

Repensando a imparcialidade no contencioso administrativo fiscal

Nestes tempos em que estamos a repensar e reformular o contencioso administrativo fiscal federal, nada nos impede de refletir sobre o verdadeiro significado de princípios que o regem.



Em dois dos incisos do artigo 41 do Regimento Interno do Carf (Ricarf),

que versa sobre os deveres das conselheiras e dos conselheiros, é posto a necessidade de atuação calcada na *imparcialidade* [1]. De igual modo, exige a recente Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023, que disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, ser dever do julgador "exercer sua função pautado por padrões éticos, especialmente os relativos à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro" [2] — *ex vi* do artigo 17.

Uma busca no repositório de jurisprudência do Carf reforça a importância do princípio, que é mencionado em mais de 2.000 julgados [3]. Alguns deles ostentam em suas ementas que "[o] julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante" [4].

Tendo em vista que a atividade jurisdicional prestada pela administração pública por intermédio de seus órgãos de contencioso-tributário — leia-se, delegacias de julgamento e Carf, em âmbito federal — é ultimada em caráter atípico, pertinente perquirir se o princípio da imparcialidade, da forma como incrustado no modelo constitucional do processo judicial, assume iguais contornos na seara administrativa.

Rememorando as lições colhidas de processualistas civilistas, temos que, para assegurar a imparcialidade dos magistrados, a Carta Constitucional prevê uma plêiade de garantias e vedações todas voltadas a assegurar a sua independência. A vitaliciedade, a inamovibilidade, a autonomia administrativa e financeira são algumas dessas balizas [5]. Estando o Poder Judiciário organizado hierarquicamente, "[a] independência é condição essencial para a imparcialidade, que pode ser definida como a ausência de interesse pessoal na solução do caso concreto" [6].

Ademais, prudente frisar que "o processo judicial apresenta o desmembramento do Estado em sua relação tripartite. Significa que o Estado-Administração, que é uma das partes interessadas, não se confunde com o Estado-Juiz, que tem a função de julgador do litígio, sendo dotado de independência e imparcialidade" [7]. Ou, como cirurgicamente pontuou Sérgio André Rocha em encontro na Escola da Magistratura do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, "julgador sem garantias não é um julgador independente" [8]

O contencioso administrativo fiscal, embora apresente tramitação semelhante ao judicial — daí o porquê de alguns se referirem a ele como "judicialiforme" [9] —, ostenta substanciais diferenças.

Em primeiro lugar, "[n]o processo administrativo, o Estado-Administração é, ao mesmo tempo, parte e juiz, embora frequentemente representado por órgãos diversos. Sendo órgãos da própria Administração, não se pode esperar que atuem sempre com a imparcialidade e equidistância de interesses que caracterizam a atuação dos órgãos jurisdicionais. Por isso mesmo é que, não satisfeita a pretensão no processo administrativo, poderá o interessado [contribuinte] recorrer à via judicial" [10]

O socorro ao Poder Judiciário, contudo, é vedado à Fazenda Pública, quando administrativamente derrotada. A Lei nº 11.941/2009, ao dispor que o Carf é parte integrante do Ministério da Fazenda e, portanto, do próprio Poder Executivo, afasta o interesse jurídico da Fazenda de recorrer de suas próprias decisões [11]. Daí o porquê, por estarmos diante de uma revisão de atos administrativos, em franca manifestação do exercício do poder de autotutela estatal, ser incompatível com a estrutura do processo administrativo fiscal o desempate pró-contribuinte, estabelecido pela Lei nº 13.988/20, que ora se busca no Congresso Nacional reverter.

Como pontua Carvalho Filho, as críticas ao contencioso administrativo "se baseiam no fato de que fica mitigada em favor dos litigantes privados a garantia da imparcialidade, já que na Justiça Administrativa o Estado, em tese, é parte e juiz do conflito" [12].

Em segundo lugar, tanto os conselheiros indicados pelas representações sindicais e patronais quanto os que ingressam no Carf por indicação da Secretaria da Receita Federal do Brasil são submetidos, a cada biênio, a processo de recondução, com necessário aval de quem o indicou para que continuem a exercer a função de julgador em segunda instância. Assim, além de as garantias que gozam os magistrados não serem extensíveis aos julgadores administrativos, dependem, a cada recondução no mandato, de chancela, seja da representação, seja da RFB.

Especificamente com relação aos conselheiros indicados pelas representações sindicais e patronais, a Organização para Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em carta de apoio ao retorno do voto de qualidade, pontuou que "*[e]les não são juízes de carreira, mas são nomeados apenas por um curto período. Entendemos que a remuneração recebida por esses juízes leigos é, na maioria dos casos, significativamente menor do que a remuneração que eles ganham na carreira no setor privado. A natureza de curto prazo dessas nomeações, a remuneração comparativamente baixa e o fato de que, tanto antes quanto depois dessa nomeação, esses juízes podem trabalhar para o setor privado e podem obter benefícios diretos ou indiretos devido às posições que assumem em seu papel de juiz no Carf poderiam, em alguns casos, criar também um potencial risco de conflito de interesses, o que pode ser muito difícil de mitigar*" [\[13\]](#)

Tal debate, contudo, não vem sendo travado apenas na seara acadêmica ou na esfera política.

Em sessão de 22 de dezembro de 2022, a Câmara Superior de Recursos Fiscais travou pulsante debate acerca dos limites da autuação do julgador administrativo, enfocando, dentre outros aspectos, a imparcialidade.

Naquela assentada, o entendimento dissidente ponderou que "*a imparcialidade do julgador administrativo não tem o mesmo alcance daquela que conduz a atividade judicante. Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a autoridade entre e acima das partes, como pressuposto de validade dos seus atos. Já os julgadores administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada, na medida em que não se encontram em posição superior a da autoridade autuante e do contribuinte, e nem tem como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário). Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes. Desta forma, (...) o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato*" [\[14\]](#).

A exemplo do previsto no Código de Processo Civil — *ex vi* dos artigos 144 e 145 —, a Lei nº 9.784/1999 traz em seu Capítulo VII as causas de impedimento e suspeição, tanto de servidores quanto de autoridades julgadoras, aplicáveis no âmbito do processo administrativo fiscal federal. É dizer: estaria o princípio da imparcialidade, no contencioso administrativo fiscal, adstrito à aferição de vínculo subjetivo do julgador com alguma das partes.

Aperfeiçoamentos dependem de análises e diagnósticos. E, para isso, há de se (re)pensar como princípios que regem tanto o contencioso administrativo quanto o contencioso judicial operam em cada uma das searas. Por estar a imparcialidade umbilicalmente atrelada à atuação independente dos julgadores, sem se olvidar das limitações impostas pela própria natureza do contencioso administrativo fiscal, é preciso aprimorar o delineamento da atual estrutura, voltados ao fortalecimento de garantias concedidas às conselheiras e aos conselheiros integrantes do Carf. Não tomando o "institucionalismo transcendental" numa acepção negativa, como a dirigida por Amartya Sen à teoria da justiça formulada por John Rawls, nos parece salutar e oportuno pensar modificações institucionais, ainda que pareçam *a priori* inatingíveis, capazes de atender as demandas atualmente colocadas, de modo a fortalecer o Carf no futuro.

De sabença que o contencioso administrativo fiscal contribui, significativamente, não só para a redução de litígios a serem levados ao Poder Judiciário, como também para o próprio desenvolvimento do Direito Tributário, por contar com julgadores altamente especializados. Tais fatos são suficientes para demonstrar a importância do órgão e o porquê devermos envidar esforços em seu aprimoramento.

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas.

[1] Ricarf

Art. 41 São os deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

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

(...)

IV – cumprir e fazer cumprir, com **imparcialidade** e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos.

[2] Importante registrar que nas já revogadas Portaria MF nº 341, de 12 de junho de 2011 e Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006 constava o dever de os julgadores integrantes das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ) agir com imparcialidade.

[3] A expressão aparece, atualmente, em 2.521 resultados. Disponível em: <
https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard11_replica_n62/browse?q=imparcialidade>.
Acesso em: 7 maio 2023.

[4] Confira-se, a título exemplificativo, a ementa dos seguintes julgados, todos proferidos pelo Carf: 3302-011.416, sessão de 28 jul. 2021; 9303-001.705, sessão de 5 out. 2011; 9303-001.265, sessão de 6 dez. 2010; 9303-001.082, sessão de 25 ago. 2010.

[5] Vide arts. 95 e 99 da CRFB/88.

[6] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; Mitidiero, Daniel. **Curso de Processo Civil**: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum [Volume 2]. a?o Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020. [e-book].

[7] CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo Administrativo Federal**: Comentários à Lei nº 9.784/1999. São Paulo: Atlas, 2013, p. 24.

[8] A íntegra do evento, que contou com exposição de Carlos Higinio Robeiro de Alencar, Maurício Faro, Sérgio André Rocha e duas das colunistas desta "Direto do Carf", está disponível no canal do Youtube da Emerj, cf. https://www.youtube.com/watch?v=_a74gmniXBg .

[9] CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo Administrativo Federal**: Comentários à Lei nº 9.784/1999. São Paulo: Atlas, 2013, p. 25.

[10] *Ibid.*, p. 24.

[11] Há quem sustente que, em casos excepcionais, poderia a Fazenda discutir judicialmente decisão à ela desfavorável proferida pelo Carf. Seriam três as hipóteses: "a) quando a decisão afronta flagrantemente matéria constitucional, sobretudo quando posic?ao superveniente do Supremo Tribunal Federal declare constitucional a exac?a?o outrora questionada pelo o?rgao administrativo. Nesse sentido, o que antes era Su?mula do Conselho de Contribuintes (federal) hoje esta? positivado – os o?rgaos administrativos de julgamento na?o podem enfrentar matéria constitucional, para reconhecer sua inconstitucionalidade; b) flagrante violac?a?o a? legislac?a?o tributa?ria; c) comprovada hipo?tese de corrupc?a?o que influencie na decisao do o?rgao administrativo". CARNEIRO, Claudio. **Processo Tributário**: Administrativo e Judicial. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. [e-book]

[12] CARVALHO FILHO, Jose? dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2016. [e-book]

[13] A Carta enviada, em 31 de março, ao Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, pela Diretora da OCDE, Grace Perez-Navarro pode ser lida na versão original, em inglês, ou na versão traduzida para o português. Disponível em: < <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/carta-enviada-pela-ocde-ao-ministro-da-fazenda-aponta-oportunidade-de-melhoria-nas-regras-do-carf>>. Acesso em: 7 maio 2013.

[14] Cf. o voto de declaração da conselheira SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY no acórdão Carf nº 9202-010.610.

Date Created

10/05/2023