



Gabriel Issa: Subordinação do Carf à Receita viola a Constituição

É assente na doutrina e na jurisprudência que o lançamento fiscal tem natureza jurídica de ato administrativo.

Os atos administrativos, como sabemos, gozam de autoexecutoriedade, isto é, a aptidão para produzir efeitos imediatos.

É por isso que a lei determina que o lançamento fiscal deve ser inscrito em dívida ativa: essa é, digamos, a próxima etapa natural do procedimento.

Com a inscrição do débito em dívida ativa, o contribuinte já pode ter seu patrimônio diretamente constrangido, por meio da penhora, do arresto, dentre outras medidas executivas.

Por outro lado, o inciso LIV, do artigo 5º, da Constituição Federal, assegura que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Além disso, a Constituição assegura ao interessado o direito de petição aos órgãos públicos, conforme previsto no inciso XXXIV, alínea “a”, do artigo 5º.

Em sintonia com tais disposições constitucionais, a legislação de regência assegura ao contribuinte a possibilidade de adotar uma ação impositiva que freia os efeitos em princípio imediatos do ato administrativo de lançamento fiscal.

Essa ação, de resistência do ato, é materializada por meio de uma peça jurídica denominada impugnação, que suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Nos termos do artigo 14, do Decreto 70.235/72, “A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

A partir daí, o procedimento tendente à verificara ocorrência do fato gerador, tal como previsto no artigo 142 do CTN, é elevado à categoria de verdadeiro processo administrativo, o que impõe a observância ao contraditório e a ampla defesa, nos termos do inciso LV, do artigo 5º, da Constituição Federal.

Essa distinção, entre procedimento e processo, além de encontrar respaldo na doutrina pátria[1], é corroborada pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 949.356/RJ, de Rel. da Ministra Denise Arruda, de 21/08/2008.

A exigência prevista no texto constitucional, de observância ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo, “ruma à denominada jurisdicionalização do processo administrativo, expressão relevante do aperfeiçoamento do Estado de Direito[2]” (destaquei).



Ora, qualquer órgão que exerça função jurisdicional, de forma típica ou atípica, precisa gozar de autonomia e independência, sob pena de se ter comprometida a indispensável imparcialidade do julgamento.

São extremamente oportunas as lições do professor Paulo de Barros Carvalho, que visam “dar mais equilíbrio e racionalidade ao procedimento administrativo tributário”[3], no seguinte sentido:

“Conceber-se órgão dotado de certa autonomia e independência, que se possa colocar; dentro do possível, à salvo de pressões e influências, assim das Fazendas, que das entidades de classe (...) [4]” (destaquei)

Em linha com esse entendimento, temos a ilustre administrativista, Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a respeito especificamente do processo administrativo tributário:

“A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de primeira instância exercer outras funções além dessas funções julgadoras, e nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia; também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm que agir com imparcialidade.”[5]

Essas lições estão presentes também na versão de 2015 do “Modelo de Código Tributario del CIAT[6]”, cujos trabalhos foram revisados por comissão de juristas latino-americanos, dentre os quais, o nosso reconhecido Heleno Taveira Torres.

Nesse sentido, o artigo 191 do Modelo, que, no que importa, reza da seguinte forma:

“Los Tribunales Administrativos constituyen organismos administrativos independientes en su organización, funcionamiento y competencia de las Administraciones Tributarias y sus fallos agotan la vía administrativa.”

Em comentários a esse artigo, constou do texto do Modelo a preocupação expressa de que os órgãos de julgamento sejam independentes, visando assim concretizar o dever de imparcialidade do julgador:

“Se destaca que los Tribunales Administrativos no forman parte de la Administración Tributaria, sino que constituye un organismo independiente que se configura como el superior jerárquico en materia de resolución de controversias, buscando de esa manera, la necesaria imparcialidad e independencia en la función resolutoria”.

Em síntese do que foi dito até o momento, podemos reproduzir as seguintes palavras de Valdir de Oliveira Rocha:

“Admitir sujeição do órgão decisor administrativo à hierarquia é:



1º) fechar os olhos à normas constitucionais que impõe igualdade das partes;

2º) admitir juízo de exceção;

3º) faz do contraditório e da ampla defesa um nada”[7]

Bem delimitado o “dever ser” do processo administrativo tributário, vejamos, em síntese, as contradições contidas na legislação de regência.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que a Receita Federal do Brasil é um órgão com interesse na arrecadação, como se verifica especialmente do inciso VIII do artigo 1º do seu Regimento Interno aprovado pela Portaria MF 203/12, in verbis:

“Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade:

(...)

VIII – planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração;”

Como se não bastasse, existem verdadeiras metas institucionais de arrecadação, conforme o previsto no artigo 51-A, inciso III, do RIRFB:

“Art. 51-A. Ao Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – Cetad compete:

(...)

III – propor metas institucionais de arrecadação, em articulação com as unidades centrais e descentralizadas;” (destaquei)

Portanto, inequivocamente a Receita Federal tem interesse subjetivo, pró arrecadação, nas disputas tributárias.

Todavia, apesar de comprometida com a causa, o Carf está subordinado aos interesses da Receita Federal.

Essa subordinação se verifica a partir da composição das turmas julgadoras, em que o voto de qualidade compete ao presidente, que, como se sabe, é conselheiro indicado sempre pela Receita Federal.

É até desnecessário discorrer sobre o desequilíbrio de forças que o voto de qualidade produz em órgão de natureza teoricamente paritária, sobretudo quando o assunto foi recentemente e brilhantemente explorado por Marcos de Aguiar Villa-Bôas, aqui nesse espaço[8].

Some-se apenas que a subordinação do Carf aos interesses da Receita Federal se faz presente de forma



até mais explícita na seleção e recondução dos conselheiros.

A seleção dos conselheiros compete ao Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC), conforme o disposto no artigo 1º, inciso IV, do Anexo III, da Portaria MF 343/2015.

De igual modo, compete ao CSC, avaliar pedido de recondução dos conselheiros, como se verifica do artigo 33, parágrafo 1º, do Anexo II da Portaria MF 343/15.

Ocorre que, nos termos do artigo 2º do Anexo III do referido normativo, o CSC é composto por (i) presidente do CARF; (ii) representante da RFB; (iii) representante da PGFN; (iv) representante das confederações nacionais; (v) representante da sociedade civil, designado pelo Ministério da Fazenda; e (vi) representante da Ordem dos Advogados do Brasil.

Ou seja, dentre os seis membros do CSC, há dois representantes ligados à RFB e um ligado à PGFN.

Nesse ponto, cumpre destacar que a PGFN, assim como a RFB, é órgão que tem interesse na arrecadação, tendo em vista a existência no regimento interno de atribuições voltadas “para o aprimoramento da arrecadação e cobrança da dívida ativa”[9], por exemplo.

Reproduzindo a lógica supostamente “paritária” do Carf, as deliberações do CSC são tomadas por maioria, competindo o voto de qualidade ao presidente do órgão, que é o conselheiro que exerce a função de presidente do Carf, ou seja, representante do Fisco.

Ora, se a Receita Federal do Brasil, através de seus representantes na CSC, pode influenciar ou até mesmo obstar o processo de seleção e recondução dos conselheiros, é porque o Carf está sujeito à hierarquia, em que altos funcionários da RFB, vinculados ao CSC, são as autoridades máximas.

Porém, como visto acima, os órgãos da administração encarregados de julgamentos não podem se sujeitar à hierarquia, sob pena de se ter violado o dever de imparcialidade.

Não se trata aqui de colocar em dúvida a conduta dos funcionários da Receita Federal investidos de tais cargos. Não se trata, portanto, de um juízo subjetivo, mas sim de uma constatação objetiva, tirada a partir das melhores lições de Direito Administrativo parcialmente reproduzidas acima.

Isso posto, de que forma poderia ser assegurada a autonomia e independência do Carf?

A resposta para essa indagação encontra-se no próprio texto constitucional.

Como dito acima, o processo administrativo evoluiu para se aproximar ao processo judicial, sobretudo em razão da exigência de respeito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório.

Portanto, nada mais natural do que se as garantias previstas no artigo 95 da Constituição Federal, que visam justamente assegurar a independência e imparcialidade dos juízes, fossem estendidas aos conselheiros do Carf.

Além disso, é fundamental que a seleção dos conselheiros seja realizada mediante concurso público,



assegurando dessa forma também respeito ao princípio da impessoalidade, previsto no artigo 37, caput, da Constituição Federal, que é uma face do dever de imparcialidade no exercício da função pública.

Cite-se que a exigência de concurso público é destacada pelo Professor Paulo de Barros de Carvalho em seu clássico *Direito Tributário Linguagem e Método*[10] como sugestão para o aperfeiçoamento do processo administrativo.

Ao contrário do que pode parecer, as medidas destacadas acima visam concretizar o primado do interesse público.

A partir do momento em que resta violada a imparcialidade no julgamento administrativo, não se tem mais confiança de que a exigência fiscal se dá em respeito à capacidade contributiva, às limitações ao poder de tributar, dentre outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Ora, nada é de maior interesse público do que o respeito à Constituição Federal!

A arrecadação exercida sem respeito a tais garantias jamais pode ser considerada verdadeiramente de interesse público. Quando muito, representaria o que a doutrina italiana denomina de “interesse público secundário”.

Nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, o interesse público secundário representa o interesse que os órgãos da administração pública têm como qualquer outra pessoa jurídica poderia ter, que não reproduz necessariamente a vontade da coletividade, essa sim considerada o verdadeiro interesse público primário que deve nortear as políticas públicas.

Nessa linha de ideias, cite-se que exemplo de interesse público secundário dado por Renato Alessi, com base nas lições de Francesco Carnelutti e Picardi, e citado por Bandeira de Mello, é justamente o de que “o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade”[11].

Em síntese, resta demonstrado que o processo administrativo, em matéria de direito tributário, não é uma benesse colocada à disposição do contribuinte e sim uma garantia fundamental que a Constituição Federal impõe seja exercida com respeito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

Essas garantias evidenciam que, nessa hipótese, o Poder Executivo por meio do órgão julgador administrativo, exerce função jurisdicional de forma atípica.

Para tanto, é indispensável que seja assegurada a autonomia e independência do órgão, bem como o ingresso dos servidores mediante devido concurso público.

Tais exigências concretizam o verdadeiro interesse público no sentido de que ninguém seja tributado além ou aquém do que determinado pela Constituição Federal.

Por fim, mencione-se que afigura coerente com a ideia desenvolvida acima que o Carf fosse vinculado ao Ministério da Justiça e não ao Ministério da Fazenda. Além disso, que a União pudesse discutir judicialmente a decisão final proferida pelo órgão administrativo, respeitando-se assim o princípio da



inafastabilidade do Poder Judiciário. Nessa hipótese, porém, faz-se uma importante ponderação: a exigência fiscal julgada improcedente na via administrativa carece de liquidez e certeza, razão pela qual não poderia ser objeto de ação executiva, mas tão somente de ação ordinária de cobrança, cuja defesa não exige o oferecimento de garantia. Ainda nessa hipótese, nada impediria que a União pleiteasse a concessão de tutela de urgência, a qual poderia ser deferida em situação excepcionais, como, por exemplo, quando for comprovado que contribuinte está se desfazendo de seu patrimônio para frustrar o pagamento da dívida.

**Esse artigo é uma versão reduzida e adaptada da monografia apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, intitulada “Inconstitucionalidades, por vícios de imparcialidade, no Processo Administrativo Fiscal Federal – sujeição à hierarquia e composição dos órgãos julgadores” (2015).*

[1] Nesse sentido: “Pode-se então asserir, com absoluta segurança, que a partir da Constituição de 1988, é a configuração administrativa da litigiosidade entre a Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo da natureza processual. Ou, por outro modo, é a resistência oferecida formalmente pelo contribuinte à pretensão do Fisco que imprime dimensão processual ao inter até então procedimental” (James Marins, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, 8ª edição, págs. 143/144.).

[2] CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*, 30ª edição, pág. 106.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª edição, pág. 934.

[4] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª edição, pág. 935.

[5] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Processo Administrativo – garantia do Administrado*, publicado na Revista de Direito Tributário 58, pág. 116.

[6] Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

[7] ROCHA, Valdir de Oliveira. *O novo processo administrativo tributário*, pág. 21.

[8] <http://www.conjur.com.br/2016-jul-22/marcos-villas-boas-boa-saida-carf-tornar-tribunal-especial>

[9] Artigo 34, inciso I da Portaria MF 36/2014.

[10] Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª edição, pág. 936.

[11] MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*, 30ª edição, pág. 67.

Date Created

20/08/2016