

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
E FINANÇAS PÚBLICAS**

ÁTILA CUNHA DE OLIVEIRA

**A APLICAÇÃO DA GARANTIA FUDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO
JULGADOR NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:
INADEQUAÇÃO DOS CONSELHEIROS SEREM JULGADORES E TEREM A
FACULDADE DE ADVOGAR.**

**BRASÍLIA,
AGOSTO 2014**

ÁTILA CUNHA DE OLIVEIRA

**A APLICAÇÃO DA GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO
JULGADOR NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina de Metodologia da Pesquisa Jurídica no âmbito da pós-graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas no Instituto Brasiliense de Direito Público/IDP.

**BRASÍLIA
AGOSTO 2014**

ÁTILA CUNHA DE OLIVEIRA

**A APLICAÇÃO DA GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO
JULGADOR NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:
INADEQUAÇÃO DOS CONSELHEIROS SEREM JULGADORES E TEREM A
FACULDADE DE ADVOGAR**

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina de Metodologia da Pesquisa Jurídica no âmbito da pós-graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas no Instituto Brasiliense de Direito Público/IDP.

Brasília, _____ de _____ de 2014.

Nome do Examinador
Titulação

Nome do Examinador
Titulação

Nome do Examinador
Titulação

Nota: _____

Dedicatória
Dedico à minha família e aos amigos pelo
apoio na realização deste trabalho.

AGRADECIMENTO

Agradeço a minha família.

*“o controle sobre os meios de subsistência
de um homem equivale a um controle sobre
sua vontade”*

(Alexander Hamilton)

RESUMO

Este trabalho irá adentrar em um aspecto bastante controverso do processo administrativo fiscal. Irá tratar basicamente sobre o reflexo da garantia constitucional da imparcialidade do julgador, nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e eventual desrespeito a essa garantia no momento em que um advogado é indicado para ser conselheiro representa do contribuinte e não tem a obrigação de pedir licença do exercício da advocacia na OAB de sua região.

Palavras – chave: Carf. Garantia fundamental a imparcialidade do julgador.

ABSTRACT

This work will enter into a highly controversial aspect of the tax administrative process. Will treat primarily on the impact of constitutional guarantee of impartiality of the judge, the judgments of the Administrative Council of Tax Appeals - CARF, and possible breaches this warranty at the time a lawyer is appointed to be a director is the taxpayer and has no obligation excusing the practice of law in its region OAB.

Keywords: CARF. Fundamental guarantee the impartiality of the judge

LISTA DE ABREVIATURAS

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas.
CPP – Código de Processo Penal.
CPC - Código de Processo Civil.
CTN – Código Tributário Nacional.
STF - Supremo Tribunal Federal.
STJ - Superior Tribunal de Justiça.
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil.
TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

SUMÁRIO

Sumário

INTRODUÇÃO	10
1. DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, FASES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ESTRUTURA ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO CARF E EFEITO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS	13
1.1. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	13
1.2. PROCESSO CONTENCIOSO. EVOLUÇÃO HISTÓRICA E NOÇÕES INICIAIS	17
1.3. FASES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL	22
1.4. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO CARF	27
1.5. CONSELHEIROS DO CARF.....	29
1.6. DA EFICÁCIA E EXECUÇÃO DAS DECISÕES.....	31
2. DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS. IMPARCIALIDADE DO JULGADOR	39
2.1. ORIGEM DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS	39
2.2. DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS.....	41
2.3. A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR COMO GARANTIA FUNDAMENTAL IMPLÍCITA	44
2.4. GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO JULGADOR NO PROCESSO	52
2.5. GARANTIA A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR. PROIBIÇÕES AO EXERCÍCIO DA ADVOCACIA..	59
2.6. INCOMPATIBILIDADE PARA O EXERCÍCIO DA ADVOCACIA. DO ART. 28 DO ESTATUTO DA ADVOCACIA	62
3. QUESTIONAMENTO SOBRE O (DES)RESPEITO A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	68
3.1. QUESTÕES INICIAIS. EFEITOS DA GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO JULGADOR E DISPOSITIVOS REGULADORES DESTA GARANTIA NO DIREITO PÁTRIO	69
3.2. APLICAÇÃO DA GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO JULGADOR, DO ESTATUTO DA ADVOCACIA E DA PORTARIA 256/2009 SOBRE O CARF. APARÊNCIA DE PARCIALIDADE DO CONSELHEIRO COM A FACULDADE DE ADVOGAR	72
CONCLUSÃO	88
REFERÊNCIA	90

INTRODUÇÃO

Este trabalho irá adentrar em um aspecto bastante controverso do processo administrativo fiscal. Irá tratar basicamente sobre o reflexo da garantia constitucional da imparcialidade do julgador, nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e eventuais desrespeitos a essa garantia em determinadas situações pontuais.

Escolhi este tema, porque entendo que esta questão é muito importante, porém muito pouco discutida pela sociedade contemporânea que, em sua maioria, nem sabe da existência de tribunais administrativos como o CARF. Por isso, como será observado, procurei tratar com certa riqueza de detalhe sobre este órgão e suas origens.

Em razão de este tema envolver questões de vários ramos do conhecimento humano procurei um foco transdisciplinar adentrando na dogmática processual civil, internacional e na sociologia jurídica.

Aqui se faz necessário afirmar que o presente trabalho não pretende tratar da imparcialidade como sinônimo da neutralidade que, de fato, não existe, até porque o julgador é um homem normal e como todos os outros, sujeito de sua sociedade e à sua própria história.

O objetivo é bem mais modesto: expor o fato de que o advogado que é indicado pelo contribuinte para integrar o CARF como julgador, não tem a obrigação de pedir licença do exercício da OAB e questionar se essa dualidade de funções pode ter o condão de por em dúvida a imparcialidade deste indivíduo.

Há diversas circunstâncias que fundamenta esta desobrigação, entre elas, o fato de que o advogado não recebe remuneração por atuar como conselheiro do CARF. Sendo assim, parte-se do princípio de que este advogado, que se tornou conselheiro, deve fazer outra coisa para manter sua subsistência.

Contudo, esta dualidade de funções causam certos questionamentos na jurisprudência e na doutrina pátria e internacional.

Há posicionamento na jurisprudência paulista que defende que o advogado estaria impedido de figurar em Conselho Deliberativo de Tribunal Administrativo sem antes pleitear pela suspensão de seu registro na OAB, com fulcro no art. 28, inciso II, parte final, da Lei

8.906/94 (Estatuto da OAB), sendo nulas, por vício formal, as decisões exaradas nos Tribunais Administrativos em que advogado sem a OAB suspensa tenha participado do julgamento como julgador.

Todavia, cumpre salientar que Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil divergiu da tese ora mencionada, entendendo que os advogados podem atuar livremente em Conselhos Administrativos que julgam processos tributários, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Tribunais de Impostos e Taxas e os Conselhos Municipais de Tributos. Isso porque o artigo 28, inciso II, do Estatuto da Advocacia não se aplicaria a quem integra esses órgãos colegiados.¹

Esta questão se torna ainda mais relevante, pois não há certo consenso doutrinário sobre a impossibilidade de a Fazenda Pública recorrer no poder judiciário de uma decisão administrativa que beneficiar o contribuinte, ou seja, se mostra presente na doutrina brasileira o entendimento de que, sendo a Fazenda Pública vencida no processo administrativo de questionamento de questões tributárias, esta não poderia, em tese, requerer a reforma da decisão no poder judiciário.

Dessa forma, em função da relevância do tema e pelo fato de não haver um entendimento uníssono, este trabalho irá se aprofundar nesta questão.

O tema possui relevância política, social e acadêmica. Eventual desrespeito a garantia constitucional da imparcialidade do julgador em decisões do CARF gera insegurança jurídica e descrédito deste tribunal administrativo.

E, para tentar responder esta questão, esta monografia procurou apresentar um arcabouço teórico especificando as características que circundam o CARF, um órgão de julgamento que foi criado para legitimar o direito de o Estado cobrar tributos e garantir a todo o cidadão somente pagar aquilo que lhe é devido.

E dentro desse preceito, será tratado sobre a origem do crédito tributário e as maneiras de questioná-lo pela via administrativa, esmiuçando este processo desde o início,

¹ SCOCUGLIA, Livia. Conselhos Paritários: **Advogados podem julgar em órgãos administrativos**. Disponível em: [http://www.conjur.com.br/2013-set-12/advogados-podem-julgar-conselhos-administrativos-decide-orgao-oab]. Acesso em: 23/09/2013

com o lançamento e a proposição da impugnação, até a decisão definitiva proferida pelo CARF.

No segundo capítulo, irá ser tratado sobre a existência e a importância da garantia da imparcialidade do julgador, demonstrando que esta garantia é um desdobramento do princípio da dignidade da pessoa humana e do devido processo legal. E, por último, será tratada neste capítulo que a imparcialidade do julgador é uma garantia fundamental implícita, estando no topo da pirâmide normativa, gerando efeitos ímpares no Direito e notadamente no processo.

Por fim, no terceiro e último capítulo, serão relacionadas as várias teorias que foram encontradas para responder a problemática disposta por esta monografia, ou seja, se há incompatibilidade do exercício da advocacia com o exercício da função de conselheiro/julgador do CARF e se há neste caso infringência a garantia fundamental a imparcialidade do julgador, discutindo-se, em caso de infringência, as possíveis soluções.

Já aqui se admite a impossibilidade do presente trabalho provar, de forma verossímil, em decorrência de vários motivos como, por exemplo, a falta de recursos, que existe ou não a infringência da garantia da imparcialidade do julgador e eventual incompatibilidade do exercício da advocacia com a função de conselheiro do CARF.

Este trabalho busca, simplesmente, acender uma fagulha de dúvida e um senso crítico a respeito desta questão tão importante e que não é discutida pela sociedade brasileira, por razão, inclusive, de falta de informação.

1. DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, FASES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO CARF E EFEITO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Nesse capítulo irão ser tratados importantes conceitos sobre o direito tributário e sobre a necessidade dos tributos para a manutenção do Estado. E, neste capítulo, ainda será tratado com clareza que o contribuinte só está obrigado a pagar aquilo que lhe é devido e que, por isso, é garantido a todo o cidadão o questionamento sobre eventual cobrança indevida feita pelo Estado. Com base nisso, também serão tratadas neste capítulo, as várias maneiras de questionamento que é facultada ao cidadão, com enfoque, principalmente, no processo administrativo fiscal, esmiuçando este procedimento desde o início, com a proposição da impugnação, até a decisão definitiva proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

1.1. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

O Estado, para cumprir suas obrigações constitucionais, prestando serviços públicos, administrando o patrimônio público, regulando a atividade privada na forma da lei etc, depende recursos. E, para fazer frente a tais despesas, naturalmente, precisa de receitas.

A principal receita de que se vale o Estado, para fazer frente às suas despesas, é a receita tributária. Dessa forma, a função primária do tributo² é suprir o Estado com os recursos necessários a seu funcionamento. É a chamada função fiscal do tributo, que se cumpre com a transferência de dinheiro dos administrados para os cofres do Estado.

Contudo, no sistema tributário brasileiro, a exemplo dos sistemas tributários nos países democráticos, a exigência de tributos somente se dá por imposição legal.

De fato, considerando que nos Estados Democráticos de Direito o poder emana do povo e este é representado pelos seus eleitos no Parlamento (Poder Legislativo), as normas por ele aprovadas veiculam a concordância dos contribuintes em pagar tributos.

² segundo o art. 3º do CTN, Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

E esta obrigatoriedade decorre do princípio da legalidade, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, pelo qual a tributação somente pode ser imposta aos contribuintes por meio de lei.

E nem poderia ser de outra forma. O tributo é prestação compulsória, que independe da vontade do contribuinte. Assim, a falta de previsão legal macula o direito fundamental entabulado no inciso II do art. 5º da CF, ou seja, cobrar qualquer prestação do cidadão sem previsão legal fere a garantia de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei.

Como, aliás, estabelece Aurélio Pitanga Seixas Filho:

Todas as autoridades administrativas, inclusive as fiscais, possuem uma atribuição legal, uma função, dentro do qual têm o dever de agir ou funcionar, sem que possam livremente dispor, ou possuam a faculdade de dispor dos interesses coletivos (públicos), cuja supremacia sobre os interesses individuais ou particulares deve sempre ser preservadas. O cumprimento da função atribuída por lei ao órgão fiscal é, conseqüentemente, um imperativo que não tem semelhança, ou guarda alguma compatibilidade com a faculdade ou o interesse de agir que os particulares possuem, em decorrência do livre-arbítrio ou disponibilidade de que são titulares sobre os seus próprios direitos subjetivos. A autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, nem tem interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal.³

Para Hely Lopes Meirelles “a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão.”⁴

Na Itália, Maffezzoni, em ensaio publicado em 1952, já havia enfatizado que:

O poder de imposição atribuído pelo ordenamento à autoridade fiscal de resguardar o interesse público em geral e de, em particular, determinar o valor do tributo ou reconhecer a não incidência do imposto em casos específicos, bem como autuar e multar o contribuinte omissor e/ou sonegador, dentro do esquema de *potere* ou *potestà* é incompatível com o esquema de direito subjetivo.⁵

³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga; MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (orgs). Princípios de Direito Administrativos Tributários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 50.

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, pg. 60.

⁵ MAFFEZONI. Osservazioni a um progetto di riforma del contenzioso tributario in materia di imposte dirette. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze XI/150, 1952, parte I apud SEIXAS FILHO, Aurélio

Sendo que deve estar previsto em lei todas as circunstâncias necessárias para o surgimento da obrigação tributária. Assim como esclarece Robinson Barreirinhas:

A exigência de tributos pelo Estado se dá pela previsão legal de casos que, pela sua efetiva ocorrência, fazem surgir, por imposição legal, uma relação obrigacional entre um sujeito que deve pagar um montante em dinheiro ao fisco.

Trata-se da previsão, por lei, de situações (1 – fato gerador) que fazem surgir, por sua simples ocorrência, um vínculo jurídico (2 – obrigação tributária) entre o fisco (5 – sujeito ativo) e o contribuinte ou responsável (3 – sujeito passivo), pelo qual este último deve entregar àquele um montante em dinheiro (4 – prestação).⁶

Em um próximo ponto, cumpre salientar que esta obrigação tributária somente se torna exigível pelo Fisco a partir do lançamento Tributário, pois, com este ato administrativo, constitui-se o crédito tributário que, nos termos do art. 139 do CTN, tem a mesma natureza da obrigação tributária.

Para que se compreenda o que é lançamento, é importante conhecer a distinção entre obrigação e crédito, expressões que, no âmbito do Direito Tributário, possuem significados distintos.

E para melhor entender estes conceitos, Hugo de Brito Machado Segundo assim se posiciona:

Quando norma contida na lei tributária incide sobre o fato nela previsto como gerador do dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa, surge uma relação com efeitos jurídicos mínimos, ainda em estágio embrionário, que o CTN chama de obrigação tributária (art. 113). Essa relação jurídica de grau mínimo dá ao Fisco apenas o direito protestativo de acertá-la e liquidá-la, e ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável), o dever de submeter-se a essa possibilidade de acerto.

Esse acerto é feito através do lançamento tributário, no qual são identificados o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação, determinada e quantificada a prestação à qual o segundo está obrigado em face do primeiro etc. Em outros termos, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível. A partir de então, a obrigação tributária passa a ser chamada de crédito tributário⁷

Pitanga; MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (orgs). **Princípios de Direito Administrativos Tributários**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 52.

⁶ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Método, 2009, p. 245.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 56.

Ultrapassando estes conceitos, vale frisar que somente o fato do tributo e do processo de cobrança estarem previstos em lei não quer dizer que essas duas circunstâncias geram necessariamente o dever do contribuinte pagar o que lhe foi cobrado.

Os atos praticados pela Administração Tributária de uma maneira geral, tais como o ato de lançamento, o ato de indeferimento de isenção ou de uma imunidade, de indeferimento ou rescisão de parcelamento são essencialmente impugnáveis.

Esse questionamento pode ocorrer perante o Poder Judiciário, em decorrência do princípio do Estado de Direito, e da consequente possibilidade de controle jurisdicional dos atos administrativos (como está previsto pelo inc. XXXV do art. 5º da CF).

Outrossim, antes deste caminho, o questionamento pode ser dirigido à própria administração pública que, por meio do poder de autocontrole, poderá rever o ato questionado, sendo imperioso que este processo seja desenvolvido com submissão a princípios constitucionais processuais como o da ampla defesa e do contraditório.

E, sobre esta possibilidade de questionamento dos atos da Administração Fiscal por parte do cidadão, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López expõe o seguinte pensamento:

A sociedade atual tem como uma de suas características mais marcantes a forte presença do Estado no cotidiano das pessoas, sobretudo por meio de incidências tributárias. Nesse contexto, assume um elevado grau de importância o domínio dos instrumentos jurídicos que permitam dar efetividade à atuação dos entes governantes e assegurem, ao mesmo tempo, os direitos e garantias dos particulares.

Com efeito, em respeito ao Estado de Direito, o Poder Público não se limita a indicar os órgãos competentes. Para assegurar a cidadania, deve instituir requisitos mínimos de proteção nos procedimentos relacionados com a cobrança dos Tributos. Não basta aperfeiçoar o Direito em si, há também de se adequar os meios de aplicação desse direito.⁸

O próximo item irá tratar sobre a evolução das formas de resolução de litígio por parte do Estado e sobre os preceitos basilares que devem estar presentes no Estado de Direito contemporâneo, pois tais conceitos são de suma importância para o estudo do tema da presente monografia que busca, em suma, analisar a aplicação de garantia constitucional no julgamento de lides por parte do Estado.

⁸ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 19.

1.2 PROCESSO CONTENCIOSO. EVOLUÇÃO HISTÓRICA E NOÇÕES INICIAIS

Inicialmente, se faz mister frisar a distinção feita por Hugo de Brito Machado Segundo entre processos propriamente ditos e os meros procedimentos. O presente autor fundamenta a respectiva diferenciação nos seguintes termos:

Sempre que houver apenas a série de atos tendentes a um resultado final considerada em seu aspecto formal, mas que não tenha como finalidade a produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (participação esta que ocorre de forma dialética, ou contraditória, se o resultado final consistir na solução de um conflito), tem-se um mero procedimento. Quando essa série de atos tiver por propósito produzir um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (v. g. dirimir uma lide, um conflito, reconhecendo o direito subjetivo detido por uma das partes litigantes, e sobretudo oferecendo a essas partes possibilidades de participação), tem-se, além do procedimento considerado em seu aspecto formal, também um processo propriamente dito⁹

Assim, processo é, basicamente, como bem ensina Alberto Xavier: “o conjunto de atos que tem por objetivo a solução de um litígio, caracterizado pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal).”¹⁰

Contudo, a atividade de resolução de litígios através da aplicação do Direito por meio de um processo foi, durante muito tempo, inteiramente arbitrária. Assim como o direito não disciplinava as atividades materiais do Estado, também a função jurisdicional não se submetia a normas preestabelecidas, especialmente quando o Estado era parte.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo:

tal compreensão deriva da própria idéia que se tinha do Estado, infalível e irresponsável. *The kink can do no wrong*. Bastante ilustrativa, a propósito, era a postura adotada em alguns julgamentos na Europa Medieval, nos quais o direito de defesa era tido por absolutamente desnecessário em face da diligência dos julgadores, que sempre teriam o discernimento suficiente para reconhecer os inocentes. Seria uma heresia qualquer defesa, na medida em que ou seria uma tentativa de enganar o julgador, ou pressuporia a insuficiência deste em descobrir a verdade sozinho.¹¹

E, acompanhando estes acontecimentos históricos, Pontes de Miranda preceitua que:

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 54.

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 05.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 36-37.

A evolução que se operou neste ponto foi notável à medida que o governante chamou a si a função de julgar, e que a perdeu, quando a distribuição da justiça saiu das mãos dos reis para os "tribunais dos reis" e, mais tarde, para os tribunais dos Estados constitucionais e, finalmente, democráticos – quer dizer, para os tribunais perante os quais comparecem também os reis e governantes.¹²

Atualmente, portanto, em decorrência da evolução histórica, não apenas devem existir regras que disciplinem a atividade jurisdicional, mas essa atividade deve ser exercida por órgãos independentes, que consigam impor ao Estado e às pessoas que o corpotificam o cumprimento do Direito.

E, no Estado de Direito contemporâneo, a relação processual contenciosa, seja no âmbito do Poder Judiciário ou no âmbito administrativo, deve respeitar os mesmos preceitos, como preceitua Hugo de Brito Machado Segundo:

A relação processual é uma relação jurídica, submetida a uma série de princípios, em sua maioria constitucionais, que estabelecem diretrizes a serem seguidas pelas partes e especialmente pelo julgador no exercício da função de aplicar o direito na resolução de conflitos, quer na esfera judicial, no exercício da atividade jurisdicional propriamente dita; quer na esfera administrativa, na qual a resolução de conflitos por meio de um processo contraditório se submete aos praticamente mesmos princípios do processo judicial.¹³

Assim, pode se dizer que, de regra, o mesmo regramento e princípios que estabelecem e regulam o processo judicial devem ser aplicados sobre o processo administrativo, que nada mais é do que aquele em que o julgamento compete à própria Administração Pública (poder executivo).

Sendo que esta afirmação é corroborada por Alberto Xavier que, assim preceitua:

O conceito de processo administrativo exprime a ideia de que os mecanismos de controle da legalidade dos atos administrativos devem obedecer a um princípio de jurisdicionalização, ou seja, ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração.¹⁴

¹² Cfr. Pontes de Miranda, Comentários ao Código de Processo Civil, 5. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 37 apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 37

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 36-37.

¹⁴ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 03.

Com base nisso, rememorando uma questão que fora citada no item anterior, caso o contribuinte não concorde com o valor de eventual imposto que lhe é cobrado pelo Estado ou não concorde com qualquer outro ato praticado pela Administração Tributária de uma maneira geral, este tem o direito constitucional de questioná-lo, seja no âmbito Judicial ou administrativo.

Vale frisar que a cada dia as pessoas estão mais adeptas a intentar suas reclamações pela via administrativa, em verdadeiros tribunais administrativos, seja porque estes órgãos estão adquirindo cada vez mais confiança do povo, seja porque geralmente nestes tribunais a resolução dos litígios é geralmente mais célere do que no Poder Judiciário ou mesmo porque, no âmbito administrativo, o sujeito não tem que, necessariamente, constituir um advogado para apresentar suas reclamações.

Ademais, para Ricardo Mariz de Oliveira:

a escolha da defesa na esfera judicial antes de esgotada a via administrativa apresenta alguns inconvenientes. É bem frequente, por exemplo, que o Fisco retarde o ajuizamento da ação de execução fiscal, ficando o respectivo débito em aberto desde a ciência do lançamento fiscal até o momento em que é possível apresentar a garantia da execução. Durante todo esse tempo, o contribuinte sujeita-se a toda série de transtornos, tais como: a impossibilidade de obtenção de certidões negativas, a inscrição no Cadin e a conseqüente restrição à prática de certos atos jurídicos. Por isso, em vez de aguardar a execução fiscal, os contribuintes são levados a interpor mandado de segurança ou ação anulatória do débito, embora saibam que o primeiro requer prova documental pré-constituída, e que a segunda deve vir acompanhada de depósito para que impeça a ação de execução fiscal, restringindo neste caso as alternativas de garantia que lhe são oferecidas pela via de embargos à execução (penhora de bens, depósito ou fiança)¹⁵

Contudo, seguindo a linha de raciocínio do autor supra, se, ao contrário, o contribuinte escolher recorrer na via administrativa, abrem-se amplas possibilidades deste questionar os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento sob a garantia de que a exigibilidade do crédito tributário em litígio estará suspensa, não sendo cobrada até a decisão final do processo.

E esta possibilidade decorre do próprio Código Tributário Nacional (CTN), que elege a impugnação como uma das vias possíveis de alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (inc. I do art. 145) e protege o impugnante contra a exigibilidade

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O Processo Fiscal Federal na Visão da Defesa: Processo Administrativo Fiscal**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 158.

do crédito tributário durante o transcurso do processo administrativo fiscal (inc. III do art. 151).

Insta notar que a legitimidade da atuação destes tribunais administrativos origina-se, hoje em dia, da Própria Constituição federal. O artigo 5º da Constituição, pela redação dos seus incisos XXXIV, “a” e LV, declara o direito de questionar o Poder Público e concebe o processo administrativo equiparado ao processo judicial ao protegê-lo com as mesmas garantias.

Marcos Vinícius Neder, em poucas linhas, demonstra a natureza da legitimidade da atuação destes tribunais administrativos com a análise do texto constitucional, como demonstrado a seguir:

O texto constitucional, ao empregar as expressões litigantes e processo administrativo e nele garantindo o exercício dos direitos do contraditório e da ampla defesa, explicita a existência, antes controversa, de lide administrativa e confere competência ao processo administrativo para prevenção de conflitos de interesses que envolvam a Administração Pública.¹⁶

A própria existência de um processo administrativo é assim hoje considerada entre nós como direito ou garantia fundamental.¹⁷

Como aponta Celso Antônio Bandeira de Melo “essa processualidade na conduta da Administração é relevante, pois é um meio apto a controlar o iter de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a sociedade.”¹⁸

Cumprе salientar, ainda, que essa possibilidade de impugnação deriva das garantias fundamentais referentes ao direito de petição e ao devido processo legal administrativo (CF/88, ART. 5º, XXXIV, a, LIV e LV).

Sob este assunto, Hugo de Brito Machado Segundo se posiciona nos seguintes termos:

¹⁶ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 24.

¹⁷ GRIESBACH, Fabrício; FISCHER, Octávio Campos (org). **O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do recurso hierárquico**. São Paulo: s.n, 2004, p. 45.

¹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 311.

Vinculada como está ao princípio do Estado de Direito, e à regra da legalidade, a Administração pública pode e deve rever seus próprios atos, sempre que estes estiverem eivados de ilegalidade. É a autotutela vinculada, mais propriamente chamada autocontrole, da administração Pública.

Tendo em vista essa possibilidade de autocontrole, a Constituição assegura a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. O cidadão, portanto, pode provocar o exercício do autocontrole da Administração.

É muito importante referir que o direito de petição envolve, necessariamente, o direito a uma resposta fundamentada. (...) Caso não o faça, sua omissão pode ser atacada mediante mandado de segurança.

Mas a Constituição não garante apenas a possibilidade de autocontrole, e a faculdade de qualquer interessado de provocá-la. Vai além. Esse autocontrole, quando provocado por quem se sentiu lesado por ato ilegal ou abusivo da própria administração, deve necessariamente ser exercido no âmbito de um devido processo legal, em face do conflito que lhe é subjacente.¹⁹

Em síntese, pelos fundamentos explanados pelo próprio autor supracitado, a existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal, e da regra que assegura o direito de petição. Não pode, portanto, ser afastada, ou amesquinhada, pelo legislador infraconstitucional.

Como, alias, expõe Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça:

Outrossim, o processo administrativo tributário é um mecanismo de revisão desencadeado por força de ação externa – ação dos particulares, detentores do direito de exigir que a Administração atue sempre na via do Direito; permite à Administração exercer controle sobre seus atos e se desenvolve quando existe uma reação do contribuinte contra o interesse público defendido pela Administração e do direito subjetivo atingido por essa atuação.

A supremacia do interesse público, de acordo com a lei, obriga a Administração a realizar controle da legalidade de seus atos e se alinha como reforço da garantia dos contribuintes. Assim, o processo administrativo tributário é instrumento posto à disposição do contribuinte para obter resposta às suas pretensões, possibilitando a eliminação de conflito com o fisco.²⁰

Assim, e em síntese, os atos praticados pela Administração Tributária de uma forma geral, tais como o ato de lançamento, de indeferimento ou rescisão de parcelamento etc., são essencialmente impugnáveis perante a própria Administração Pública.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 108.

²⁰ MENDONÇA, Mauritânia Elvira de Sousa. **Processo Administrativo Fiscal: alguns aspectos importantes**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigo_s_leitura&artigo_id=12252]. Acesso em: 17/04/2014.

Surge, então, o chamado processo administrativo propriamente dito, no qual é assegurada a participação dos interessados de modo dialético, com submissão a princípios constitucionais processuais como o da ampla defesa e do contraditório.

O próximo tópico irá tratar sobre as fases do contencioso administrativo federal, iniciado com a impugnação da exigência da Administração fiscal (arts. 14 e 15 do Decreto 70.235/72) até a decisão, em segunda instância, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

1.3 FASES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Formalizada a exigência pela lavratura do auto de infração ou notificação do lançamento, três hipóteses são possíveis: o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) cumpre a exigência através do pagamento ou pedido de parcelamento; o sujeito passivo apresenta impugnação para contestar a exigência fiscal, ou se dá à revelia (ausência do contraditório pelo não comparecimento do sujeito passivo ao processo) e inicia-se a cobrança amigável.

O Decreto nº 70.235/72, também conhecido como PAF (abreviação de Processo Administrativo Fiscal) e com *status* de lei em sentido formal e material, regula o contencioso administrativo federal.

Este Decreto dispõe que o processo administrativo fiscal, ou também chamado de processo administrativo tributário, tem início com a impugnação do lançamento (art. 14), vez que antes dele, tinha-se procedimento fiscal (art. 7).

E, sobre estes dois momentos distintos, Marcos Vinícius Neder entende que:

O processo administrativo fiscal é composto por dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados os atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal. O segundo inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da

exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a decisão denegatória do direito pleiteado. A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e contraditório. Na verdade, a participação daqueles que serão afetados pelas decisões implica a qualificação do procedimento como processo.²¹

Na mesma linha de raciocínio está Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça:

Não pode ser confundido o Processo Administrativo Tributário com o procedimento administrativo tributário, ou procedimento fiscal. Este é marcadamente “fiscalizatório” ou “apuratório” e tem por finalidade preparar o ato do lançamento, que é o momento em que o Estado exator formaliza sua pretensão tributária (crédito) em face do contribuinte. Após tal formalização, que se realiza através do lançamento fiscal, é que pode ter lugar o Processo Administrativo, bastando para tanto que o contribuinte, lançamento mão dos meios de impugnação administrativa previstos, ofereça formalmente sua resistência à pretensão fiscal. O Processo Administrativo Fiscal é, portanto, a etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito administrativo. (...) Logo, é correto afirmar que “o lançamento é o divisor de águas entre procedimento e processo administrativo . Isto é, com a impugnação do lançamento.”²²

Assim, uma vez formalizado o processo administrativo fiscal, após o lançamento, com a impugnação do contribuinte, instaura-se a fase litigiosa da percução tributária (art. 14 do Decreto), suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário (inc. III do art. 151 do CTN) e a fluência do prazo prescricional para a propositura, pela Fazenda Pública, da ação de execução fiscal.

A partir daí, instaura-se verdadeiro processo informado por suas garantias inerentes ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório (desdobramento do *due process of law*).

A peça impugnatória, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, primeiramente, necessita mencionar todas as informações dispostas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72²³ e deve ser dirigida à Delegacia da Receita Federal de

²¹ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 104.

²² MENDONÇA, Mauritânia Elvira de Sousa. **Processo Administrativo Fiscal: alguns aspectos importantes**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigo_s_leitura&artigo_id=12252]. Acesso em: 17/04/2014.

²³ Segundo o art. 16 do Decreto 70.235/72, a impugnação deve mencionar a autoridade julgadora a quem é dirigida; a qualificação do impugnante; os motivos de fato e de direito em que se fundamenta; os pontos de discordância e as razões e provas que possui, bem como as diligências que o impugnante pretende que sejam feitas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados,

juízo a que o contribuinte estiver subordinado, no prazo de trinta dias, contados da data em for feita a intimação da exigência (art. 15 do Decreto nº 70.235/72).

E, como exposto no art. 25 do Decreto, o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrativas pela Secretaria da Receita Federal compete:

I – em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.

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

Iniciando com a análise do julgamento em primeira instância, cumpre salientar que o art. 27 do Decreto dispõe que:

Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles 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.

E o art. 31 do Decreto 70.235/72 garante que a decisão que julgar a impugnação em primeira instância terá um relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) são constituídas por turmas de julgamento, cada uma integrada por cinco julgadores. As turmas são dirigidas por um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo Delegado da DRJ, que também exerce a função de julgador. Excepcionalmente, as turmas de julgamento das DRJ poderão funcionar com até sete julgadores, titulares ou *pro tempore*. A nomeação do

assim como, em caso de perícia, o nome o endereço e a qualificação do profissional de seu perito. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos expostos.

presidente de Turma e a designação de julgadores, titulares ou *pro tempore*, é de competência do Secretário da Receita Federal. (PORTARIA MF nº 125, de 4/3/09 - Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil)

E, estabelece a Portaria nº 58, de 17 de março de 2006, que o julgador deve ser ocupante do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, ou aposentado no cargo na hipótese prevista no § 3º do artigo 4º (Presidente da Turma).

O julgamento realizado no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), em primeira instância, apresenta o seguinte *inter processual*:

- I) Decisão de primeira instância contrária ao contribuinte. A DRJ decide pela procedência do lançamento realizado. Abre-se, a seguir, a possibilidade do contribuinte requerer a reapreciação da decisão por meio da interposição de recurso voluntário à segunda instância administrativa, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão (art.33 do Decreto supracitado);
- II) Decisão de primeira instância favorável ao contribuinte. Caso a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total a ser fixado em ato do Ministro de Estado de Fazenda²⁴ ou deixar de aplicar pena de perda de mercadoria ou outros bens cominados à infração denunciada na formalização da exigência, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício a segunda instância (inc. I e II do art. 34 do Decreto supracitado), sendo que o recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

Resta esclarecer que, na primeira instância, persiste a negativa de participação do contribuinte ou de seu representante na sessão de julgamento, bem como a apresentação de memoriais e realização de sustentação oral, prática que, segundo Marcos Vinícius Neder, “ofende o direito constitucional de ampla defesa.”²⁵

²⁴ Atualmente, por força da IN nº 3, de 3 de novembro de 2008, o Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá sempre a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão).

²⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 378.

O julgamento dos recursos, em segunda instância, Cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

O CARF é uma continuidade do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A regulamentação do CARF veio com a edição da Portaria 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o regimento interno do órgão.

A exemplo dos “Conselhos de Contribuintes”, o CARF também é um órgão ligado a estrutura do Ministério da Fazenda, formado com representantes da Administração Fiscal (indicados dentre ocupantes da carreira de Auditor Fiscal) e de contribuintes (indicados em lista tríplice pelas Confederações e Sindicatos).

Este órgão federal decide, em última instância administrativa, sobre questões de uma repercussão teórico-prática e econômico-financeira impressionante, não sendo exagero afirmar que lida na ordem dos bilhões e trilhões de reais.

1.4 ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF desempenha no estado brasileiro uma importância inegável, pois cada vez mais os litígios tributários federais estão sendo solucionados definitivamente no âmbito administrativo, o que faz com que as decisões em segunda e final instância administrativa ali proferidas tenham a marca da legitimidade.

Pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foi aprovado o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A Lei nº 11.941/09 (MP nº 449/08) alterou dispositivos da legislação federal.

Como estabelece o art. 1º do anexo I do Regimento Interno possui o CARF, como atribuição, julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial.

O órgão administrativo é composto de três Seções, de quatro Câmaras cada, integradas por turmas ordinárias e especiais, sendo que cada turma ordinária ou especial é integrada por 6 (seis) conselheiros titulares, sendo 3 (três) representantes da Fazenda Nacional

e 3 (três) representantes dos contribuintes. E pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, esta formada por três Turmas e pelo Pleno.

As Seções do CARF são especializadas por matéria. Sendo que, de acordo com os arts. 2º, 3º e 4º do anexo II do RICARF, a matéria que seria apreciada por cada Seção ficou assim estabelecida.

A Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação da matéria disposta no art. 2º.²⁶

A Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação da matéria disposta no art. 3º.²⁷

E, a Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação da matéria disposta no art. 4º.²⁸

²⁶Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de: I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); III - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ; IV - demais tributos e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ; V - 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) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional); VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e VII - tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

²⁷Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de: I - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF); II - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); III - Imposto Territorial Rural (ITR); IV - 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 V - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

²⁸Art. 4º À Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de: I - Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços; II - Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL); III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); IV - Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; V - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); VI - Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF); VII - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); VIII - Contribuições de Intervenção no Domínio

Já a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é formada por três Turmas e o Pleno.

Segundo o art. 9º do anexo II do Regimento Interno do CARF, cabem as turmas da CSRF julgar o recurso especial previsto no inciso II do art. 64 do Regimento Interno, contra decisões de Câmara, de Turmas ordinárias ou de turma especial, observando a seguinte especialização: I - à Primeira Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 2º; II - à Segunda Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 3º; III - à Terceira Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 4º.

Outrossim, ao Pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de Resolução. Cabe-lhe, ainda por proposta do Presidente, dirimir controvérsias sobre interpretação e alcance de normas processuais aplicáveis no âmbito do CARF. Sendo que as resoluções vinculam as turmas julgadoras do CARF (art. 10, Anexo II do Regimento Interno).

1.5 CONSELHEIROS DO CARF

Como exposto anteriormente, o CARF é formado com representantes da Fazenda e de representantes dos contribuintes.

A regulamentação da matéria está disposta na Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o novo Regimento Interno do órgão.

A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional deve ser feita dentre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e

Econômico (CIDE); IX - Imposto sobre a Importação (II); X - Imposto sobre a Exportação (IE); XI - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação; XII - classificação tarifária de mercadorias; XIII - isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; XIV - vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; XV - omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; XVI - infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; XVII - 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; XVIII - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37, de 1966; XIX - valor aduaneiro; XX - bagagem; e XXI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo. Parágrafo único. Cabe, ainda, à Terceira Seção 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.

a de conselheiro representante dos contribuintes recairá dentre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais (Art. 28 do RICARF).

Assim, verificada a necessidade do preenchimento de vaga de conselheiro, será solicitado às representações referidas acima que procedam à elaboração de lista tríplice com o nome dos candidatos a conselheiro, por Seção, Câmara e turma de julgamento na qual se encontra a vaga a ser preenchida, devendo esta ser enviada no prazo máximo de 15 (quinze) dias a contar do recebimento da solicitação (art. 30 do RICARF)

E, segundo o art. 29 do RICARF, os indicados da lista tríplice, no caso de representantes da Fazenda Nacional, devem ser feitos entre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos.

E, no caso de representantes dos contribuintes, a escolha deve ser feita entre brasileiros natos ou naturalizados, com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 (cinco) anos e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade.

Como estabelece o art. 32 do RICARF, a seleção de conselheiros ficará a cargo do Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC), vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

A seleção se dará na forma do regimento interno do CSC e compreenderá as seguintes fases: I – análise do currículo profissional apresentado; e II – entrevista de avaliação de conhecimentos específicos inerentes à função e de aferição da disponibilidade do indicado para o exercício do mandato (art. 33 do RICARF).

O CSC encaminhará o resultado da avaliação à autoridade competente para designação de conselheiros (art. 35 do RICARF). Vale frisar que o processo de avaliação se aplica nos casos de recondução de conselheiro ou designação para outro mandato, observada a limitação prevista nos §§ 2º e 5º do art. 40 (art. 34).

O art. 41 prevê, de forma não exaustiva, os deveres dos conselheiros. Entre eles, podem ser citados alguns como: 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; observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio.

Ademais, visando à aplicação da garantia constitucional da imparcialidade do julgador, os art. 42 a 44 do RICARF preveem as causas de impedimento e suspeição do conselheiro. Contudo, em decorrência de uma melhor didática, estes institutos serão tratados no próximo capítulo.

Outrossim, cumpre salientar que os conselheiros representantes da Fazenda Nacional atuarão em regime de dedicação integral e exclusiva ao CARF, sem prejuízo da lotação e exercício em suas unidades de origem (art. 37 do RICARF).

Já quanto aos conselheiros representantes dos contribuintes, inexistente a exigência de atuarem em regime de dedicação integral e exclusiva ao CARF.

Os conselheiros do CARF serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandado de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução de conselheiros, titulares, *pro tempore* e dos suplentes, desde que o tempo total de exercício nos mandados não exceda ou venha a exceder 9 (nove) anos.

Na hipótese de conselheiro que se encontre no exercício da presidência ou vice-presidência da CSRF, de câmara ou turma ordinária ou especial, o prazo fixado de nove anos será considerado em dobro (art. 40 do RICARF).

Por fim, no art. 45 do RICARF estão presentes as causas em que o conselheiro perderá o mandado. Entre as causas, pode ser citado: descumprir os deveres previstos no Regimento Interno; praticar atos de comprovado favorecimento no exercício da função; assumir cargo, encargo ou função que impeça o exercício regular das atribuições de conselheiro; participar do julgamento de recurso, em cujo processo deveria saber estar impedido.

1.6 DA EFICÁCIA E EXECUÇÃO DAS DECISÕES

Com relação a este assunto, o art. 42 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I – de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

I – de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III – de instância especial.

Como discorrido anteriormente, o lançamento tributário é um ato administrativo impugnável na via administrativa. Neste contexto, o art. 145 do CTN prevê a possibilidade de revisão do lançamento por meio da impugnação do sujeito passivo. A revisão se inicia com a apreciação dos argumentos trazidos pelo contribuinte e finda com a decisão final no processo em que a Administração se posiciona sobre a revisão pleiteada.

Se procedente o pedido, o lançamento impugnado é alterado total ou parcialmente, sendo que, por exemplo, caso se constate que não houve a ocorrência do fato gerador necessário para incidência do tributo, extingue-se o crédito tributário conforme prevê o art. 156, inciso IX, do CTN.

Contudo, se a decisão definitiva for desfavorável ao sujeito passivo, irão ser gerados os seguintes efeitos: a exigência do tributo que estava suspensa volta a vigorar; o crédito tributário pode ser cobrado; o prazo prescricional para a propositura da ação de execução, por parte da Fazenda Pública volta a fluir; inicia-se a contagem do prazo de 60 dias para a Fazenda Pública propor a ação de execução fiscal, caso haja medida cautelar fiscal deferida pelo juiz.

Nesse contexto, a norma trazida pelo art. 42 do Decreto nº 70.235/72 tem por finalidade definir o momento em que se considera definitiva tal decisão administrativa.

Contudo, com relação à expressão “definitividade da decisão administrativa” Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López expõe a seguinte ponderação:

A palavra definitividade é utilizada pelo Direito alemão para designar o lançamento não mais passível de recurso administrativo, enquanto usa a expressão coisa julgada para as decisões judiciais. Esta distinção foi adotada pelo Código Tributário Nacional que, nos arts. 129, 154, 156 e 174, se referem à decisão definitiva e ao crédito definitivamente constituído, enquanto no art. 156, reporta-se à coisa julgada judicial ao mencionar a decisão judicial passada em julgado. (...). De fato, o efeito das decisões administrativas que encerram o processo não tem a mesma força da coisa

julgada judicial, eis que decorre tão somente da preclusão interna dos recursos para revisão de atos na esfera administrativa.²⁹

Seguindo esta linha de raciocínio, pode se dizer que o ato final do processo administrativo fiscal, embora definitivo, não se confunde com os atos próprios do Poder Judiciário. Para Alberto Xavier:

Os atos jurisdicionais se distinguem dos atos administrativos precisamente pela formação da coisa julgada, ou seja, por terem a certeza do direito como sua função (...). Os atos jurisdicionais têm a certeza como causa objetiva, porque o que através deles se pretende é a certeza do direito no caso concreto. Os atos administrativos, mesmo vinculados, muito embora exijam também uma declaração de certeza das situações jurídicas a que respeitam, não têm na certeza a causa, que antes se encontra na realização dos interesses que essa certeza permite prosseguir.³⁰

Contudo, cumpre salientar que boa parte da doutrina sustenta que a decisão final no processo administrativo vincula a Administração Fiscal, diferente do contribuinte que, ainda, pode recorrer ao Poder Judiciário para o controle da legalidade do ato.

Segundo Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López, “é por isso que se diz que a decisão formalmente válida que encerra o processo administrativo faz coisa julgada administrativa, não podendo ser revogada pela administração.”³¹

Segundo Hely Lopes Meirelles:

O que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria administração. É a sua imodificabilidade na via administrativa, para a estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge e nem afeta situações ou direito de terceiros, mas permanece imodificável entre a administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público.³²

Esta posição, todavia, é contestada por alguns autores que, mesmo diante da decisão administrativa definitiva, defendem o direito da autotutela da administração para rever o ato ilegal.

Neste sentido, Sergio André Rocha expõe que:

²⁹ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 496.

³⁰ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 04.

³¹ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 487.

³² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 161.

Parece que nos casos em que a decisão se mostrar nula de pleno direito (o que aconteceria, por exemplo, se o agente julgador tivesse sido corrompido pelo interessado para proferir decisão em determinado sentido) tem a Administração o direito de reconhecer tal nulidade, anulando a decisão, sendo certo que, caso o administrado discorde do entendimento manifestado pela Administração, lhe será garantido o acesso ao Poder Público. Nessa situação, o único limite impositivo ao poder da Administração Pública de anular suas decisões seria o prazo decadencial previsto no art. 54 da Lei nº 9.784/99.³³

E, indo mais além, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello manifesta entendimento no sentido de que a decisão proferida pela Administração poderá ser sempre modificada por ela mesma, sendo a denominada coisa julgada administrativa a preclusão da instância administrativa para o particular. Nas palavras do nobre autor:

Os atos administrativos podem se tornar definitivos com referência a terceiros, no sentido de lhes não caber mais, de direito, qualquer recurso contra eles, perante a Administração Pública. A instância fica, então, preclusa para os particulares, que não mais podem impugnar a matéria decidida. Mas cabe sempre conhecê-la, em querendo, e, em virtude de petição dos interessados, revogar ou reformar o ato administrativo anterior. Jamais se poderá opor a exceção da coisa julgada contra essa atitude assumida por órgão da Administração Pública. Isso porque a revogação ou reforma dos atos administrativos é inerente à atividade da Administração Pública. Isso porque a revogação ou reforma dos atos administrativos é inerente a atividade da Administração Pública, o interesse coletivo, segundo a oportunidade e conveniência do momento.³⁴

Para Souto Maior Borges, por exemplo:

A definitividade dos atos administrativos decorre da preclusão interna de qualquer recurso contra os mesmos, no âmbito da Administração Pública. Mas a Administração poderá sempre, de ofício ou por solicitação do interessado, anular ou apenas reformar o ato anterior. Consequentemente, ao ato administrativo não é oponível a exceção de coisa julgada. A reforma ou anulação dos atos administrativos é inerente à função administrativa.³⁵

Sendo que este entendimento é corroborado pelo art. 53 da Lei 9784/99 que reproduz a Súmula nº 473 do STF, prevendo a possibilidade de a Administração anular seus próprios atos quando eivados de vício que os tornem ilegais.

A possibilidade de anulação de decisão de colegiado pela Administração Pública foi, inclusive, reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça. Por ocasião do julgamento do

³³ ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 211.

³⁴ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 562.

³⁵ BORGES, Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 291.

Mandado de Segurança nº 8.810 – DF, em 13 de agosto de 2003, o STJ entendeu possível à Administração anular decisões do Conselho dos Contribuintes (atual CARF) se ilegais, mesmo que haja órgão julgador coletivo inferior, por força da função de supervisão do Ministro de Estado na área de sua competência prevista no art. 87, parágrafo único, I, da Constituição Federal.

Mas, na própria decisão foi disposto que a competência ministerial para controlar os atos administrativos pressupõe a existência de algo descontrolado, não incidindo nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal, ou seja, a Corte considerou que esse poder de revisão ministerial não é absoluto, porquanto só se aplica aos casos de incompetência e ofensa ao devido processo legal.³⁶

Contudo, esta possibilidade do Poder Administrativo anular seus próprios atos, principalmente quando haja órgão julgador coletivo inferior, é duramente combatido por diversos doutrinadores pátrios.

Segundo Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

Mesmo que se admita ser possível tal recurso hierárquico ao Ministério da Fazenda contra as decisões definitivas nas instâncias administrativas, a revisão de mérito da decisão por essa via representa um enorme contra senso lógico. Afinal, a Câmara Superior de Recursos Fiscais foi criada justamente para revisar a decisão dos Conselhos que, antes, era feita pelo Ministro da Fazenda. (...) O procedimento veio a ser alterado para garantir maior qualidade e rapidez nas decisões.³⁷

E, sobre este assunto, Antônio da Silva Cabral é ainda mais incisivo, apresentando o seguinte posicionamento em sua obra:

A supressão do recurso ao Ministro da Fazenda, contra as decisões dos atuais Conselhos de Contribuintes, é uma necessidade imperiosa. Além de não se compreender como possa uma autoridade isolada cassar aresto de um órgão colegiado, o que humilha e desdoura o tribunal administrativo, é aberrante da lógica que o responsável primordial pela arrecadação da receita tributária seja erigido em juiz de litígios de cujo deslinde ela depende.³⁸

³⁶ BRASIL. STJ. MS 8.810/DF. Impetrante: CCF Fundo de Pensão. Impetrado: Ministro de Estado da Fazenda. Rel. Min Humberto Gomes de Barros. Julgamento: 13/08/2003. Data da publicação/fonte: DJ 6/10/03.

³⁷ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 488.

³⁸ CABRAL, Antônio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 449.

Outra possibilidade bastante discutida é a possibilidade de a Administração Fiscal recorrer ao Poder Judiciário para anular seus próprios atos.

Esta possibilidade foi até alvo de parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. No Parecer PGNF/CRJ nº 1.087, de 19 de julho de 2004. Segundo este, existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela administração Pública, quanto à sua legalidade jurídica, ou diante de erro de fato. Contudo, posteriormente, a Procuradoria da Fazenda suspendeu a aplicação deste Parecer (Nota PGFN/PGA/74/07).

Ademais, esta possibilidade também é duramente contestada por grande parte da doutrina pátria.

Corroborando este entendimento, Marco Aurélio Greco sustenta que “falta interesse à Administração para a propositura de ação anulatória com a finalidade de anular sua própria decisão, pois a mesma pessoa seria autora e ré.”³⁹

Segundo Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

À toda evidência, tem-se defendido que a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada pela Procuradoria para recorrer de decisão final que lhe for desfavorável na esfera administrativa. Afinal, as referidas decisões emanam de órgãos administrativos criados para manifestar a vontade da Administração, de forma paritária, integrados por representantes do Estado e por membros representantes dos contribuintes, advindos de vários segmentos da sociedade. Pedir a anulação da decisão proferida pelos Conselhos, quando for favorável ao contribuinte, retira a razão para a existência desses órgãos.⁴⁰

Como entende Cleucio Santos Nunes:

É importante salientar que a decisão administrativa será imutável para a Administração Tributária quando for contrária aos seus interesses e tenha sido decidida pela última instância administrativa. Nem mesmo a hipótese de nulidade da decisão administrativa de última instância poderá ser objeto de medida judicial por parte da Administração. Falece interesse de agir à

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo. s.n, 1999 apud NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 501.

⁴⁰ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 488.

Fazenda Pública buscar tutela jurisdicional de nulidade de decisões administrativas emitidas por ela própria.(...)

Acrescenta-se que configura ofensa indireta ao princípio da separação dos poderes, o órgão fazendário propor ação judicial contra o contribuinte com o fim de anular decisões administrativas em que o Poder Público tenha sucumbido em segunda instância. A declaração de invalidade da decisão administrativa pelo judiciário equivale determinar à Fazenda Pública que realize novo lançamento, em relação ao qual a própria Administração havia reconhecido a inexistência de relação tributária.

A decisão de última instância administrativa desfavorável à Fazenda levaria à noção de que o contribuinte passou a ter direito adquirido de não ser exigido do cumprimento da determinada exação. Daí por que a Justiça não poderia se pronunciar, sob pena de violação ao disposto no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal. Além disso, seria extremamente contraproducente supor que o processo administrativo pudesse ser revisto pelo Poder Judiciário quando a decisão administrativa negar os interesses do Fisco, o que desrespeitaria o princípio da eficiência (CF, art. 37). Realmente, admitir que a Fazenda ingresse com ação judicial contra o contribuinte depois de encerrada toda a via administrativa, simplesmente porque a decisão foi contrária às pretensões fazendárias, é banalizar o sistema de processo administrativo.⁴¹

Sendo que, segundo Sergio André Rocha, a doutrina majoritária fundamenta-se, principalmente, nos seguintes argumentos para negar a possibilidade de questionamento judicial, pela Administração Pública, da decisão proferida em processo administrativo:

1. A possibilidade de questionamento judicial, pela Fazenda Pública, da decisão proferida ao cabo do processo administrativo, traria insegurança às relações jurídicas tributárias, reduzindo, demasiadamente a importância de órgãos como os Conselhos de Contribuintes, cuja imparcialidade e independência técnica são essenciais para a proteção dos contribuintes contra cobranças tributárias indevidas.
2. Tendo a decisão sido proferida por órgão da Administração Pública direta, não teria esse interesse processual de agir para postular, perante o Poder Judiciário, a anulação de ato pela mesma praticada. Há que se reconhecer que tanto o Ministério da Fazenda como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e os conselhos de Contribuintes são órgãos administrativos inseridos na mesma pessoa jurídica de Direito Público, a União Federal, sendo desta indissociável.
3. Tendo em vista os mandamentos previstos nos artigos 42 e 45 do Decreto 70.235/72, que após a vigência da Constituição Federal de 1988 passou a submeter-se ao princípio da legalidade, somente sendo possível de alteração por lei ordinária ou medida provisória, a decisão proferida no âmbito do processo administrativo, por qualquer dos Conselhos de Contribuintes ou, quando for o caso, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é definitiva.⁴²

A teoria sobre a impossibilidade de a Fazenda Pública recorrer sobre seus próprios atos ao Poder Judiciário parece ser a mais correta. Primeiramente, porque as decisões

⁴¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 341.

⁴² ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 202.

exaradas no processo administrativo emanam de órgãos administrativos criados para manifestar a vontade da Administração, assim não faz sentido esta propor uma ação no Poder Judiciário para reformá-la.

Outrossim, em última análise, tal possibilidade esvaziaria a credibilidade no processo administrativo, tendo em vista que, se a decisão desfavorável a Fazenda Pública não a vincula, não há razão para o contribuinte questionar a legalidade de um lançamento por esta via o que, por consequência, aumentaria exponencialmente os litígios propostos no Poder Judiciário.

Então, retornando ao assunto alvo deste capítulo, nota-se que, o processo administrativo tributário atua como instrumento de atuação do direito material e alternativo em matéria tributária que, para cumprir seu papel há de ter um trâmite claro, lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário em que o contribuinte tem um espaço de exercício de cidadania e que viabiliza a justiça fiscal, garantindo ao Estado cobrar os tributos devidos, sem, todavia, olvidar os legítimos direitos do administrado de somente pagar o quanto efetivamente é devido.

2. DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS. IMPARCIALIDADE DO JULGADOR

O escopo deste capítulo é demonstrar a existência e a importância da garantia da imparcialidade do julgador. Inicialmente será exposta uma pequena nota histórica dos direitos e garantias fundamentais, serão diferenciados os ditos direitos das garantias fundamentais e será apontada a existência de garantias fundamentais implícitas. Ainda, este capítulo terá como objetivo demonstrar que o princípio da imparcialidade do julgador é um desdobramento do princípio da dignidade da pessoa humana e do devido processo legal. Por último, foi objetivo maior deste capítulo, demonstrar que o princípio da imparcialidade do julgador é uma garantia fundamental implícita, estando no topo da pirâmide normativa, gerando efeitos ímpares no Direito e notadamente no processo.

2.1 ORIGEM DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Para os *jusnaturalistas* existem direitos universais inerentes e indissociáveis do ser humano, os quais são chamados direitos naturais. Aristóteles em sua *Ética a Nicômaco* conceitua que “existe um direito natural, que é igual em toda parte e possui força de lei universal, seja reconhecido como tal, ou não o seja.”⁴³

Direitos esses nascidos com os primeiros seres humanos e que apenas serão fulminados com o perecimento da humanidade.⁴⁴

Contudo, apesar de denominados de “direitos”, no início os mesmos eram somente reconhecidos no campo da filosofia.

O Cristianismo, por sua vez, foi o responsável pela propagação de tais direitos naturais, incluindo o direito de resistência ao soberano em determinados casos. O Cristianismo conjuntamente com a doutrina germânica de resistência ao poder provocaram, segundo José Soder, uma clara limitação aos poderes do Estado.⁴⁵

Segundo o mesmo autor, para frear os direitos de resistência, alguns soberanos elaboraram documentos jurídicos dando forma a tais direitos de resistência, chegando ao ápice ao torná-los, com a Carta Charta do Rei João Sem Terra (1215), elemento constitucional do Estado.⁴⁶

E, segundo Wendel de Brito Lemos Teixeira:

Procedeu-se nesse momento a recepção de tais direitos universais dos seres humanos (mesmo que somente parte deles), os quais em momento posterior passaram a ter maior influência no mundo por meio de grandes pensadores como Grócio, Hobbes, Locke, Rousseau, Paine, Kant (dentre outros) e de Declarações nacionais e internacionais de direitos humanos (Declaração da Independência dos Estados Unidos, Declarações dos Direitos do Homem e da Cidadania, Revolução Francesa e Declaração Universal dos Direitos do Homem)⁴⁷

⁴³ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco* apud SODER, José. **Direitos do Homem**. São Paulo: Nacional, 1960, p. 26.

⁴⁴ SODER, José. **Direitos do Homem**. São Paulo: Nacional, 1960, p. 15.

⁴⁵ SODER, José. **Direitos do Homem**. São Paulo: Nacional, 1960, p. 49.

⁴⁶ SODER, José. **Direitos do Homem**. São Paulo: Nacional, 1960, p. 50.

⁴⁷ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 336.

Cumpra salientar que tais declarações nacionais e internacionais de direitos humanos surgiram quase todas após períodos traumáticos da humanidade como as Guerras Mundiais, onde, segundo Eric Hobsbawn, ocorreram as “mega mortes” falecendo mais pessoas por vontade humana do que em toda a história.⁴⁸

Esses direitos do homem positivados no direito internacional foram denominados de direitos humanos. E quando tais direitos humanos são recepcionados pela ordem positivo-constitucional são denominados direitos e garantias fundamentais.⁴⁹

Dessa forma, como bem traduziu Wendel de Brito Lemos Teixeira, os direitos e garantias fundamentais nada mais são que os direitos humanos positivados no ordenamento constitucional de cada país. E positivado não quer dizer necessariamente escrito, podendo ser implícitos, desde que reconhecidos pela ordem constitucional.⁵⁰

E sobre esta questão, Alexandre de Moraes entende que:

Na visão ocidental de democracia, governo pelo povo e limitação de poder estão indissolivelmente combinados. O povo escolhe seus representantes, que agindo como mandatários, decidem os destinos da nação. O poder delegado pelo povo a seus representantes, porém não é absoluto, conhecendo várias limitações, inclusive com a previsão de direitos e garantias individuais e coletivas do cidadão relativamente aos demais cidadãos e ao próprio Estado. (..)

Ressalta-se que o estabelecimento de constituições escritas está diretamente ligado à edição de declarações de direitos do homem. Com a finalidade de estabelecimento de limites ao poder público, ocorrendo à incorporação de direitos subjetivos do homem em normas formalmente básicas, subtraindo-se seu reconhecimento e garantia à disponibilidade do legislador ordinário.⁵¹

Por tudo isso, entendeu-se que a Magna Carta foi a origem dos direitos e garantias fundamentais e que estes representam a manifestação positivada dos direitos humanos.

⁴⁸ HOBBSAWN, Eric J. Era dos Extremos: o breve século XX: 1914-1991. Trad. Marcos Santarrita. São Paulo: Companhia das Letras, 1995, p.21 apud TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 336.

⁴⁹ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 336.

⁵⁰ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 336.

⁵¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 24.

2.2 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Importante frisar que, como bem entende Tadeu Antônio Dix Silva a construção de uma “armadura institucional”⁵² indispensável à garantia dos direitos fundamentais é uma preocupação particular de um regime pluralista, em que o Estado, se reconhece submetido aos princípios da Justiça e da dignidade da pessoa humana.

Porém, não basta somente escrever em um pedaço de papel que tais direitos são fundamentais, tendo em vista que há de ser efetivada a proteção dos direitos fundamentais, pois, em um país com uma alta proporcionalidade de analfabetos ou de brasileiros que só sabem escrever o próprio nome, a principal forma autêntica de defesa dos direitos fundamentais é a que consiste no seu conhecimento, pois, só aquele que tem consciência de seus direitos pode efetivamente usufruí-los e principalmente defendê-los.

Como expõe Tadeu Antônio Dix Silva:

A primeira forma autêntica de defesa dos direitos fundamentais é a que consiste no seu conhecimento: só aquele que tem consciência dos seus direitos pode vislumbrar efetivamente as vantagens e os bens que pode usufruir com o seu exercício ou com sua efetivação, assim como a desvantagem e os prejuízos que sofre por não os poder exercer ou efetivar ou por eles serem violados.⁵³

É necessário, pois, existir o que Peter Haberle denomina “cultura dos direitos fundamentais”, que seria uma garantia ótima dos direitos fundamentais, e por consequência sua “progressiva eficácia garantidora”, que supera os intrincados mecanismos de proteção constitucional e infraconstitucional.⁵⁴

A partir dessas ponderações iniciais, cumpre salientar que a Constituição Federal de 1988 prevê em seu Título II (art. 5º ao 17) os direitos e garantias fundamentais.

Alguns doutrinadores defendem inexistir diferença entre direitos e garantias fundamentais, sendo direitos verdadeiras garantias e garantias verdadeiros direitos.

⁵² SILVA, Tadeu Antônio Dix. **Liberdade de Expressão e Direito Penal: no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: IBCRIM, 2000. p. 65.

⁵³ SILVA, Tadeu Antônio Dix. **Liberdade de Expressão e Direito Penal: no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: IBCRIM, 2000, p. 65.

⁵⁴ HABERLE, Peter. Efetividade de Los Derechos Fundamentales em el Estado Constitucional apud SILVA, Tadeu Antônio Dix. **Liberdade de Expressão e Direito Penal: no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: IBCRIM, 2000. p. 65

Contudo, parece ser mais correta a posição adotada por Jorge Miranda que entende que há diferença entre direitos e garantias fundamentais, até porque, se a própria Constituição Federal de 1988 no Título II (Dos direitos e garantias fundamentais) promoveu a diferenciação entre direitos e garantias fundamentais, não cabe ao interprete contrariar sua *mens legis*.

Segundo Jorge de Miranda, a diferenciação entre direitos e garantias fundamentais dá-se pela análise da natureza das normas constitucionais:

Os direitos representam só por si certos bens, as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias acessórias e, muitas delas, adjetivas (ainda que possam ser objeto de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se direta e imediatamente, por isso, as respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projetam pelo nexos que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se.⁵⁵

No mesmo sentido entende Wendel de Brito Lemos Teixeira, dispondo que “as previsões da Constituição dispoem sobre o próprio direito material a ser resguardado seriam consideradas direitos, enquanto as previsões dos mecanismos para fazer valer os direitos materiais seriam as garantias.”⁵⁶

Para Canotilho, rigorosamente, as clássicas garantias são também direitos, embora muitas vezes se salientasse nelas o caráter instrumental de proteção dos direitos. Segundo o autor:

As garantias traduzem-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a proteção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade (exemplo: direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos, princípio do *non bis in idem*, direito de *habeas corpus*).⁵⁷

Outrossim, voltando ao cerne deste trabalho, insta frisar que, além das inúmeras garantias expressamente previstas (como, por exemplo, o contraditório e ampla defesa – art.

⁵⁵ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. 4^o ed. Coimbra: Coimbra, p. 88-89 apud TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 336.

⁵⁶ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 336.

⁵⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional. Coimbra: Almedina, 1993 apud MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 24.

5º LIV ou o devido processo legal – art. 5º LV) ainda é recepcionado pelo direito brasileiro as garantias fundamentais implícitas.

E tais garantias podem ser verificadas no §2º do art. 5º da CF/88 que assim dispõe “os direitos e garantias expressos nessa Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

E tal norma foi, segundo Ingo Wolfgang Sarlet, inspirada na IX Emenda da Constituição dos Estados Unidos da América, que por sua vez inspirou outras ordens constitucionais como a portuguesa de 1911.

Segundo o autor supra, a Carta Magna brasileira, além de trazer em seu bojo o conceito formal de direitos fundamentais, adotou ainda o conceito material de direitos fundamentais, no sentido de existirem direitos que, por seu conteúdo, por sua substância, pertencem ao corpo fundamental da Constituição de um Estado, mesmo não constando no catálogo.⁵⁸

Cumprе salientar que a disposição disposta no §2º do art. 5º da CF/88 é de vital importância para a busca do “melhor direito”. Primeiramente porque permite expressamente a existência de direitos e garantias fundamentais implícitos e, em segundo plano, porque possibilita uma maior elasticidade ao operador do direito, possibilitando a adequação de tais direitos e garantias de acordo como o período vivido, se adaptando a novas realidades.

E, sobre a importância dos direitos e garantias fundamentais implícitas, Tadeu Antônio Dix Silva expõe o seguinte:

Não se depara, pois, no texto constitucional, com um elenco taxativo dos direitos fundamentais: ao contrário, a enumeração é uma enumeração aberta, sempre pronta para lá daquelas que se encontrem definidas ou especificada a cada momento.

Destacamos aqui a importância com que se reveste este preceito: à vista dos processos que a globalização encerra – com inegável componente ideológico, que intenta transformações paradigmáticas em todas as áreas, inclusive no direito visando adaptá-lo a seus padrões e demandas – ou face às crises que atravessam esses direitos humanos, é de se esperar que tratados internacionais venham a contemplá-los e nosso ordenamento acolhê-los. (...)

⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Constitucionais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 78-79.

Dessa maneira, a Constituição alarga-se ou abre-se a todos os direitos fundamentais e não, como já se pretendeu, a uma certa categoria deles.⁵⁹

E, com base no que fora exposto, podem ser citados como exemplos de garantias fundamentais implícitas o princípio da anterioridade da lei tributária, incolumidade física e a garantia ao julgador imparcial.

2.3 A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR COMO GARANTIA FUNDAMENTAL IMPLÍCITA

Um conceito simples de imparcialidade advém da especificação ou delimitação do que seja seu contrário, a parcialidade. Será imparcial aquele que não seja parcial. Parcial é aquele que atua como se fosse parte de disputa ou conflito, o que constitui caráter pessoal, subjetivo.

E sobre este conceito, Jair Soares de Oliveira Segundo agrega o seguinte entendimento:

Nesta imparcialidade, tem-se em conta o alheamento do juiz em relação aos sujeitos, quer sejam eles as partes em litígio, quer seja o próprio Judiciário com seus valores ou, ainda, a sociedade que não raro tenta influir na atividade judicial, tudo isto na ideia de manter o juiz equidistante para não colimar a igualdade. Dessa forma, a imparcialidade está intimamente ligada a uma percepção centrada no magistrado.⁶⁰

E sobre a imparcialidade do julgador, o Desembargador aposentado José Carlos Barbosa de Moreira assim entende:

Dizer que o juiz deve ser imparcial é dizer que ele deve conduzir o processo sem inclinar a balança, ao longo do itinerário, para qualquer das partes, concedendo a uma delas, por exemplo, oportunidades mais amplas de expor e sustentar suas razões e de apresentar as provas de que disponha. Tal dever está ínsito no de assegurar às partes igualdade de tratamento, para produzir os dizeres do art. 125, nº I, do Código de Processo Civil.⁶¹

⁵⁹ SILVA, Tadeu Antônio Dix. **Liberdade de Expressão e Direito Penal**: no Estado Democrático de Direito. São Paulo: IBCRIM, 2000. p. 60-61.

⁶⁰ OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010, p. 198.

⁶¹ MOREIRA, José Carlos Barbosa. Reflexões sobre a imparcialidade do juiz. **Carta Capital**, Rio de Janeiro, nº 44(518), p. 13-26, maio de 1998, p. 22.

Ou seja, o julgador deve ser um terceiro imparcial na prestação jurisdicional, formando o seu convencimento mediante um processo dirigido com paridade de armas entre as partes, sendo a imparcialidade condição *sine qua non*⁶² do legítimo exercício da função jurisdicional.

E, segundo Hugo de Brito Machado Segundo:

Em virtude do caráter inafastável da atividade jurisdicional e, sobretudo, em face da definitividade de seus resultados, o princípio do devido processo legal impõe que aquele que conduz o processo judicial seja imparcial. A exigência se justifica como condição para que o julgamento seja efetivamente conforme o Direito.

É importante referir que a imparcialidade não se confunde com a neutralidade. Não se exige que o juiz seja neutro, o que aliás seria impossível. O juiz possui valores, vive em determinado momento histórico, e não tem como ser descontextualizado. O que não pode haver é a parcialidade, assim entendida a atuação de um julgador que previamente ao efetivo exame do problema já se inclina a favorecer uma das partes, julgando a questão procurando a todo custo alcançar esse intento.⁶³

Segundo Stalev Zhivko a “imparcialidade é a mais essencial característica da justiça, acarretando a impossibilidade de se dissociar a primeira da última, sob pena de descaracterizá-la”.⁶⁴

Segundo Antônio Francisco Sousa, a imparcialidade da Administração Tributária constitui uma exigência jurídica de fundamental importância a segurança jurídica tributária.

Segundo o autor:

O princípio da imparcialidade protege por um lado o cidadão contra decisões obscuras e não isentas da Administração e por outro lado protege simultaneamente a confiança dos cidadãos na Administração Pública, bem jurídico fundamental que será abalado pelo simples fato de risco de não imparcialidade, independente de no caso concreto a decisão da Administração ter violado ou não a imparcialidade. Por isso, o risco de decisão não imparcial tem de ser evitado por abalar a confiança dos cidadãos numa atuação imparcial da Administração. (...)

Assim, nesse âmbito a isenção de quem intervém no procedimento tributário é condição de objetividade e, assim, segurança jurídica, devendo o infrator

⁶² Ibid., pg 13.

⁶³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 71.

⁶⁴ ZHIVKO, Stalev. Fundamental guarantees of litigants in civil proceedings: a survey of the laws of the European people's democracies. Apud TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 341.

que se serviu dos seus poderes para violar a lei e atingir outros fins ser responsabilizado civil e eventualmente criminalmente.⁶⁵

No julgamento pelo Tribunal Europeu de Direitos Humanos, do caso Piersack vs. Bélgica, o Tribunal afirmou que “todo juiz em relação ao qual possa haver razões legítimas para duvidar de sua imparcialidade deve abster-se de julgar o processo. O que está em jogo é a confiança que os tribunais devem inspirar nos cidadãos em uma sociedade democrática.”⁶⁶

Outrossim, o *nomen iuris* de “imparcialidade do julgador” em detrimento “da imparcialidade do juiz” é mais apropriado porque sua aplicabilidade não se limita ao processo judicial, aplicando-se também ao processo administrativo público e particular (como, por exemplo, nos processos de exclusão de membro de associação civil).

Até porque, como disposto no capítulo anterior, pode se dizer que, de regra, o mesmo regramento e princípios que estabelecem e regulam o processo judicial devem ser aplicados sobre o processo administrativo. Sendo este entendimento acompanhado por Hugo de Brito Machado Segundo⁶⁷ e por Alberto Xavier.⁶⁸

Dessa forma, pelo que foi exposto, pode ser considerado que a aplicação da imparcialidade impede que o julgador tome em consideração nas suas condutas e decisões aspectos estranhos àqueles que juridicamente são relevantes para o caso concreto, tais como relações familiares, de amizade ou inimizade, de simpatia, amor ou ódio, de opção religiosa ou ideológica, de filiação partidária etc.

Passando para um próximo ponto, como discutido anteriormente, a Constituição foi rica na proclamação de uma série de garantias processuais: juiz natural (art. 5º, inc. XXXVII e LIII), devido processo legal (art. 5º, inc. LIV), contraditório e ampla defesa (art. 5º, inc. LV), motivação e publicidade (art. 93, inc. IX), entre outras.

⁶⁵ SOUSA, Antônio Francisco; BRANCO, Paulo Gonet, MEIRA, Liziane Angelotti e CORREIA NETO, Celso de Barros (coords). **Tributação e direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 82-83.

⁶⁶ TEDH, Caso Piersack vs. Bélgica, sentença de 01.10.1982. apud BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias**. Disponível em: Link: [http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331]. Acesso em: 01/06/2014.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006. Pg 36-37.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 03.

Contudo, não há neste texto expressa previsão do direito ao julgamento por juiz imparcial. Isso não significa, porém, que a Carta Magna não assegura o direito ao julgador imparcial.

A necessidade de um julgador imparcial pode ser considerada como uma garantia fundamental implícita. A noção da imparcialidade do julgador está arraigada nas garantias fundamentais da CF/88, mais especificadamente no Título II (Dos direitos e garantias fundamentais).

Apesar de não escrita na Constituição Federal, a garantia da imparcialidade existe porque o §2º do art. 5º permite a existência de direitos e garantias fundamentais não expressos na Constituição, mas decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou por tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

E a garantia da imparcialidade se dá por ambas as hipóteses previstas no §2º do art. 5º da CF, ou seja, é decorrente do regime e dos princípios adotados pela Carta Magna e por também ser decorrente de tratados internacionais que o Brasil é parte.

Inicialmente, antes de adentrar nesta questão, cumpre salientar que, decorrência do regime e dos princípios adotados pela Constituição Federal quer dizer baseados na disposição do Título I (art. 1º a 4º) da Carta Magna, assim com entende Ingo Wolfgang Sarlet.⁶⁹

A garantia da imparcialidade do julgador decorre do regime adotado pela Constituição Federal tendo em vista que não há a possibilidade da existência de um regime democrático com uma jurisdição exercida por um julgador parcial.

Acrescentando, Jair Soares de Oliveira Segundo expõe que:

Nesse contexto, o princípio da imparcialidade – como espelho de um Judiciário em sintonia com as expectativas da sociedade – apresenta-se como uma das mais transparentes qualidades de quem, por ofício, tem o poder/dever de dirimir conflitos e promover a paz e harmonia no seio social.⁷⁰

⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Constitucionais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 94.

⁷⁰ OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010, p. 210.

E, no mesmo sentido, Elpídio Donizete Nunes entende que:

Diante da renúncia à autotutela e admissão do Estado como soberano na aplicação deste meio resolutivo de conflitos (jurisdição), o mínimo exigido pelo cidadão foi a garantia de que a jurisdição tivesse eficácia (caráter substitutivo e criativo) e fosse realizada por uma autoridade equidistante e desinteressada do litígio que só agisse se fosse provocada (imparcialidade).⁷¹

Completando este argumento, Wendel de Brito Lemos Teixeira expõe que “não poderia haver solução de conflitos e promoção de pacificação social em um regime democrático sem tais elementos (natureza substitutiva, criativa e imparcialidade).”⁷²

Sendo que, como exposto pelo próprio autor supra, o caráter substitutivo seria a atividade dos órgãos públicos de substituir a atividade das partes na atuação da lei e o caráter criativo da jurisdição se daria diante do reconhecimento da incompletude do sistema jurídico e da possibilidade do julgador completar os preceitos genéricos e pouco detalhados, assim como suprir as lacunas.⁷³

Assim, resta incontroverso que, não há jurisdição verdadeira sem a presença da imparcialidade do julgador, e uma vez não havendo imparcialidade, também não pode existir uma democracia.

Como expõe Geovany Cardoso Jevéaux:

O que realmente importa é que, no âmbito do processo, os participantes acreditem (creiam) que possuem as mesmas oportunidades para influenciar o convencimento do magistrado, e que este não ofereça motivos ou desconfiança a qual lado vai pender, e que ainda, mesmo com resultado adverso, ter-se-á novas e novas oportunidades por meio dos recursos. Para os não participantes a crença também vale, ante a expectativa de que, se vierem a estar na mesma situação, terão as mesmas chances. Só que isso não vale exclusivamente para dentro do processo, mas também, e principalmente, para que todos da comunidade acreditem que todo aquele aparato está realmente ali, à sua disposição, somado a outros tantos que, por assim dizer, estabilizam as suas expectativas e forcejam a ilusão de que, idealmente considerados, virão em seu socorro acaso necessário.⁷⁴

⁷¹ NUNES, Elpídio Donizete. **Curso Didático de Direito Processual Civil**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 36.

⁷² TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 342.

⁷³ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 342-343.

⁷⁴ JEVEAUX, Geovany Cardoso. **A simbologia da imparcialidade do juiz**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pg. 84.

No mesmo sentido, Gustavo Henrique Righi Ivahy Badaró traz em sua obra a teoria da aparência de justiça. Este fundamenta que:

Tão importante quanto o juiz ser imparcial é o juiz parecer ser imparcial. Para que a função jurisdicional seja legitimamente exercida, além de o magistrado ser subjetivamente imparcial, também é necessário que a sociedade acredite que o julgamento se deu perante um juiz objetivamente imparcial. Um julgamento que a sociedade acredite ter sido realizado por um juiz parcial não será menos ilegítimo que um julgamento realizado perante um juiz intimamente comprometido com uma das partes. No julgamento do Caso Delcourt vs. Bélgica (sentença de 17 de janeiro de 1970), o Tribunal Europeu de Direitos Humanos proclamou: *Justice must not only be done; it must also be seen to be done!*⁷⁵

Assim, pelo exposto, com relação à disposição do §2º do art. 5º da CF/88, mostra-se clarividente que a imparcialidade do julgador decorre do regime democrático adotado pela Constituição Federal de 1988.

Ademais, dando mais força para a existência deste preceito como garantia fundamental, cumpre salientar que a imparcialidade do julgador ainda decorre de princípios adotados pela Constituição Federal.

Segundo Wendel de Brito Lemos Teixeira:

A garantia fundamental ao julgador imparcial decorre do princípio da dignidade humana (art. 1º, III, da CF/88), o qual originou o princípio da isonomia, que por via de consequência irradiou-se (dentre outras formas) por meio do devido processo legal. E do princípio da imparcialidade do julgador, nasce o princípio do juiz natural (art. 5º, XXXVII, da CF/88), haja vista que o juiz natural existe tão somente para garantir a imparcialidade do julgador e não o contrário.⁷⁶

E tal entendimento toma ainda mais corpo já que, em decorrência de tudo que foi exposto, não é juiz natural quem é suspeito de parcialidade e por isso a lei permite excluí-lo,

⁷⁵ TEDH, Caso Piersack vs. Bélgica, sentença de 01.10.1982. apud BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias.** Disponível em: Link: [http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331]. Acesso em: 01/06/2014.

⁷⁶ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 343.

já que, como entende Sergio Bermudes, o juiz parcial transforma o órgão onde funciona num júízo ou tribunal de exceção, proibido pela Constituição (art. 5º, XXXVII).⁷⁷

Ademais, cumpre salientar que há certo consenso doutrinário que a imparcialidade do julgador é elemento integrante do devido processo legal, pois resta incontroverso que a jurisdição não pode ser concebida de qualquer forma. Assim, não é devido e nem justo um processo que se desenvolva perante um julgador parcial.

E sobre natureza do devido processo legal José Cretela Neto relembra que esta garantia:

É originária da jurisprudência anglo saxônica, e que se mantem em permanente evolução, considerando como autêntico sistema de limitações ao poder, especificadamente *against the arbitrary deprivation of life, liberty e property*, e que é parte do sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*) próprios das democracias avançadas.⁷⁸

Dessa forma, pode ser afirmado com segurança que o devido processo legal (que tem *status* de princípio) é a base de todos os demais princípios processuais prevendo, no inciso LIV do art. 5º da CF/88 que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Sendo que, caso haja um julgamento por julgador parcial, estará sendo contrariada, por consequência, a garantia ao devido processo legal.

Assim, pode se concluir que não existe justiça, Estado Democrático de Direito, cidadania, respeito à dignidade humana e ao devido processo legal, sem um julgador imparcial.

Como se não bastasse, a garantia da imparcialidade do julgador também se dá por estar contida em tratados internacionais⁷⁹ dos quais o Estado brasileiro é signatário.

Frisa-se que, a denominação tratados utilizado pelo texto constitucional brasileiro é em sentido *lato*, abrangendo também convenções e pactos, como entende Wendel de Brito Lemos Teixeira.⁸⁰

⁷⁷ BERMUDES, Sérgio. Introdução ao Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pg. 116 apud TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 343.

⁷⁸ CRETILLA NETO, José. **Fundamentos Principiológicos do Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 41.

⁷⁹ Lembrando que, quanto aos tratados, a EC nº 45/04 estabeleceu que os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes a emenda constitucional.

A garantia da imparcialidade do julgador foi disposta na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 10/12/1948, sendo que o art. 10 deste Tratado deste tratado está assim disposto: “Toda pessoa tem o direito, em condições de plena igualdade, de ser ouvida publicamente e com justiça por um tribunal independente e imparcial (...)”.

O direito a um tribunal imparcial é assegurado pelo Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, adotado pela Assembleia Geral das Nações Unidas, em 16 de dezembro de 1966, estando previsto no art. 14.1:

Art. 14.1 Todas as pessoas são iguais perante os Tribunais e as Cortes de Justiça. Toda pessoa terá o direito de ser ouvida publicamente e com as devidas garantias por um Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido por lei, na apuração de qualquer acusação de caráter penal formulada contra ela ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil.

O Pacto Internacional de Direito Civis e Políticos foi aprovado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo 226, de 12 de dezembro de 1991, ocorrendo sua adesão em 24 de janeiro 1992 e entrando em vigor no dia 24 de abril de 1992 e sendo promulgado no Brasil em 06 de julho de 1992, por meio do dec. 592/92.

De forma semelhante, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, adotada no âmbito da Organização dos Estados Americanos, em San José da Costa Rica, em 22 de dezembro de 1969, garante o direito a um juiz ou tribunal imparcial, como prevê o art. 8.1:

Art. 8.1 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.

A Convenção Americana Sobre Direitos Humanos foi aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Dec. 27, de 25 de setembro de 1992, cuja adesão brasileira se deu na mesma data, e entrou em vigor no dia 25 de outubro de 1992, sendo promulgada em 06 de novembro de 1992, por meio do Decreto 678/92.

Assim, resta evidente que imparcialidade do julgador se trata de garantia fundamental no Direito brasileiro, em decorrência do §2º do art. 5º da CF/88.

⁸⁰ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 344.

2.4 GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO JULGADOR NO PROCESSO

Cumpre salientar que, apesar da garantia fundamental a imparcialidade do julgador não estar expressamente regulamentada na Constituição, resta cristalino que o constituinte e o legislador infraconstitucional regulamentaram diversos “preceitos normativos” para assegurar as condições de independência e para vedar a prática de atividades que colocassem em risco a imparcialidade do julgador.

E algumas destas normas que asseguram a imparcialidade do julgador estão prevista na própria Constituição Federal.

No capítulo III da Constituição, destinado a regulamentação do Poder Judiciário, há no *caput* do art. 95 uma série de prerrogativas para assegurar a independência dos juízes, que é condição necessária para que se possa manifestar a imparcialidade, prevendo as seguintes garantias:

Art. 95. Os juízes gozam das seguintes garantias:

I – vitaliciedade, que, no primeiro grau, só será adquirida após dois anos de exercício, dependendo a perda do cargo, nesse período, de deliberação do tribunal a que o juiz estiver vinculado, e, nos demais casos, de sentença judicial transitada em julgado;

II – inamovibilidade, salvo por motivo de interesse público, na forma do art. 93, VIII;

III – irredutibilidade de subsídios, ressalvado o disposto nos arts. 37, X e XI, 39, §4º, 150, II, 153, III, e 153, §2º, I;

Estas são garantias de suma importância para os membros do Poder Judiciário, pois, naturalmente, os resguardam de influências externas. Nesse sentido Alexander Hamilton, expõe, na obra O Federalista, que:

A liberdade geral do povo está condicionada ao grau de independência do Poder Judiciário relativamente aos Poderes Executivo e Legislativo, dado que é temeroso estabelecer uma união do Judiciário com os demais sob pena daquele ser dominado, intimidado ou influenciado e, por isto, a estabilidade nos cargos no Judiciário ser imprescindível à sua constituição, à justiça e segurança pública.

Outro ponto merecedor de atenção – além da estabilidade do cargo – é o dos vencimentos do juiz, pois de acordo com o procedimento geral da natureza

humana, o controle sobre os meios de subsistência de um homem equivale a um controle sobre sua vontade.⁸¹

Como expõe Jair Soares de Oliveira Segundo: “tudo isto é necessário para garantir ao juiz os meios necessários a que exerça devidamente suas funções, e para que o Judiciário cumpra com sua missão Estatal de garantir a vida e o desenvolvimento do Direito e da jurisdição.”⁸²

Ademais, visando o respeito à garantia fundamental da imparcialidade do julgador, também há previsão constitucional de vedações aos magistrados, com o claro e inegável propósito de assegurar a imparcialidade do julgador, estando disposto no parágrafo único do art. 95:

Parágrafo único. Aos juízes é vedado:

I – exercer, ainda que em disponibilidade, outro cargo ou função, salvo uma de magistério;

I – receber, a qualquer título ou pretexto, custas ou participação em processo;

III – dedicar-se à atividade política partidária;

IV receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas, entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei;

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.

Outrossim, com o objetivo de garantir a imparcialidade do julgador, foi introduzido no direito brasileiro as figuras do impedimento e da suspeição do juiz⁸³ que, quanto ao direito civil, estão previstos nos arts. 134 e seguintes do CPC e no direito penal estão dispostos nos arts. 252 e 254 do Código de Processo Penal.

Sobre esta questão José Carlos Barbosa expõe o presente fundamento:

Ninguém põe em dúvida que a imparcialidade é condição *sine qua non* do legítimo exercício da função jurisdicional. (...)

⁸¹ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. O federalista. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. 3. ed. Campinas: Russell, 2009, p. 478 apud OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010, p. 198.

⁸² OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010, p. 198.

⁸³ A diferença entre estas duas figuras consiste em que a atuação do juiz impedido vicia irremediavelmente o julgamento; até depois de encerrar-se o pleito, de passar em julgado a sentença de mérito, remanesce a possibilidade de atacá-la, por meio de ação rescisória, de acordo com o inciso II do art. 485 do CPC. O que não ocorre no caso de suspeição, em que, caso o juiz não se declare suspeito ou não haja impugnação das partes, este se torna competente e suas decisões expõem todos os efeitos.

Com tal objetivo, a lei coloca a disposição de qualquer das partes meios adequados para tentar afastar do processo juiz que, por uma ou por outra razão, não lhe pareça capaz de resistir a tentação de favorecer o adversário. E vai além: reconhecendo a existência de casos em que, segundo as regras da comum experiência, se mostra extremamente improvável que ele consiga manter-se imune aos fatores capazes de introduzi-lo a semelhante favorecimento, ela às vezes atribui ao próprio magistrado o dever de abster-se, independente da provocação de quem quer que seja.⁸⁴

Os motivos de impedimento e de suspeição aplicam-se aos juízes de todos os tribunais, sem exceção alguma. Tanto nos casos de impedimento quanto nos de suspeição, deve o magistrado abster-se por sua própria iniciativa; não o fazendo, é lícito a parte recusá-lo.

Ademais, cumpre salientar que existem no processo administrativo tributário federal previsões que buscam garantir a imparcialidade do julgador, basicamente, dispostas no Decreto 70235/72, na Lei 9784/99 e na Portaria nº 256/09 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

Com relação ao CARF, pode ser verificado que a busca pelo julgador imparcial começa já na escolha dos conselheiros, como pode ser verificado no art. 38 e 39 do RICARF:

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.

Art. 39. Fica vedada a designação como conselheiro representante dos contribuintes de ex-ocupantes dos cargos de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e de Procuradores da Fazenda Nacional que tenham atuado, respectivamente, como conselheiros e procuradores no CARF, antes do decurso do período de 3 (três) anos, contados da data do afastamento.

Pode se verificar que estes artigos foram introduzidos pelo RICARF com o objetivo de diminuir a possibilidade de conselheiros serem influenciados em suas decisões por outros Conselheiros, pois, o caso do art. 38 o Regimento impede que “colegas de trabalho” exerçam, concomitantemente, a função de Conselheiro e o art. 39 prevê um período para aquele que era representante da Fazenda Pública regresse ao CARF, possibilitando, inclusive, uma mudança no quórum.

⁸⁴ MOREIRA, José Carlos Barbosa. Reflexões sobre a imparcialidade do juiz. **Carta Capital**, Rio de Janeiro, nº 44(518), p. 13-26, maio de 1998, p. 14.

Ademais entre os diversos deveres do conselheiro dispostos no RICARF, está previsto, mais de uma vez, que o conselheiro deve se pautar pela imparcialidade, como pode ser verificado no art. 41:

Art. 41. 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

E, no RICARF, está previsto ainda, nos arts. 42 a 44, as circunstâncias da suspeição e do impedimento do Conselheiro, para tentar afastar do processo o julgador que, por uma ou por outra razão, não lhe pareça capaz de resistir à tentação de favorecer o adversário. Estando, estes artigos, quanto ao impedimento, assim redigidos:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;

IV - participado do julgamento em primeira instância.

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.

Art. 42-A 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. (Incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

Com relação ao inciso I e IV do art 42, se faz necessário fazer um pequeno adendo. Os impedimentos descritos nestes artigos podem ser explicados pelo fato de a

imparcialidade do julgador estar comprometida quando o magistrado realiza pré-juízos ou pré-conceitos sobre o fato objeto do julgamento.⁸⁵

Pode ser usado como exemplo o caso do conselheiro que, por ventura, proferiu decisão monocrática reconhecendo o direito pleiteado pelo contribuinte. Neste caso, aquele exerceu um pre-julgamento que poderá comprometer sua imparcialidade para futuro julgamento da causa.

Assim, em tais situações, poderia se suspeitar de que não seria o caso julgado por um julgador imparcial, pois o conselheiro já teria produzido em seu espírito determinado pré-juízo sobre o mérito da questão, impedindo-o de decidir, posteriormente, com total isenção e imparcialidade, assim como entende Gustavo Henrique Righi Ivahy Badaró.⁸⁶

Sendo que esta premissa também se aplica a vedação do Conselheiro opinar publicamente a respeito de questão que lhe está sendo submetida a julgamento, pois, neste caso, também não haveria a aparência de imparcialidade.⁸⁷

E, com relação às causas de suspeição, o RICARF estabelece que:

Art. 43. Incorre em suspeição o conselheiro que tenha 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.

Sendo que, como dispõe o art. 44 do RICARF, o impedimento ou a suspeição do conselheiro poderá ser declarado pelo próprio conselheiro ou por qualquer interessado.

⁸⁵ Desde o Caso Piersack vs. Bélgica e, sobretudo, no Caso De Cubber vs. Bélgica, o Tribunal Europeu de Direito Humanos passou a entender que a aparência de imparcialidade era comprometida nos casos em que havia a intervenção prévia do julgador na fase de investigação, proferindo decisões em que se realizasse uma antecipação quanto ao mérito da causa. Em tais situações, o jurisdicionado e, principalmente o acusado, poderia suspeitar legitimamente de que não seria julgado por um juiz ou tribunal imparcial (TEDH, Caso Piersack vs. Bélgica, sentença de 01.10.1982; TEDH, Caso De Cubber vs. Bélgica, sentença de 26.10.1984 apud BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias**. Disponível em: Link: [http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331]. Acesso em: 01/06/2014.

⁸⁶ BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias**. Disponível em: Link: [http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331]. Acesso em: 01/06/2014.

⁸⁷ Carlo Russo e Paolo Quain. La Convenzione Europea dei Diritto dell'Uomo e la Giurisprudenza della Corte di Strasburgo. 2 ed. Milano: Giuffrè, 2006, p. 149 apud BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias**. Disponível em: Link: [http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331]. Acesso em: 01/06/2014.

Contudo, caso o conselheiro impedido ou suspeito julgue a lide, este poderá perder o mandato, como assegura o art. 45 do RICARF:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

I - descumprir os deveres previstos neste Regimento;(…)

VII - praticar atos de comprovado favorecimento no exercício da função;(…)

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;(…)

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

Sendo, inclusive, vedada a designação de ex-conselheiro que incorreu em perda de mandato, exceto na hipótese prevista no inciso X do artigo supra (§3º do art. 40).

Ademais, caso haja decisão proferida por conselheiro impedido ou suspeito, esta decisão será nula, assim como prevê o art. 80 da RICARF:

Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Por fim, se faz necessário uma última ponderação. Como disposto neste capítulo, a imparcialidade do julgador detêm as características de uma garantia fundamental implícita. Assim, há a prevalência desta garantia fundamental sobre outros interesses e valores que não sejam recepcionados como fundamentais.

Dessa forma, nada impede que diante de um caso concreto não previsto em lei, mas que seja colocada em risco a imparcialidade do julgador se considere que o julgador deve se abster de julgar, pois é inaceitável que se admita que um julgamento seja feito por um julgador imparcial.

Assim, pode se concluir que as hipóteses de impedimentos e de suspeição dispostas na legislação pátria não são *numerus clausus*, e sim um simples rol exemplificativo.

2.5 GARANTIA A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR. PROIBIÇÕES AO EXERCÍCIO DA ADVOCACIA

A partir destas premissas iniciais, adentrando de forma mais profunda no cerne deste trabalho, cumpre salientar que, além das previsões supramencionadas, a Lei 8.906/94 que regulamenta o Estatuto da Advocacia ainda prevê as proibições normativas ao exercício da advocacia, buscando, como finalidade, o respeito a moralidade e a imparcialidade do julgador.

E, segundo Thiago Cássio D'Ávila Araújo:

As proibições normativas ao exercício da advocacia já existiam na Roma Antiga, no Império, quando a profissão de advogado começa a sofrer uma regulamentação. Enquanto na República a advocacia era uma porta de entrada para a magistratura, no Império se declara a incompatibilidade entre as duas atividades. Também eram incompatíveis com a advocacia os eclesiásticos - os membros da Igreja-, para que se mantivesse a independência da advocacia.

Proibia-se expressamente ao advogado que fosse também juiz da mesma causa, ou assessor do juiz (*non idem in eodem negotio sit advocatus et iudex*).⁸⁸

Estas proibições são a incompatibilidade e o impedimento descritos no art. 27 do Estatuto, dispondo que: “A incompatibilidade determina a proibição total, e o impedimento, a proibição parcial da advocacia”.

Inicialmente, frisa-se que, como será demonstrada, a figura do impedimento estabelecida no Estatuto do Advogado não se confunde com a estabelecida no processo judicial e administrativo. Apesar de o legislador ter usado a mesma expressão em ambos os casos, no Estatuto do Advogado ela é usada para estipular as situações em que o advogado está proibido “parcialmente” de exercer a advocacia.

Após esta ponderação, voltando às proibições normativas previstas no Estatuto do Advogado, colaciona-se que serão incompatíveis com o exercício da advocacia, mesmo em causa própria, as seguintes atividades (art. 28):

I - chefe do Poder Executivo e membros da Mesa do Poder Legislativo e seus substitutos legais; II - membros de órgãos do Poder Judiciário, do Ministério Público, dos tribunais e conselhos de contas, dos juizados

⁸⁸ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

especiais, da justiça de paz, juízes classistas, bem como de todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta e indireta; III - ocupantes de cargos ou funções de direção em Órgãos da Administração Pública direta ou indireta, em suas fundações e em suas empresas controladas ou concessionárias de serviço público; IV - ocupantes de cargos ou funções vinculados direta ou indiretamente a qualquer órgão do Poder Judiciário e os que exercem serviços notariais e de registro; V - ocupantes de cargos ou funções vinculados direta ou indiretamente a atividade policial de qualquer natureza; VI - militares de qualquer natureza, na ativa; VII - ocupantes de cargos ou funções que tenham competência de lançamento, arrecadação ou fiscalização de tributos e contribuições parafiscais; VIII - ocupantes de funções de direção e gerência em instituições financeiras, inclusive privadas.

E, de acordo com o art. 30 do Estatuto do Advogado, São impedidos de exercer a advocacia:

I - os servidores da administração direta, indireta e fundacional, contra a Fazenda Pública que os remunere ou à qual seja vinculada a entidade empregadora; II - os membros do Poder Legislativo, em seus diferentes níveis, contra ou a favor das pessoas jurídicas de direito público, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações públicas, entidades paraestatais ou empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público.

No caso da incompatibilidade, a proibição é total ao exercício da advocacia, não permitindo sequer a advocacia em causa própria, e permanece mesmo que o ocupante do cargo ou função afaste-se temporariamente. Sendo que esta proibição, por ser total, aplica-se tanto a advocacia judicial quanto extrajudicial.

Quanto aos efeitos da incompatibilidade, esta proibição gera a licença (inc. II do art. 12 do Estatuto da OAB), quando o exercício da atividade incompatível for temporário ou a exclusão do advogado, quando esta atividade for permanente (inc. IV do art. 11 do Estatuto do Advogado).

Quanto ao impedimento, este se trata de proibição parcial ao exercício da advocacia. Neste caso o bacharel em direito poderá se inscrever nos quadros da OAB, e exercer a advocacia, anotando-se o impedimento em seus registros. Ou seja, esta pessoa só terá limitação para advogar, mesmo em causa própria, no âmbito do impedimento, estando livre para exercer advocacia nos demais casos.

Quanto aos efeitos do impedimento, nunca geram a licença ou exclusão do advogado, pois este pode exercer a advocacia.

Com relação a estas duas proibições ao exercício da advocacia, Thiago Cássio D'Ávila Araújo entende que:

O ponto de intersecção a unir uma hipótese à outra, é que tanto as incompatibilidades quanto os impedimentos derivam da situação pessoal em que se encontra aquele que pretende ser advogado - nos casos de incompatibilidade ou impedimentos prévios à inscrição-, ou do que já ostenta a condição de advogado, nos casos de incompatibilidade ou impedimentos supervenientes à inscrição.

O ponto de divergência que distingue uma hipótese da outra é exatamente o efeito da proibição - total ou parcial -, estabelecido em razão do grau de necessidade de restrição do exercício da advocacia. Assim, se a necessidade de restrição do exercício da advocacia é total, a lei declara a incompatibilidade, de maneira que em hipótese alguma poderá o bacharel em direito exercer a advocacia, perdurando a situação de incompatibilidade; se com restrição parcial previnem-se os problemas de ordem ética e social, a lei manda aplicar o impedimento.⁸⁹

Disso tudo, pode-se concluir que, o exercício da advocacia é livre, pois se trata de direito fundamental entabulado no inc. XIII do art. 5 e no art. 170 da Constituição Federal. Contudo, tal direito sofre limitações, em decorrências da adequação com outros direitos e garantias também fundamentais, podendo esta limitação ao exercício profissional ser parcial (impedimento), quando isso importe em medida suficiente, ou total (incompatibilidade), quando tal seja medida estritamente necessária.

E, abrindo-se um parentese sobre este choque de direitos e garantias fundamentais, Alexandre de Moraes entende que:

Quando houver dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou da harmonização, de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual, sempre do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.⁹⁰

O Ministro do STF Carlos Ayres Britto, no voto do HC 82424 do Rio Grande do Sul, afirma que “há fórmulas compensatórias de resolução de conflitos e que a ponderação

⁸⁹ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

⁹⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 28.

jurisdicional dos interesses em jogo é a mais estratégica de todas elas, uma vez que através dela a sociedade retoma seu estado de harmonia”.⁹¹

Após este parêntese, cumpre salientar que as hipóteses de proibições do exercício da advocacia são sempre analisadas pela Ordem dos Advogados do Brasil, com base no ordenamento jurídico.

Contudo, vale frisar que suas decisões não fazem coisa julgada administrativa e muito menos judicial quando atribuem a um indivíduo hipótese de impedimento ou incompatibilidade, nem geram direito adquirido quando favoráveis ao mesmo, até porque a situação jurídica do mesmo pode modificar-se. E nesse sentido, encontrasse ementa do Conselho Federal da OAB assim redigida:

Não erige direito adquirido nem faz coisa julgada a decisão sobre incompatibilidade ou impedimento, eis que podem sobrevir modificações de fato ou de direito capazes de alterar as condições para exercício profissional pleno. (...) (Proc. 5.325/99/PCA-SC. Rel. Sérgio Alberto Frazão do Couto (PA), Ementa 034/99/PCA, julgamento: 08.03.99, por unanimidade, DJ 01.04.99, p. 13, S1).⁹²

Até porque, caso o interessado não se satisfaça com a decisão da OAB que decidiu sobre eventual incompatibilidade ou impedimento, nada o impede de levar esta questão ao judiciário, em decorrência do princípio do Estado de Direito, e da consequente possibilidade da apreciação pelo Judiciário de qualquer lesão ou ameaça ao Direito (inc. XXXV do art. 5º da CF).

2.6 INCOMPATIBILIDADE PARA O EXERCÍCIO DA ADVOCACIA. DO ART. 28 DO ESTATUTO DA ADVOCACIA

Neste item irá ser tratado mais especificadamente sobre a incompatibilidade para o exercício da advocacia disposto no Estatuto da Advocacia.

⁹¹ GOUVEIA, Mayra Zago de Faria Custódio. **O conflito entre a liberdade de expressão e a dignidade da pessoa humana no Supremo Tribunal Federal: HC 82.424-2 RS.** s.l. Sociedade Brasileira de Direito Público, 2005.

⁹² OAB. Conselho Federal. Ementa 034/99. Rel. Alberto Frazão do Couto. Julgamento: 08/03/99. Disponível em: [http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/850/723?search=0%2034%20F99]. Acesso em: 02/07/2014.

Tal proibição será tratada com maior ênfase por esta monografia já que, ao final desta obra, será discutido se a atividade de conselheiro do CARF é incompatível com o exercício da advocacia.

Como exposto esta é uma proibição total ao exercício da advocacia, mesmo em causa própria. A incompatibilidade irá aonde quer que vá o indivíduo, sendo antes uma condição pessoal.

Paulo Luiz Netto Lôbo ensina que “apenas cessa a incompatibilidade quando deixar o cargo por motivo de aposentadoria, morte, renúncia ou exoneração.”⁹³

Cumprе salientar que apenas com a cessação do vínculo do bacharel em direito com o cargo incompatível com o exercício da advocacia é que este deve ser considerado permitido para advogar. Não há que se falar em suspensão da proibição em decorrência de afastamentos temporários, seja qual for o motivo, como pode ser verificado em decisões do Conselho Federal da OAB:

EMENTA DO CONSELHO FEDERAL DA OAB: Ementa 45/2003/OEP. Auditor Fiscal - Atribuições Previstas em Lei - Incompatibilidade para o exercício da Advocacia. - O Auditor Fiscal ocupa cargo público de atividade-fim na área tributária. Dentre suas atribuições estão a de inspeção, controle e execução de trabalhos de administração tributária, executar a revisão físico-contábil; fiscalizar as receitas estaduais; constituir privativamente créditos tributários através de lançamentos ex officio com lavratura de auto de infração (Lei Estadual 4.794/88), portanto, misteres incompatíveis com a atividade advocatícia, a teor do disposto no art. 28, VII, do EAOAB. - O afastamento temporário não faz extinguir a incompatibilidade. Se permanece ocupando, em situação permanente, cargo incompatível com a advocacia, a incompatibilidade persiste, ainda que eventual e temporariamente não exercendo as respectivas funções. Recurso improvido. (Recurso 0008/2003/OEP-BA. Relator: Conselheiro José Brito de Souza (MA), julgamento: 13.10.2003, por unanimidade, DJ 18.11.2003, p. 456, S1);

Cumprе salientar que, a incompatibilidade pode ocorrer antes da inscrição na OAB ou pode ser posterior.

Evidentemente, a incompatibilidade é prévia quando torna impossível a inscrição do bacharel em direito no quadro de advogados (Estatuto, art. 8º, inciso V);

⁹³ LUIZ NETTO, Lôbo, Paulo. Comentários ao Estatuto da Advocacia e da OAB. São Paulo: Saraiva, 3ª ed., 2002, p. 145 apud ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [<http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1>]. Acesso em: 01/07/2014.

E a incompatibilidade é superveniente quando a pessoa já está inscrita como advogado, porém passa a exercer atividade incompatível com a advocacia.

Se for incompatibilidade temporária e ocorrer após a inscrição na OAB, o advogado terá que licenciar-se da advocacia (inc. II do art. 12 do Estatuto do Advogado). Contudo, se a atividade exercida após a inscrição na OAB for permanente, o advogado terá que pedir o cancelamento de sua inscrição profissional (inc. IV do art. 11 do Estatuto da OAB).

A partir de tudo que foi exposto, adentrando no certo do trabalho, verifica-se que o inc. II do art. 28 do Estatuto da Advocacia prevê que é incompatível com o exercício da advocacia as atividades exercidas por membros de órgãos do Poder Judiciário, do Ministério Público, dos tribunais e conselhos de contas, dos juizados especiais, da justiça de paz, juízes classistas, bem como de todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta e indireta.

Essas incompatibilidades, segundo Thiago Cássio D'Ávila Araújo:

Referem-se às situações em que o indivíduo está vinculado a cargo, emprego ou função em que, ou tem poderes de influência sobre a vida das pessoas (Membros de órgãos do Poder Judiciário, dos Tribunais e Conselhos de Contas, dos juizados especiais, da justiça de paz, juízes classistas, bem como de todos os que exerçam função de julgamento em órgão de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta), ou porque devam ser absolutamente imparciais no trato com direitos e interesses de terceiros (membros do Ministério Público), ou as duas coisas juntas.⁹⁴

Ou seja, da leitura do artigo supramencionado, retira-se que essas pessoas que possuem influência sobre as vidas do público em geral devem, naturalmente, ser imparciais, em decorrência de que são julgadores ou mesmo porque lidam com interesses de terceiros.

Dessa forma, se mostra óbvio que não poderiam ligar-se à advocacia, tendo em vista que esta é uma atividade essencialmente parcial.

Caso estas atividades descritas no artigo supramencionado fossem exercidas em conjunto com a advocacia, principalmente as que exercem alguma função de julgamento, seria uma nítida afronta à garantia da imparcialidade do julgador.

⁹⁴ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

Ou seja, por exemplo, caso um juiz tivesse a faculdade de exercer a advocacia seria uma enorme discrepância jurídica, pois, este acúmulo de funções o possibilitaria, primeiramente, julgar de acordo com seus interesses, privilegiando certas pessoas ou causas como lhe conviesse, além de que, ao exercer a advocacia, esse magistrado ainda teria um poder de influência muito superior aos demais advogados, por conhecer os servidores dos fóruns, assim como os demais magistrados.

Ademais, este privilégio pessoal não seria a pior consequência neste caso. Caso existisse este acúmulo de funções, a pior consequência seria o descredito da sociedade quanto às instituições enumeradas neste inciso, pois, como exposto anteriormente, estaria sendo prejudicada a aparência de imparcialidade destes órgãos jurisdicionais.

Sendo que, como se observa neste inciso, a incompatibilidade está caracterizada se a função de julgamento for no âmbito judiciário ou for no âmbito administrativo, pois este inciso prevê que a incompatibilidade é para membros de órgãos do Poder Judiciário e para todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta e indireta.

E não poderia ser diferente, pois, repisa-se, tanto os membros do Poder Judiciário, incluindo-se os juízes de primeira instância, desembargadores e Ministros dos Tribunais Superiores e do Supremo Tribunal Federal, como julgadores de tribunais administrativos atrelados a Administração Pública possuem vedação ao exercício da advocacia, pelas óbvias razões de que são julgadores. Não poderiam ligar-se à advocacia, atividade essencialmente parcial, quando exercem atividade imparcial por excelência, como expõe Thiago Cássio D'Ávila Araujo.⁹⁵

Com relação a este inciso, insta frisar que o art. 8 do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB faz uma pequena ponderação sobre esta incompatibilidade.

Dispõe que “A incompatibilidade prevista no art. 28, inciso II do Estatuto, não se aplica aos advogados que participam dos órgãos nele referidos, na qualidade de titulares ou suplentes, como representantes dos advogados”.

⁹⁵ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

Contudo, é necessário ter muito cuidado com a análise deste artigo, que é proveniente de ato do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, no uso das atribuições conferidas pelos artigos 54, V, e 78 da Lei nº 8.906/94.

Se faz mister frisar que este artigo dispõe que, a incompatibilidade supramencionada não se aplica aos advogados dos órgãos colegiados na qualidade de representantes dos advogados.

Ou seja, se o advogado é indicado para integrar órgão de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta, com poderes de julgamento, não há o que ser questionar, este indivíduo está proibido de exercer a advocacia.

Assim como ocorre com os advogados que são indicados para a função de desembargadores dos Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça do país (art. 94 da CF).

Até porque pensar o contrário seria primeiramente, atentar contra a garantia fundamental da imparcialidade do julgador e ao devido processo legal. Além de que, tal norma proveniente de ato do Conselho Federal da OAB jamais poderia introduzir exceção em uma norma legal, decorrente do processo legislativo que criou a Lei nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia).

O Objetivo do art. 8 do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB é bem claro: ter quem defenda os interesses dos advogados perante os órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta. Ademais, o advogado lá estará no interesse de toda a classe, desenvolvendo relevante função, assim como entende Thiago Cássio D'Ávila Araújo.⁹⁶

A partir do tudo que foi exposto nesta monografia, será tratado no próximo capítulo uma questão bastante peculiar que ocorre no CARF.

Como disposto anteriormente, advogados podem ser indicados pelos representantes dos contribuintes para assumir a função de Conselheiro (julgador) do CARF.

⁹⁶ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

Acontece que, na atual conjuntura, ao ser escolhido para ser conselheiro, o advogado tributarista não necessita de requerer a suspensão da sua inscrição na OAB.

Com base nisso, irá tentar ser respondido se esta dualidade de funções infringe a garantia constitucional a imparcialidade do julgador e, se infringe, quais são os efeitos e o que poderia ser feito para resolver o eventual problema.

3. QUESTIONAMENTO SOBRE O (DES)RESPEITO A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Como exposto no primeiro capítulo desta monografia, a escolha de conselheiros representantes do contribuinte pode ser feita entre advogados com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 (cinco) anos e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade (inc. II do art. 29 do Anexo II da Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009 – RICARF).

Todavia, cumpre salientar que este advogado não precisa licenciar-se na Ordem dos Advogados do Brasil – OAB (inc. II do art. 12 da Lei 8.906/94 – Estatuto da Advocacia) para tomar posse na função de conselheiro do CARF, ou seja, mesmo sendo julgador em tribunal administrativo como o CARF, este conselheiro continua com a faculdade de advogar, contudo, com algumas limitações.

Entre as limitações pode ser citado a de que este advogado, ao tomar posse de conselheiro, não poderá praticar atos processuais perante as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o CARF, exceto em causa própria (inc. XIV do art. 45 do Anexo II do RICARF).

Ademais, com a posse, este advogado não poderá julgar recursos de processos administrativos que tenha interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, sendo que, como expõe o parágrafo único do art. 42 do Anexo II do RICARF, 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.

Ou seja, diferente do caso do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que é escolhido como representante da Fazenda nacional (inc. I do art. 29 do Anexo II do RICARF) os advogados que são escolhidos como Conselheiros representantes do contribuinte não tem o

dever de atuar em regime de dedicação integral e exclusiva ao CARF (Art. 37 do Anexo II do RICARF).

A partir daí, com respaldo ao que foi exposto neste trabalho, irá ser questionado se há nestes casos incompatibilidade entre estas duas funções (juiz e advogado) e se a imparcialidade deste Conselheiro/advogado pode ser ameaçada.

E, sendo ameaçada, o que pode ser feito para sanar este problema.

Contudo, apesar da complexidade do tema e da sua importância, encontra-se pouca doutrina e jurisprudência pátria sobre o tema. Porém, este trabalho irá tentar demonstrar todos os posicionamentos e debatê-los de acordo com o que foi exposto nesta monografia.

3.1 QUESTÕES INICIAIS. EFEITOS DA GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO JULGADOR E DISPOSITIVOS REGULADORES DESTA GARANTIA NO DIREITO PÁTRIO

Inicialmente, cumpre salientar que foi demonstrada que a imparcialidade do julgador é uma garantia fundamental no Brasil, até porque se trata de garantia decorrente do regime democrático.

Assim, amparado nas lições de Oscar Vilhena Vieira:

Pode-se apontar as importantes consequências do reconhecimento de um interesse ou valor como fundamental: (a) prevalência dos direitos e garantias fundamentais sobre outros interesses e valores; (b) impossibilidade da supressão ou minoração (mesmo por emenda constitucional – art. 60, §4º, da CF/1988); (c) aplicação imediata (art. 5º, §1º, da CF/1988).⁹⁷

Wendel de Brito Lemos Teixeira acrescenta como consequência do reconhecimento de um interesse como fundamental, “o fato do mesmo (como todos os demais

⁹⁷ VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos Fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006. pg. 47-51 apud TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 345.

direitos e garantias fundamentais) servir de instrumento para interpretação e aplicação do direito.”⁹⁸

Dessa forma, no plano processual, quando estiver em jogo a garantia fundamental da imparcialidade do julgador e outro valor ou interesse que não tenha esta característica, haverá prevalência daquela garantia.

No caso, por exemplo, de haver dúvida sobre a parcialidade de magistrado (suspeição ou impedimento), deve promover-se seu afastamento pela prevalência da garantia constitucional da imparcialidade do julgador.

Assim, eventual alteração no Código de Processo Civil que permita ao juiz indeferir liminarmente a exceção de suspeição ou impedimento oposta contra ele será inconstitucional por afronta a garantia fundamental da imparcialidade do julgador, como entende Wendel de Brito Lemos Teixeira.⁹⁹

Deve ser salientado que a aplicação da garantia da imparcialidade do julgador, apesar de ser uma garantia fundamental implícita, deverá ser aplicada de imediato pelo operador do direito, independente de regulamentação ou não.

Assim, mesmo que não houvesse regulamentação dos institutos da suspeição e impedimento na legislação referente ao processo judicial e administrativo, ou mesmo que o Estatuto da OAB não proibisse o exercício da advocacia de forma concomitante com a função de julgador, ainda sim o julgador poderia ser recusado com base tão somente na garantia fundamental da imparcialidade do julgador.

Por isso é que se entende que a imparcialidade do julgador é uma garantia fundamental e que possui reflexos relevantes e diretos no Direito e no processo.

Valendo lembrar que, como exposto, tanto os processos judiciais quanto os processos administrativos devem ser solucionados à luz da garantia fundamental da imparcialidade do julgador.

⁹⁸ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 345.

⁹⁹ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 346.

É imperativo que o mesmo regramento e princípios que estabelecem e regulam o processo judicial devem ser aplicados sobre o processo administrativo, que nada mais é do que aquele em que o julgamento compete à própria Administração Pública (poder executivo). Sendo que este entendimento é acompanhado por Hugo de Brito Machado Segundo¹⁰⁰ e por Alberto Xavier¹⁰¹.

Ademais, apesar da garantia a imparcialidade do julgador não estar prevista expressamente na Carta Magna, foi demonstrado no capítulo anterior a preocupação do legislador quanto a defesa desta garantia.

A constituição Federal, por exemplo, defende a imparcialidade do julgador na medida em que garante diversas prerrogativas e deveres aos juízes (art. 95).

Outrossim, a legislação infraconstitucional busca evitar que juízes com tendências parciais julguem os litígios, com a previsão das situações do impedimentos e da suspeições do julgador.

Sendo que estes dois institutos estão presentes tanto no âmbito do Poder Judiciário (CPC e CPP) quanto no âmbito do processo administrativo (Lei 9.784/99 e na Portaria nº 256/09 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF)).

Ademais, a Lei 8.906/94 que regulamenta o Estatuto da Advocacia ainda prevê as proibições normativas ao exercício da advocacia, buscando, como finalidade, o respeito à moralidade e a imparcialidade do julgador.

Assim, chegando ao fim desta monografia, o próximo item demonstrará as teorias a respeito da problemática proposta por esta monografia.

¹⁰⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006. Pg 36-37.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 03.

3.2 APLICAÇÃO DA GARANTIA FUNDAMENTAL DA IMPARCIALIDADE DO JULGADOR, DO ESTATUTO DA ADVOCACIA E DA PORTARIA 256/2009 SOBRE O CARF. APARÊNCIA DE PARCIALIDADE DO CONSELHEIRO COM A FACULDADE DE ADVOGAR

Com base no que foi exposto no primeiro e segundo capítulo, principalmente no que diz respeito ao reconhecimento da imparcialidade do julgador como sendo uma garantia fundamental implícita e das várias medidas que o legislador vem criando para protegê-la, verifica-se que o leitor já se encontra apto a entender as diversas questões que circundam a problemática disposta nesta monografia.

No início da elaboração desta monografia me pareceu que a resposta para a problematização apresentada por este trabalho seria facilmente respondida.

Ou seja, que haveria certo consenso doutrinário e jurisprudencial no sentido de que há um problema constitucional no CARF, na medida em que autorizam advogados, indicados pelo contribuinte, de exercerem a função de conselheiro sem a necessidade de pedir licença do exercício da advocacia na OAB.

Contudo, este cenário não foi o encontrado no decorrer das pesquisas.

Inicialmente, com relação a existência ou não de incompatibilidade do advogado ser julgador de tribunal administrativo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil vem se posicionando no sentido de que não existe tal incompatibilidade.

Sendo que o Conselho Federal da OAB enfrentou esta questão por duas vezes, por meio de consultas, onde foi questionado se haveria incompatibilidade do advogado exercer a função de julgador no Conselho de Contribuintes (atual CARF) e no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT, ficando estas decisões assim ementadas respectivamente:

Consulta 0002/2004/OEP. Origem: Presidência do Conselho Federal da OAB. Assunto: Advogado. Membro do Conselho de Contribuintes. Incompatibilidade ou Impedimento para o exercício profissional. Relator: Conselheiro Federal José Paiva de Souza Filho (AM). Relator p/ o acórdão: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (AC). Ementa: 24/2005/OEP. CONSULTA. MEMBROS DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. FUNÇÃO DESPROVIDA DE REMUNERAÇÃO. ARTIGO 28, I, DO ESTATUTO DA OAB. PRINCÍPIO

DA PROPORCIONALIDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DO DIPLOMA. INCOMPATIBILIDADE INEXISTENTE.

I - O integrante do Conselho de Contribuintes não recebe remuneração fixa por sua atuação no colegiado, devendo manter-se em atividade profissional para sua subsistência. II - Ofende o princípio da proporcionalidade vedar-se a uma só categoria profissional o acesso ao Conselho, notadamente àquela que, por sua formação técnica, apresenta-se como a mais habilitada para analisar estões referentes a tributos federais. III - O artigo 28, inciso I, do Estatuto da OAB e da Advocacia deve ser interpretado de acordo com comandos constitucionais maiores, evitando-se que sua aplicação venha a malferir princípios de isonomia e justiça. IV - Ao membro do Conselho de Contribuintes não se aplica a incompatibilidade para a advocacia, restando somente impedido de atuar em processos administrativos fiscais perante o próprio Conselho, bem como de patrocinar causas judiciais cujo conteúdo possa ser objeto de apreciação por parte daquele Colegiado. (...) ¹⁰²

CONSULTA n. 49.0000.2013.007132-1/OEP. Assunto: Consulta. Participação de advogados em órgãos de julgamento de processos administrativos. Exercício da advocacia. Demanda judicial. Administração Pública. Ato ilícito. Julgamento que envolve participação de advogado. Código de Ética e Disciplina. Consultante: Movimento de Defesa da Advocacia (Representante legal: Marcelo Knoepfelmacher - Diretor Presidente). Relator: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (DF). EMENTA n. 0156/2013/OEP: CONSULTA. ADOVADO INDICADO COMO MEMBRO DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. FUNÇÃO DESPROVIDA DE REMUNERAÇÃO. EXIGÊNCIA DE CONHECIMENTO EM DIREITO TRIBUTÁRIO. INDICAÇÃO DE ENTIDADES JURÍDICAS. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ARTIGO 28, II, DO ESTATUTO DA OAB. INCOMPATIBILIDADE AFASTADA. IMPOSSIBILIDADE DE PUNIÇÃO DO ADOVADO QUE POSTULA A NULIDADE DOS JULGAMENTOS PROFERIDOS COM VOTO DE ADOVADOS INTEGRANTES DO COLEGIADO. I - O integrante do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo tem que possuir conhecimento comprovado em direito tributário e não recebe remuneração fixa por sua atuação no colegiado, devendo manter-se em atividade profissional para sua subsistência. II - Em que pese o teor da norma, o artigo 28, inciso II, da Lei nº 8.906/94 não se aplica a advogados que integram, de forma temporária e não remunerada, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, máxime quando indicados por entidades representativas da advocacia, devendo ser observada, todavia, a limitação imposta pela legislação à atuação profissional dos juízes que compõem aquele colegiado. Aplicação do precedente firmando na Consulta nº 002/2004-OEP. III - O artigo 28, inciso II, do Estatuto da OAB e da Advocacia deve ser interpretado de acordo com comandos constitucionais maiores, evitando-se que sua aplicação venha a malferir princípios de isonomia e razoabilidade. IV - Na ausência de pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre o tema, devem prevalecer a liberdade e a independência profissionais do advogado, que não pode ser punido por defender em juízo a nulidade de decisões

¹⁰² OAB. Conselho Federal. Ementa: 24/2005/OEP. Relator: Conselheiro Federal José Paiva de Souza Filho (AM). Relator p/ o acórdão: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (AC). Data do julgamento: 21/02/2005. Disponível em: <http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/2721/0002-2004oep?search=consulta%20002%2F2004>. Acesso em: 01/04/2013.

administrativas perpetradas em colegiado composto por juízes que exercem a advocacia.¹⁰³

Então, pode se concluir que o entendimento do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil é o da inexistência de incompatibilidade do exercício da advocacia com a função de Conselheiro/juiz de tribunais administrativos, como o CARF e o TIT, havendo somente um impedimento de atuar em processos administrativos perante o colegiado que está empossado.

Sob o fundamento de que, primeiramente, o artigo 28, inciso II, da Lei nº 8.906/94 não se aplica a advogados que integram, de forma temporária e não remunerada, tribunais administrativos de recursos fiscais.

E, segundo este entendimento, está presente no caso à norma liberatória do artigo 8º do Regulamento Geral, eis que, no caso do CARF, as entidades representantes do contribuinte tem a faculdade de indicar profissionais da área do direito, geralmente advogados tributaristas.

A ideia é que, como não há remuneração para esses cargos, os integrantes têm de exercer alguma atividade profissional. E excluir só os advogados de participar desses conselhos seria uma delimitação injusta, até porque os advogados são a categoria com mais condições técnicas de julgar as causa destes tribunais administrativos.

Por fim, cumpre salientar que, no voto do relator da segunda ementa colacionada (EMENTA n. 0156/2013/OEP) este ainda afirma que:

Ainda que se verifique a incompatibilidade na espécie, o que se admite por amor ao debate, o certo é que nulos deveriam ser declarados eventuais atos processuais praticados por estes no exercício da advocacia, jamais as decisões proferidas pelo Tribunal de Impostos e Taxas.¹⁰⁴

¹⁰³ OAB. Conselho Federal. EMENTA n. 0156/2013/OEP; Relator: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (DF); data do julgamento: 06/08/2013. Disponível em: [<http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/10916/49000020130071321?search=participa%C3%A7%C3%A3o%20de%20advogados%20em%20tribunais%20administrativos>]. Acesso em: 11/12/2013.

¹⁰⁴ OAB. Conselho Federal. EMENTA n. 0156/2013/OEP; Relator: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (DF); data do julgamento: 06/08/2013. Disponível em: [<http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/10916/49000020130071321?search=participa%C3%A7%C3%A3o%20de%20advogados%20em%20tribunais%20administrativos>]. Acesso em: 11/12/2013.

Este entendimento apresentado pelo Conselho Federal da OAB vem sendo acompanhado por algumas turmas do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, como exposto nos julgados colacionados a seguir:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. Exceção de Pré-Executividade. Auto de infração e imposição de multa. Impugnação pela via administrativa – Conselho Municipal de Tributos (CMT), que deu origem à Execução Fiscal. Decisão colegiada proferida por conselheiros com inscrição ativa nos quadros da OAB. Alegada a incompatibilidade da função por violação ao art. 28, II, da Lei 8.906/94. Não configurada. A vedação expressa no texto legal se refere ao exercício da advocacia e não da função de conselheiro, regulada pela Lei Municipal 14.107/2005, com impedimentos próprios. Matéria passível de conhecimento de ofício e prescindível de dilação probatória. Via da exceção amparada pela Súmula 393 do STJ. Conhecida a exceção e desacolhida no mérito. Decisão mantida com observação. Recurso IMPROVIDO.¹⁰⁵

APELAÇÃO CÍVEL Mandado de segurança Empresa visa a nulidade de procedimento administrativo de infração pelo creditamento indevido de ICMS Alega nulidade do julgamento realizado pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) em razão da composição da turma julgadora ser formada por sete advogados inscritos e ativos na OAB, o que caracteriza a incompatibilidade prevista no art. 28, II da Lei n. 8.906/94 Exceção dada pelo artigo 8º do Regulamento Geral da OAB Impedimento de exercer a advocacia somente perante o órgão em que atuam, enquanto durar a investidura Sentença de improcedência mantida. Recurso improvido.¹⁰⁶

Contudo, este entendimento não está pacificado no TJSP, pois outras turmas veem entendendo que existe a incompatibilidade entre as atividades de advocacia e de julgador em tribunais administrativos. Como se verifica abaixo:

EMBARGOS À EXECUÇÃO - ICMS AIIM PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXA (TIT) NULIDADE DO JULGAMENTO EM RAZÃO DA PARTICIPAÇÃO DE ADVOGADOS INSCRITOS NA OAB INCOMPATIBILIDADE DE FUNÇÃO, CONFORME ARTIGO 28, INCISO II, DA LEI 8.906/94 PRECEDENTES DESTES E TRIBUNAL DE JUSTIÇA RECURSOS IMPROVIDOS.¹⁰⁷

¹⁰⁵ BRASIL. TJSP. 14ª Câmara de Direito. Agravo de Instrumento nº 2050000-82.2014.8.26.0000. Agravante: Engbras Software e Projetos Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Relator: Henrique Harris Júnior; Data do julgamento: 24 de julho de 2014. Disponibilizado em 14/08/2014.

¹⁰⁶ BRASIL. TJSP. 7ª Câmara de Direito Público. Apelação nº 0058897-42.2012.8.26.0053. Apelante: Unnix Comercial Importadora e Exportadora Ltda. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Eduardo Gouvêa. Data do julgamento: 10 de março de 2014. Disponibilizado em 14/03/2014.

¹⁰⁷ BRASIL. TJSP. 11ª Câmara de Direito Público. apelação cível n.º 0006816-78.2010.8.26.0347. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Magazine Luiza S/A. Relator: Pires de Araújo. Data do julgamento: 03/12/2013. Disponibilizado em 10/12/2013.

Segundo esta corrente, a incompatibilidade é manifesta, eis que a natureza conferida ao TIT é a de órgão julgador e a atividade do advogado inscrito na OAB não se compagina com aquela de julgar e sim, de defender causas (teoria que se aplica ao CARF).

E, sobre esta questão, este E. Tribunal de Justiça, na relatoria do eminente Des. Rui Stoco, bem observou o seguinte:

O Tribunal de Impostos e Taxas tem por atribuição específica processar e julgar os recursos administrativos de natureza tributária opostos pelos contribuintes. A sua natureza é de órgão julgador no plano administrativo ou extrajudicial. Recebem do Estado o *mínus* de julgadores e, portanto, juízes de investidura temporária. Ora, a advocacia é incompatível com o exercício das atividades de membros do Poder Judiciário, do Ministério Público, dos tribunais e conselhos de contas, dos juizados especiais, da justiça de paz, juízes classistas e, segundo a dicção do art. 28, II, da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da OAB), 'de todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta'.¹⁰⁸

Outras decisões deste mesmo e. Tribunal de Justiça refletem o mesmo entendimento:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EXCEÇÃO DE PREEEXECUTIVIDADE - Auto de infração e imposição de multa - Processo administrativo que deu origem à execução fiscal - Alegação de nulidade - Integrante do Tribunal de Impostos e Taxas que, à época do julgamento, estava inscrito na OAB, com autorização para advogar Incompatibilidade prevista no art. 28, inciso I, da Lei 8.906/94 Precedentes.¹⁰⁹

Embargos à execução Pretendido reconhecimento de nulidade em processo administrativo em que atuaram juízes do Tribunal de Impostos e Taxas, inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil Vedação do art. 28, inciso II, da lei nº 8.906/94 Sentença de improcedência reformada Recurso provido.¹¹⁰

Contudo, como um a terceira corrente, esta monografia apresentará um entendimento que vai além dos apresentados acima, pois busca ir mais profundo na análise da natureza jurídica das proibições normativas apresentadas no Estatuto da OAB, com fito de demonstrar que estas normas são tão somente uma consequência da garantia fundamental da imparcialidade do julgador.

¹⁰⁸BRASIL. TJSP. 11ª Câmara de Direito Público. Apelação Cível n. 179478.5/0-00. Relator: Rui Stoco. Data do julgamento: 03.02.04.

¹⁰⁹ BRASIL. TJSP. 2ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 0.196.471-72.2012.8.26.0000. Agravante: Sociortho Comercio de Materiais Ortodonticos Ltda. Agravado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: José Luiz Germano. Data do julgamento: 16/04/2013. Disponibilizado em 24/04/2013.

¹¹⁰ BRASIL. TJSP. 4ª Câmara de Direito Público. Apelação cível n.0071095-28.2002.8.26.0000. Apelante: Ari Aparecido dos Santos Rodrigues. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ferreira Rodrigues. Data do julgamento: 27/06/11. Disponibilizado em 14/07/2011.

E sob esta linha de raciocínio, esta teoria entende que, a permanência da faculdade do conselheiro do CARF advogar constitui não só um desrespeito a incompatibilidade descrita no inc. II ou mesmo a descrita no inc. VII do art. 28 do Estatuto da Advocacia, mais sim, em última análise, uma afronta a garantia fundamental da imparcialidade do julgador, que como exposto, constitui um pilar essencial para um Estado Democrático de Direito.

E tal teoria será demonstrada em apertada síntese.

Como exposto anteriormente, apesar de não escrita na Constituição Federal, à garantia da imparcialidade do julgador existe porque o §2º do art. 5º permite a existência de direitos e garantias fundamentais não expressos na Constituição, mas decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou por tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

E a garantia da imparcialidade se dá por ambas as hipóteses previstas no §2º do art. 5º da CF, ou seja, é decorrente do regime e dos princípios adotados pela Carta Magna e por também ser decorrente de tratados internacionais que o Brasil é parte.¹¹¹

Podendo se concluir que não existe justiça, Estado Democrático de Direito, cidadania, respeito a dignidade humana e ao devido processo legal, sem um julgador imparcial.

E, para que seja respeitada a garantia fundamental a imparcialidade do julgador, não basta o julgador ser imparcial, pois é necessário que ele pareça ser imparcial, pois, para que a função jurisdicional seja legitimamente exercida, além de o magistrado ser subjetivamente imparcial, também é necessário que a sociedade acredite que o julgamento se deu perante um juiz objetivamente imparcial.

Um julgamento que a sociedade acredite ter sido realizado por um juiz parcial não será menos ilegítimo que um julgamento realizado perante um juiz intimamente

¹¹¹ Nesse sentido, como exposto no capítulo anterior, está a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 10/12/1948; o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, adotado pela Assembleia Geral das Nações Unidas, em 16 de dezembro de 1966; e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, adotada no âmbito da Organização dos Estados Americanos, em San José da Costa Rica, em 22 de dezembro de 1969.

comprometido com uma das partes, como fundamenta Gustavo Henrique Righi Ivahy Badaró.¹¹²

Com base nesses preceitos, já fora amplamente debatido que o legislador regulamentou diversas normas em defesa a esta garantia, para assegurar as condições de independência e para vedar a prática de atividades que colocassem em risco a imparcialidade do julgador.

Sendo que esta preocupação com a imparcialidade do julgador pode ser verificada no processo civil (arts. 134 e seguintes do CPC), no processo penal (arts. 252 e 254 do Código de Processo Penal) e, ainda, no processo administrativo tributário federal (Decreto 70235/72, Lei 9784/99 e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

E, como citado, esta preocupação com a imparcialidade do julgador ainda está entabulada no Estatuto da Advocacia, por meio das proibições para o exercício da advocacia (art. 27 e seguintes da Lei 8.906/94).

Contudo, em decorrência da imparcialidade do julgador ser uma garantia fundamental, tais institutos, segundo o entendimento exarado por essa monografia, não são essenciais para possibilitar a aplicação desta garantia.

Como exposto no segundo capítulo, a garantia fundamental a imparcialidade do julgador se sobrepõe quando estiver em choque com outro valor ou interesse que não tenha esta característica, havendo a impossibilidade, inclusive, de sua supressão ou minoração (mesmo por emenda constitucional – art. 60, §4º, da CF/1988), como exposto por Oscar Vilhena Vieira no início deste capítulo.¹¹³

Deve ser salientado ainda que a imparcialidade do julgador (apesar de não estar previsto expressamente na Constituição Federal) deverá ser aplicada de imediato pelo operador do direito, independente de regulamentação ou não (art. 5º, §1º, da CF/1988).

¹¹² TEDH, Caso Piersack vs. Bélgica, sentença de 01.10.1982. apud BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias.** Disponível em: Link: [http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331]. Acesso em: 01/06/2014.

¹¹³ VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos Fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006. pg. 47-51 apud TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 345.

Dessa forma, nada impede que diante de um caso não previsto em lei, mas que seja colocada em risco a imparcialidade do julgador (como é o caso exposto nesta monografia) se considere que o julgador deve se abster de julgar, pois é inaceitável que se admita que um julgamento seja feito por um julgador parcial.

Como, aliás, expõe Wendel de Brito Lemos Teixeira “mesmo se não houvesse regulamentação dos institutos de suspeição e impedimento na legislação pátria, ainda sim o julgador poderia ser recusado com base tão somente no princípio da imparcialidade do julgador.”¹¹⁴

Assim sendo, pode se concluir que as hipóteses de impedimentos e de suspeição dispostas na legislação pátria não são *numerus clausus*, e sim um simples rol exemplificativo, como, aliás, entende Gustavo Henrique Righi Ivahy Badaró:

A previsão legal de hipóteses de impedimentos do juiz – e o mesmo vale para as hipóteses de suspeição – se destina a assegurar a imparcialidade, ou melhor, o julgamento por um juiz que não seja alguém de cuja parcialidade se possa suspeitar. Consequentemente, considerar que o rol é taxativo significaria subverter a lógica de que os meios servem aos fins e transformá-los em algo mais importante do que o próprio fim que se quer atingir. A função do rol de hipóteses de impedimento é facilitar o trabalho de quem argúi o risco de parcialidade. O legislador predetermina hipóteses que, uma vez demonstradas, implicam o afastamento do julgador, independentemente de qualquer consideração sobre a sua condição subjetiva ou a sua intenção de ajudar ou prejudicar qualquer das partes.¹¹⁵

Assim, segundo o entendimento exarado por esta monografia, não é necessária à análise das proibições dispostas no Código de Processo Civil, no RICARF ou no Estatuto da Advocacia, para se constatar que há a infringência da garantia fundamental a imparcialidade do julgador, o fato do conselheiro/advogado do CARF, indicado pelo contribuinte, ter a faculdade de advogar, tendo em vista que tal faculdade prejudica a aparência de imparcialidade deste órgão.

Havendo, neste caso, a necessidade, com base na garantia fundamental a imparcialidade do julgador, de que o advogado, antes de tomar posse no órgão, tenha que

¹¹⁴ TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010, p. 346.

¹¹⁵ BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias**. Disponível em: Link: [<http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331>]. Acesso em: 01/06/2014.

pedir licença do exercício da advocacia na OAB de sua região (inc. II do art. 12 do Estatuto da Advocacia).

Outrossim, importante lembrar que todos os processos (judiciais e administrativos) deverão ser solucionados à luz da garantia fundamental da imparcialidade do julgador.

Ou seja, pode se dizer que, de regra, o mesmo regramento e princípios que estabelecem e regulam o processo judicial devem ser aplicados sobre o processo administrativo, que nada mais é do que aquele em que o julgamento compete a própria Administração Pública (poder executivo).

Como expõe Hugo de Brito Machado Segundo:

A relação processual é uma relação jurídica, submetida a uma série de princípios, em sua maioria constitucionais, que estabelecem diretrizes a serem seguidas pelas partes e especialmente pelo julgador no exercício da função de aplicar o direito na resolução de conflitos, quer na esfera judicial, no exercício da atividade jurisdicional propriamente dita; quer na esfera administrativa, na qual a resolução de conflitos por meio de um processo contraditório se submete aos praticamente mesmos princípios do processo judicial.¹¹⁶

Assim, repisa-se, mesmo sem a análise da legislação infraconstitucional, a faculdade de um indivíduo ser julgador e ao mesmo tempo advogado, contraria a essência da garantia à imparcialidade do julgador e deve ser afastada, sob pena de ferir de morte os preceitos de um Estado Democrático de Direito. Devendo ser aplicado, sob estes julgadores, a vedação contida no inc. I do parágrafo único do art. 95 da CF.

Em outro ponto, contrariando o entendimento exarado pelo Conselho Federal da OAB, esta monografia traz o entendimento de que, da análise do da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia), pode se concluir ainda que há a incompatibilidade do exercício da advocacia de forma concomitante com a de julgador do CARF.

Inicialmente, verifica-se que o inc. II do art. 28 do Estatuto da OAB é claro tornando incompatível o exercício da advocacia com todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta e indireta.

¹¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006. Pg 36-37.

Nota-se que este dispositivo legal não faz nenhum tipo de exceção, não dispendo, por exemplo, que tal proibição não se aplicaria para o caso do exercício nestes órgãos fossem em caráter transitório ou mesmo sem remuneração.

Dessa forma, não cabe ao interprete fazer qualquer exceção à regra.

Ademais, verifica-se que, o entendimento do Conselho Federal da OAB entende que tal regra é excepcionada pelo art. 8 do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB.¹¹⁷

Contudo, segundo o entendimento exarado por esta monografia, melhor sorte não tem o Conselho Federal quanto a este argumento.

Segundo o entendimento acompanhado por esta monografia, é necessário ter muito cuidado com a análise deste artigo, que é proveniente de ato do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, no uso das atribuições conferidas pelos artigos 54, V, e 78 da Lei nº 8.906/94.

Como já exposto por esta monografia, retira-se da interpretação deste artigo que, a incompatibilidade do inc. II do art. 28 não se aplica aos advogados dos órgãos colegiados na qualidade de representantes dos advogados.

Ou seja, se o advogado é indicado para integrar órgão de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta, com poderes de julgamento, não há o que ser questionar, este indivíduo está proibido de exercer a advocacia.

Assim como ocorre com os advogados que são indicados para a função de desembargadores dos Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça do país (art. 94 da CF).

O Objetivo do art. 8 do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB e bem claro: ter quem defenda os interesses dos advogados perante os órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta. Ademais, o advogado lá estará no

¹¹⁷ Art. 8.º A incompatibilidade prevista no art. 28, inciso II do Estatuto, não se aplica aos advogados que participam dos órgãos nele referidos, na qualidade de titulares ou suplentes, como representantes dos advogados

interesse de toda a classe, desenvolvendo relevante função, como entende Thiago Cássio D'Ávila Araújo.¹¹⁸

Até porque, caso o objetivo desse artigo fosse excepcionar a regra do inc. II do art. 28 do Estatuto da Advocacia, aquele artigo não poderia produzir qualquer efeito, pois estaria contrariando a garantia fundamental a imparcialidade do julgador. (§4º do art. 60 da CF)

Além de que, não custa lembrar que o art. 8º do Regulamento Geral da OAB é proveniente de ato do Conselho Federal da OAB e jamais poderia introduzir exceção em uma norma legal (inc. II do art. 28 do Estatuto da Advocacia), decorrente do processo legislativo que criou a Lei nº 8.906/94.

Ou seja, uma norma que foi criada por uma entidade de classe, jamais poderá afastar uma previsão legal (inc II do art. 28 do Estatuto da OAB), pois esta norma não tem caráter legal, assim como entendeu o Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. OAB. EXAME DE ORDEM. DISPENSA. CONCLUSÃO DO CURSO EM PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 8.906/94. INCOMPATIBILIDADE COM O EXERCÍCIO DA ADVOCACIA. INVIABILIDADE DE INSCRIÇÃO, SEM A PRÉVIA REALIZAÇÃO DO EXAME.

1. Resolução e Provimento do Conselho Federal da OAB não se incluem no conceito de lei federal a que se refere o art. 105, inc. III, a, da Constituição da República, fugindo, assim, da hipótese constitucional de cabimento do presente recurso. (...)¹¹⁹

Verifica-se, ainda, que o Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão, relator da última consulta ao Conselho Federal da OAB (Consulta n. 49.0000.2013.007132-1) baseou a sua decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.127 do STF.

Nesta oportunidade, o Supremo entendeu que o artigo 28, inciso II, não se aplicava à Justiça Eleitoral, em face da composição da Justiça eleitoral estar estabelecida nos artigos 119, II e 120 §1º, III da Constituição Federal.

¹¹⁸ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

¹¹⁹ BRASIL. STJ. Segunda Turma. REsp 1338688/SC. Recorrente : Ordem dos Advogados do Brasil/SC. Recorrido : Antonio Carlos Alves de Souza. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 17/10/2013. DJe 24/10/2013.

Contudo, segundo a teoria apresentada por esta monografia, primeiramente, é um erro comparar as duas situações, pois a composição da Justiça Eleitoral está agraciada na Constituição Federal, diferente da estrutura de tribunais administrativos como o CARF.

Até porque, no teor do voto do Ministro Paulo Brossard, relator da Adim, ficou entendido que a estrutura da Justiça Eleitoral faz parte do *corpus* constitucional da Nação, do direito positivo real e efetivo, e não apenas o direito positivo expresso nesta ou naquela cláusula da Constituição, não podendo, por consequência o legislador estabelecer esta proibição para os juízes dos Tribunais Eleitorais.

Como se transcreve o voto do senhor Ministro Paulo Brossard (Relator):

Embora não seja perfeita, o fato é que a despeito de todos os terremotos institucionais – e alguns têm sido de alta intensidade, - a Justiça Eleitoral tem permanecido incólume, e como vem de lembrar o seu Presidente, o eminente Ministro Sepúlvera Pertence, nas propostas de alteração verificadas desde a Constituição até agora, não apareceu uma só no sentido de modificar o sistema consagrado. Por isso, dizia e volto a dizer que esta é uma das tantas cláusulas que fazem parte do *corpus* constitucional da Nação, do direito positivo real e efetivo, e não apenas o direito positivo expresso nesta ou naquela cláusula da Constituição.

Assim, parece-me que a alteração pretendida pela lei de impedir os advogados que compõe, como juristas, o Tribunal Superior Eleitoral e o Tribunal Regional Eleitoral, de advogar, ofende diretamente esses artigos da Constituição, gerando proibições oblíquas, mas real e efetivas.¹²⁰

Outra questão que diferencia essas duas situações é o fato de que o conselheiro no CARF pode ficar muito mais tempo julgando do que os juízes da justiça eleitoral.

A Constituição Federal de 1988 (art. 121, §2º) estabelece que juízes de tribunais eleitorais servirão por dois anos, no mínimo, e nunca por mais de dois biênios consecutivos, sendo os substitutos escolhidos na mesma ocasião e pelo mesmo processo, em número igual para cada categoria.

Contudo, os conselheiros do CARF serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandado de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução de conselheiros, titulares, *pro tempore* e dos suplentes, desde que o tempo total de exercício nos mandados não exceda ou venha a exceder 9 (nove) anos.

¹²⁰ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI 1127. Requerente: ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS BRASILEIROS. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 17/05/2006. DJe-105 DIVULG 10-06-2010 PUBLIC 11-06-2010.

E, na hipóteses de conselheiro que se encontre no exercício da presidência ou vice presidência da CSRF, de câmara ou turma ordinária ou especial, o prazo fixado de nove anos será considera em dobro (art. 40 do RICARF).

Por fim, esta monografia levanta entendimento que o fato do magistrado ou do julgador (no caso de tribunais administrativos) exercer suas funções em caráter temporário e não receber remuneração pelos serviços não pode ser condição determinante para afastar a incompatibilidade, pois são fundamentos muito irrisórios para colocar em jogo a credibilidade desses órgãos de resolução de litígio.

Como aliás é o entendimento de Thiago Cássio D'Ávila Araújo, em artigo que questiona as razões que da Adim 1.127 do STF para afastar a incompatibilidade do inc. II do art. 28 do Estatuto da Advocacia sobre a justiça eleitoral:

Não andou bem, a meu ver, o STF com essa decisão, porque se o motivo é que os magistrados eleitorais provenientes da advocacia exercem cargo temporário, nesta situação também se encontram os Chefes do Poder Executivo e os que integram a Mesa de Poder Legislativo, de maneira que, por não existir subordinação entre os Poderes da União, a situação deveria ser a mesma. Dever-se-ia, salvo melhor juízo, aplicar ao caso a letra da lei, para causar a incompatibilidade do magistrado eleitoral, ainda que proveniente da advocacia e por tempo limitado, porque a situação é de mesma razão jurídica, com o agravante de que o magistrado eleitoral proveniente da advocacia ocupará Tribunal Eleitoral (Regional ou Superior), tendo muitas vezes participação direta no pleito eleitoral e nas questões pertinentes a mandatos de cargos eletivos, inclusive em grau recursal, fundamentais numa República democrática. Tais atribuições de relevância, a meu ver, não se coadunam com a parcialidade da advocacia.

Ademais, inaceitável o posicionamento do STF porque se a lei dispõe que é incompatível com a advocacia quem exerça função de julgamento em órgão de deliberação coletiva da administração pública direta ou indireta, sendo tal vedação aceita pelo Excelso Pretório, como pode que aquele que participa de órgão de natureza jurisdicional e de caráter eleitoral, também colegiado, como são os Tribunais, possa exercer a advocacia? A hipótese se me afigura desproporcional.¹²¹

Assim, a imparcialidade não pode ficar refém da falta de remuneração do conselheiro, até porque o trabalho que este conselheiro exerce é de grande valia e pode chegar até 18 anos de serviços prestados, como exposto no art. 40 do RICARF.

Não é exagero dizer que no CARF correm decisões de bilhões e até trilhões. E tal questão se torna ainda mais problemática devido ao fato de que há certo consenso doutrinário

¹²¹ ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1]. Acesso em: 01/07/2014.

de que a fazenda não pode recorrer ao Poder Judiciário para reformar as decisões exaradas pelo CARF, como demonstrado no primeiro capítulo desta monografia.

Ademais, mesmo que, por amor ao debate, não se considerasse a incompatibilidade para o exercício da advocacia descrita no inciso II do art. 28 do Estatuto da Advocacia, frisa-se que o conselheiro do CARF ainda seria incompatível com a advocacia em decorrência da incompatibilidade prevista no inc. VII do mesmo art. que assim dispõe:

Art. 28. A advocacia é incompatível, mesmo em causa própria, com as seguintes atividades:

VII - ocupantes de cargos ou funções que tenham competência de lançamento, arrecadação ou fiscalização de tributos e contribuições parafiscais;

E tal alegação se fundamenta no fato de que, o CARF, em última análise, é competente para alterar o lançamento tributário e, como prevê o art. 42 do Decreto nº 70.235/72 torna definitivo o processo administrativo fiscal.

Assim, se procedente o pedido, o lançamento impugnado é alterado total ou parcialmente, sendo que, por exemplo, caso se constate que não houve a ocorrência do fato gerador necessário para incidência do tributo, extingue-se o crédito tributário conforme prevê o art. 156, inciso IX, do CTN.

Contudo, se a decisão definitiva for desfavorável ao sujeito passivo, a exigência do tributo que estava suspensa, volta a vigorar; o crédito tributário pode ser cobrado; o prazo prescricional para a propositura da ação de execução, por parte da Fazenda Pública volta a fluir; inicia-se a contagem do prazo de 60 dias para a Fazenda Pública propor a ação de execução fiscal, caso haja medida cautelar fiscal deferida pelo juiz.

Assim, é medida que se impõe o indicado ao CARF, para ser representante do contribuinte, ter o dever de atuar em regime de dedicação integral e exclusiva ao CARF, assim como ocorre com o representante da Fazenda Nacional (Art. 37 do Anexo II do RICARF).

E para viabilizar esta dedicação integral e exclusiva, é necessário que seja previsto por meio de Lei, uma remuneração digna a esses conselheiros, nos mesmos moldes do representante da Fazenda Nacional, pois só assim, este órgão estará respeitando a garantia fundamental à imparcialidade do julgador, até porque, como entende Alexander Hamilton “de

acordo com o procedimento geral da natureza humana, o controle sobre os meios de subsistência de um homem equivale a um controle sobre sua vontade.”¹²²

A necessidade da remuneração é necessária para garantir ao julgador os meios necessários a que exerça devidamente suas funções, e para que o órgão julgador cumpra sua missão Estatal de garantir a vida e o desenvolvimento do Direito e da jurisdição como, aliás, entende Jair Soares de Oliveira Segundo.¹²³

Não é exagero dizer que no CARF correm decisões de bilhões e até trilhões. Assim, a aparência de imparcialidade desses julgadores não pode ser prejudicada, pois do contrário, há um enorme perigo até para a segurança jurídica das decisões exaradas por esse órgão de julgamento.

É de competência dos conselheiros do CARF julgar cerca de 120 processos por ano, como dispõe o art. 52 do Anexo II do RICARF, o que pode ser considerado uma quantidade de processos aceitável para uma pessoa, tanto que o representante da Fazenda Nacional faz isso em regime de dedicação integral e exclusiva (Art. 37 do Anexo II do RICARF).

Dessa forma, resta demonstrado que o advogado, antes de adentrar no CARF, deve ser obrigado a pedir licença do exercício da atividade advocatícia na OAB de sua região, sob pena de perder o mandato de acordo com o inc. I do art. 45 do Anexo II DO RICARF, pois é dever de todo o conselheiro 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 (inc. I do art. 41 do Anexo II do RICARF).

Sendo que, com a observância da garantia fundamental da imparcialidade do julgador, caso haja decisão proferida por conselheiro/advogado que não tenha pedido a licença do exercício da advocacia na OAB, esta decisão deverá ser considerada nula, como prevê o art. 80 da RICARF combinada com o inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹²² HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. O federalista. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. 3. ed. Campinas: Russell, 2009, p. 478 apud OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010, p. 208.

¹²³ OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010, p. 208.

CONCLUSÃO

Como discorrido durante todo o trabalho, a eficácia da estrutura normativa da Administração Pública passa pela necessidade de instrumentos eficazes para cobrar os tributos sem, todavia, olvidar os legítimos direitos do administrado de somente pagar o quanto efetivamente é devido.

É dever de a Administração Pública garantir ao contribuinte todos os seus direitos previstos no nosso ordenamento jurídico. Entre esses direitos está o da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, com o objetivo de assegurar todos os recursos e meios de prova necessários ao contribuinte para que proceda à impugnação de um lançamento efetuado pelo Fisco.

Com base nisso, foi questionado por esta monografia se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, última instância do processo administrativo tributário federal, está cumprindo o seu papel institucional de dar um trâmite claro, lógico e que atenda aos princípios basilares de uma Nação, cuja matriz é idêntica à do judiciário em que o interessado tem um espaço de exercício de cidadania e que viabiliza a justiça fiscal.

E tal questionamento se dá na medida em que este órgão administrativo tem entre seus julgadores/conselheiros pessoas que além de terem a função de julgar processos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda tem a faculdade de advogar com, apenas, certas limitações.

Com este objetivo, foi apresentado de forma bastante simplificada o processo administrativo tributário federal, desde a impugnação do lançamento até a decisão final do CARF, no sentido de possibilitar o conhecimento sobre o conteúdo e noções básicas tributárias, desenvolvendo considerações relevantes e que permitem a maior compreensão do leitor sobre o tema.

E para que o leitor estivesse apto a entender o problema apresentado, foi amplamente debatido no segundo capítulo sobre os principais preceitos da garantia fundamental da imparcialidade do julgador, com o objetivo de que este entendesse que esta garantia, como fundamental, se sobrepunha a qualquer outro direito ou interesse que não tivesse essa característica.

E, ao final, foi demonstrado que, pelo menos, a aparência de imparcialidade está prejudicada no CARF, na medida em que é autorizado que advogados exerçam a função de julgadores neste órgão sem a necessidade daquele se afastar do exercício da advocacia, pois, diversas vezes foi debatido que essas duas funções não se coadunam, eis que a natureza conferida ao CARF é a de órgão julgador e a atividade do advogado inscrito na OAB não se compagina com aquela de julgar e sim, de defender causas.

Dessa forma, ficou entendido nessa monografia que tal infringência a garantia fundamental da imparcialidade do julgador deve ser extirpada do mundo jurídico, obrigando o advogado que for figurar na qualidade de conselheiro que, antes de tomar posse no cargo, peça a licença do exercício da advocacia na OAB de sua região, sob pena de ter seu mandato cassado em decorrência da falta de aparência de imparcialidade e infringência do inc. II do Estatuto da Advocacia (Lei 8.906/94) e ainda ter suas decisões anuladas sob o fundamento do art. 80 do RICARF (Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009) combinado com o inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

REFERÊNCIA

ARAÚJO, Thiago Cássio D'Ávila. **Teoria das Proibições ao Exercício da Advocacia**. Disponível em: [<http://jus.com.br/artigos/8315/teoria-das-proibicoes-ao-exercicio-da-advocacia/1>]. Acesso em: 01/07/2014.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Método, 2009.

BORGES, Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito a um julgamento por juiz imparcial: como assegurar a imparcialidade objetiva do juiz nos sistemas em que não há a função do juiz de garantias**. Disponível em: Link: [<http://www.badaroadvogados.com.br/?p=331>]. Acesso em: 01/06/2014.

BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. STJ. MS 8.810/DF. Impetrante : CCF Fundo de Pensão. Impetrado : Ministro de Estado da Fazenda. Rel. Min Humberto Gomes de Barros. Julgamento: 13/08/2003. Data da publicação/fonte: DJ 6/10/03.

BRASIL. STJ. Segunda Turma. REsp 1338688/SC. Recorrente : Ordem dos Advogados do Brasil/SC. Recorrido : Antonio Carlos Alves de Souza. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 17/10/2013. DJe 24/10/2013.

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI 1127. Requerente: ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS BRASILEIROS. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 17/05/2006. DJe-105 DIVULG 10-06-2010 PUBLIC 11-06-2010.

BRASIL. TJSP. 14ª Câmara de Direito. Agravo de Instrumento nº 2050000-82.2014.8.26.0000. Agravante: Engbras Software e Projetos Ltda. Agravado: Município de

São Paulo. Relator: Henrique Harris Júnior; Data do julgamento: 24 de julho de 2014. Disponibilizado em 14/08/2014.

BRASIL. TJSP. 7ª Câmara de Direito Público. Apelação nº 0058897-42.2012.8.26.0053. Apelante: Unnix Comercial Importadora e Exportadora Ltda. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Eduardo Gouvêa. Data do julgamento: 10 de março de 2014. Disponibilizado em 14/03/2014.

BRASIL. TJSP. 11ª Câmara de Direito Público. apelação cível n.º 0006816-78.2010.8.26.0347. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Magazine Luiza S/A. Relator: Pires de Araújo. Data do julgamento: 03/12/2013. Disponibilizado em 10/12/2013.

BRASIL. TJSP. 2ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 0.196.471-72.2012.8.26.0000. Agravante: Sociortho Comercio de Materiais Ortodonticos Ltda. Agravado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: José Luiz Germano. Data do julgamento: 16/04/2013. Disponibilizado em 24/04/2013.

BRASIL. TJSP. 4ª Câmara de Direito Público. Apelação cível n.0071095-28.2002.8.26.0000. Apelante: Ari Aparecido dos Santos Rodrigues. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ferreira Rodrigues. Data do julgamento: 27/06/11. Disponibilizado em 14/07/2011.

BRASIL. Ministério do Estado e da Fazenda. Portaria nº 256/09. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CABRAL, Antônio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CRETELLA NETO, José. **Fundamentos Principiológicos do Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GOUVEIA, Mayra Zago de Faria Custódio. **O conflito entre a liberdade de expressão e a dignidade da pessoa humana no Supremo Tribunal Federal: HC 82.424-2 RS**. s.I. Sociedade Brasileira de Direito Público, 2005.

GRIESBACH, Fabrício; FISCHER, Octávio Campos (org). **O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do recurso hierárquico**. São Paulo: s.n, 2004.

JEVEAUX, Geovany Cardoso. **A simbologia da imparcialidade do juiz**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pg. 84.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MENDONÇA, Mauritânia Elvira de Sousa. **Processo Administrativo Fiscal: alguns aspectos importantes**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigo_s_leitura&artigo_id=12252]. Acesso em: 17/04/2014.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Reflexões sobre a imparcialidade do juiz. **Carta Capital**, Rio de Janeiro, nº 44(518), p. 13-26, maio de 1998.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

NUNES, Elpídio Donizete. **Curso Didático de Direito Processual Civil**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 36.

NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

OAB. Conselho Federal. Ementa 034/99. Rel. Alberto Frazão do Couto. Julgamento: 08/03/99. Disponível em: [<http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/850/723?search=034%2F99>]. Acesso em: 02/07/2014.

OAB. Conselho Federal. Ementa: 24/2005/OEP. Relator: Conselheiro Federal José Paiva de Souza Filho (AM). Relator p/ o acórdão: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (AC). Data do julgamento: 21/02/2005. Disponível em: <http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/2721/0002-2004oep?search=consulta%20002%2F2004>. Acesso em: 01/04/2013.

OAB. Conselho Federal. EMENTA n. 0156/2013/OEP; Relator: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (DF); data do julgamento: 06/08/2013. Disponível em: [<http://www.oab.org.br/leisnormas/ementario/10916/49000020130071321?search=participa%C3%A7%C3%A3o%20de%20advogados%20em%20tribunais%20administrativos>]. Acesso em: 11/12/2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O Processo Fiscal Federal na Visão da Defesa: Processo Administrativo Fiscal**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 1999.

OLIVEIRA SEGUNDO, Jair Soares de. **A Parcialidade Positiva do Juiz na Sociedade Contemporânea**. Natal: Fides, 2010.

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SCOCUGLIA, Livia. Conselhos Paritários: **Advogados podem julgar em órgãos administrativos**. Disponível em: [<http://www.conjur.com.br/2013-set-12/advogados-podem-julgar-conselhos-administrativos-decide-orgao-oab>]. Acesso em: 23/09/2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga; MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (orgs). **Princípios de Direito Administrativos Tributários**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

SODER, José. **Direitos do Homem**. São Paulo: Nacional, 1960.

SILVA, Tadeu Antônio Dix. **Liberdade de Expressão e Direito Penal: no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: IBCRIM, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Constitucionais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SOUSA, Antônio Francisco; BRANCO, Paulo Gonet, MEIRA, Liziane Angelotti e CORREIA NETO, Celso de Barros (coords). **Tributação e direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.

TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n 186, p. 332-352, agosto de 2010.

XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

