido dentro da Estrutura do Ministério da Fazenda, para eliminação de interferências no processo decisório e cumprimento do controle de legalidade com moralidade, impessoalidade e livre convencimento dos julgadores.

Quanto à composição do órgão, não pode haver jurisdição onde não seja afirmada a independência e isenção dos julgamentos e, no caso dos processos administrativos, isso não é diferente. Neste aspecto, a experiência internacional é muito rica e confirma os fundamentos do direito constitucional ao contraditório e ampla defesa com garantias típicas de juízes para os julgadores tributários.

Países há nos quais o tribunal administrativo é composto estritamente por membros da Administração Tributária (Estados Unidos, Espanha), por membros que são indicados e com mandatos temporários (Alemanha) ou por juízes com concursos especializados (Portugal, Itália, Argentina). Em todos, a independência vê-se alcançada com autonomia funcional e garantias jurisdicionais, como estabilidade, inamovibilidade, irredutibilidade de salários e outros direitos assegurados aos membros, de forma continuada ou por certo período. Os modelos variam conforme as estruturas de organização do Judiciário.

De outra banda, quando a Administração prefere não atribuir aos seus julgadores as mesmas garantias jurisdicionais, o da *composição paritária* é o modelo que melhor atende a esse propósito, na medida em que estimula uma espécie de autocontrole interno, o que leva à construção de decisões no embate das teses contrapostas. O “voto de minerva” (ou de “qualidade), neste caso, vê-se geralmente reservado ao julgador da Administração, como forma de evitar os empates, numa espécie de “*in dubio pro fisco*”. Este é o modelo que vigora no Brasil e, com poucas variações, no Japão.

O modelo paritário de composição do “CARF”, não é, por si só, a fonte de todos os seus males, como sugerido por alguns. Tampouco pode-se confundir a maioria dos advogados sérios e qualificados que ali atuam com a minoria sobre a qual pesam indícios de fraude. Os advogados são profissionais que atuam comprometidos com seu Estatuto (Lei 8.906/1994), os quais, no exercício da profissão, devem manter *independência em qualquer circunstância* (art. 30, § 1º). Esta “independência” coincide com as mais virtuosas expectativas que recaem sobre quaisquer tribunais administrativos.



Destarte, a composição paritária, nos moldes atuais, até poderia ser substituída, mas desde que fosse por um modelo de composição que atribuísse independência aos conselheiros, com garantias de imparcialidade, inamovibilidade e irredutibilidade de salários, durante sua permanência no órgão e extensivo ao período de “quarentena”. É assim na Itália, na Argentina, nos EUA, em Portugal, no Canadá e outros países.

Quanto à escolha dos membros, ao meu ver, a forma mais isenta de provimento das funções de conselheiro é que se faça por processo seletivo, dos conselheiros da Fazenda e dos contribuintes, autonomamente, na forma de “concurso público”.

Atualmente, o Regimento Geral do “CARF” (Portaria MF nº 256/2009), no art. 28 e seguintes, dispõe que os conselheiros “representantes da Fazenda Nacional” serão escolhidos por lista tríplice elaborada pela “SRFB” (auditores-Fiscais em exercício há pelo menos 5 anos); e os conselheiros “representantes dos contribuintes”, a partir de lista tríplice das confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais. Neste caso, exige-se notório conhecimento técnico, com o mínimo de cinco anos de inscrição na OAB, além de efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade. As listas tríplices são encaminhadas ao “Comitê de Seleção de Conselheiros”, acompanhadas dos documentos dos candidatos, e os selecionados serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandato de 3 anos, admitida a recondução até o total de nove anos.

Para a seleção de advogados, a suprir as futuras vagas, na condição de “conselheiros representantes dos contribuintes”, o provimento das funções igualmente poderia ser feito por concursos públicos de provas e títulos, com livre acesso a todos os advogados inscritos na OAB com mais de cinco anos de experiência comprovada em matéria tributária.

As indicações das confederações, ainda que previstas em lei, não podem prosperar na hipótese de atividade remunerada. A Constituição, prescreve, no art. 37, II, que a investidura em qualquer cargo ou emprego (e não fez exclusão dos temporários) faça-se preferencialmente por “*aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei (...)*”. De se ver, a motivação da escolha deve ser a capacidade para assunção das funções, aferida por processo seletivo aberto para toda a coletividade, com transparência, “de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego”, ou seja, conforme o tipo de tributo de especialidade das câmaras do Conselho.

Não se pode admitir que função tão técnica e especializada, como a de Conselheiro do processo administrativo fiscal, de larga importância para as contas públicas e defesa de direitos fundamentais, seja deixada livre à deliberação política, por mais virtuosas que sejam as boas intenções das indicações por parte das confederações. O preparo e a qualificação devem ser aferidos, com abertura de acesso, por certame de seleção amplamente livre para todos aqueles quem se sintam aptos a cumprir esta missão.

O Processo seletivo pode surpreender. Estou certo que múltiplos talentos podem ser revelados. Para muitos, a remuneração proposta é adequada. E penso nos profissionais que se encontram em etapas de formação acadêmica, como doutorandos, por exemplo. Ou mesmo no caso de aposentados e que



possuem avançado amadurecimento na área. Diga-se o mesmo de profissionais que não advogam contra a União e outros.

A seleção deve ser aplicável tanto aos julgadores representantes dos contribuintes quanto aos representantes da Receita Federal e poderia valer por dois anos, para preenchimento de vagas segundo a disponibilidade, na ordem de aprovação. Ademais, que os mandatos sigam com três anos, mas renováveis uma única vez, por até dois anos.

A redução dos mandatos para o máximo de cinco anos permitirá a renovação dos conselheiros e atualização da jurisprudência, porquanto a coleção de precedentes vinculantes e súmulas já serviria para consolidar a manutenção da experiência do tribunal. Preferível a racionalização, por atos vinculantes, do que a subjetividade dos conhecimentos dos conselheiros como modo de preservar a “memória” do órgão.

O procedimento também deve ser priorizado, para reduzir complexidade, diminuir etapas, sem que isso traga prejuízos ao direito a recursos no âmbito do devido processo legal. Sugere-se aqui sua racionalização e simplificação, o que é sempre desejável.

Dentre outras sugestões, propõe-se instituir os “precedentes administrativos vinculantes” ou aprimorar os mecanismos de *uniformização de jurisprudência* (súmulas), que podem ser de grande utilização para garantir isonomia entre os particulares nas relações entre as partes de qualquer processo.

A Administração deve promover a ampliação da vinculação das decisões do “CARF”, em cooperação com a “COSIT”, para celeridade processual, para solução de conflitos e vinculação da Administração em idênticas questões de direito. Em qualquer caso, os “precedentes administrativos” devem ser vinculantes para todo o “CARF”, Delegacias Regionais de Julgamento – DRJ, “COSIT” e Fiscalização.

A proposta consiste em exigir que a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF mantenha relação de coordenação com a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal, que é o órgão responsável pela solução de Consultas, numa permanente e intensa cooperação, para que as decisões por unanimidade da “CSRF” sobre matérias de direito sejam adotadas com efeito equivalente ao de “solução de consultas”, com eficácia vinculante para toda a Fiscalização e orientação da conduta dos contribuintes.

Neste caso, seria necessária decisão unânime da “CSRF” com deliberação específica para a parte da decisão que assumiria a condição de “precedente administrativo vinculante”, com eficácia vinculante. Neste caso, deve-se admitir recurso da Procuradoria da Fazenda estritamente quanto ao incidente de uniformização de jurisprudência, sem qualquer prejuízo à situação do contribuinte integrante do processo do qual decorra o precedente.



De igual modo, o advento de Decisão do Supremo Tribunal Federal – STF ou do Superior Tribunal de Justiça – STJ, na forma de repercussão geral, súmula vinculante ou de recurso repetitivo, nos termos dos art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), devem ser vinculantes, mediante unificação da Jurisprudência do “CARF” e da “COSIT”. Afronta o princípio da moralidade administrativa que a lei prescreva que decisões de uniformização são vinculantes para toda a Administração Pública e autoridades tributárias recusem-se a aplicar as decisões dos tribunais superiores do País, como aquelas do STJ e do STF, como sói ocorrer.

Para agilizar julgamentos, propõe-se instituir fase prévia de *conciliação administrativa* nos órgãos de julgamento, sempre que questão de fato já tenha recebido solução definitiva pela Câmara Superior, que o contribuinte e o representante do Fisco reconheçam erros evidentes e quando o contribuinte decida por parcelamento ou aceite solução estabelecida por lei para resolução de casos idênticos.

Ao mais, lei poderia criar nova “ação anulatória das decisões administrativas”, a ser oposta junto à CSRF, quando comprovada eventual conduta fraudulenta por parte de algum julgador, a ser proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional em até 2 anos após a publicação da decisão administrativa. A ação anulatória está prevista no art. 156, IX, do CTN, ao prever que extingue o crédito tributário: “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, *que não mais possa ser objeto de ação anulatória*”. A decisão administrativa final será sempre válida, passível de “ação anulatória”, apenas como medida de controle de legalidade da própria decisão.

Como já foi sumulado pelo STF, “*A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.*” (STF, Súmula nº 473, Sessão Plenária de 03.12.1969). Claramente, falta ao nosso ordenamento uma lei que preveja o cabimento da ação anulatória em casos de fraudes ao processo administrativo e que atribua ao “CARF” os poderes para a respectiva nulidade. O exercício de autotutela da Administração Pública, entretanto, não é ilimitado. Deve ser motivado. Por isso, o procedimento anulatório deve ser usado, em prazo razoável, de dois anos, com motivação fundada unicamente na comprovação de fraude.

Por fim, todas estas medidas devem vir acompanhadas de modificações profundas na Lei de Execuções Fiscais, para eficiência da cobrança e com eficácia do princípio de “duração razoável do processo”. A elaboração de propostas de reforma do “CARF” não podem deixar de assumir a reforma da Lei de Execuções Fiscais como algo urgente e imprescindível. Estima-se que o passivo tributário no executivo fiscal encontra-se represado em torno de R\$ 1.400.000.000.000,00 (um trilhão e quatrocentos bilhões de reais). O equivalente a aproximadamente 60% do orçamento anual da União. Isso demonstra o quanto o processo tributário precisa ser levado a sério. Os Projetos de Lei nº 5081 e 5082, de 2009, do Ministro Luis Inácio Adams, com os quais tivemos a honra de cooperar com sua redação, que instituíam diversos mecanismos de soluções de conflitos e aprimorava a execução fiscal, até hoje, seguem parados no Congresso Nacional.

Em conclusão, as mudanças projetadas devem atribuir ao “CARF” elevados padrões de “compliance” administrativo. Lidar com as decisões que afetam o financiamento da União e o destino de receitas públicas, a concretização dos direitos dos contribuintes e o controle de legalidade em matéria tributária



impõe uma atitude de alta responsabilidade com essas elevadas funções. Após sua oportuna reformulação, certamente o órgão voltará a cumprir sua missão com maior eficiência, isenção e comprometimento com os valores republicanos que sempre o animaram. O que não se pode admitir é a extinção do devido processo administrativo fiscal, cuja efetividade deve ser promovida continuamente.

Date Created

13/05/2015