

O Carf como meio de exercício da jurisdição: uma análise crítica à proposta de extinção do órgão

Ricardo Victor Ferreira Bastos*

1. A IMPORTÂNCIA DA JURISDIÇÃO EM SUA PERSPECTIVA ADMINISTRATIVA E FISCAL

O exercício da jurisdição possui grande relevância como elemento de efetividade do direito, seja relacionado à entrega de determinado bem jurídico ou ao efetivo exercício da atividade jurisdicional, de modo que aqueles que estão divergindo dentro de um contexto jurídico específico possam obter a solução para o que almejam ou mesmo se defender de uma situação que considere não amparada juridicamente, isso tudo, numa perspectiva tanto judicial como administrativa.

As lições de Dinamarco¹ ensinam que a jurisdição pode ser vista numa perspectiva funcional que a coloca numa das funções estatais, existindo perfeita correlação disso com a funcionalidade do processo. É nessa perspectiva que a jurisdição, sem ingresso no mérito de quem pense o contrário², pode também ser vista numa perspectiva funcional do exercício da Administração Pública, ainda que em uma função atípica, considerando a função precípua do Poder Executivo.

O que se verifica é que a atividade jurisdicional também integra as diversas instâncias administrativas que e pode ser vista como meio eficaz para solução de litígios. Ela pode ser compreendida como um poder, um dever ou mesmo uma permissão de dizer o direito que ocorre, ainda que numa perspectiva atípica, igualmente, no âmbito administrativo e se reveste, muitas das vezes, de um caráter de especialização, tendo em vista que as matérias controversas debatidas, tendem, mesmo sabendo que isso não é regra, a ser tratadas com um rigor técnico maior.

* Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília. MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV - RJ). Especialista em Direito Empresarial e Contratos - UNICEUB/DF. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/DF. Coordenador do observatório permanente do CARF. Professor de pós-graduação e da Escola Superior de Advocacia (ESA - OAB/DF). Advogado do BRB – Banco de Brasília.

¹ DINAMARCO, Candido Rangel. **Teoria Geral do processo**. 26 edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

² Cabe ressaltar que existe entendimento de que a jurisdição como aptidão do estado de dizer o direito seria uma e não comportaria divisão ou mesmo classificação

É preciso esclarecer, por mais óbvio que seja, que nossa jurisdição possui cláusula de inafastabilidade do Poder Judiciário, de modo que a regra seja que as demandas podem ser submetidas ao crivo do judiciário mesmo após ter tido solução no âmbito administrativo. Essa característica faz com que nossa jurisdição se afaste do modelo francês e se identifique com o modelo inglês de jurisdição, sendo que neste a regra é que as decisões emanadas do Poder Judiciário prevaleçam sobre a análise administrativa, ao passo que naquele modelo, o francês, as decisões administrativas, em regra, sejam definitivas e não possam ser revistas pelo Judiciário, salvo raras exceções.

Diante dessa perspectiva de jurisdição como unicidade adotada no direito brasileiro e da possibilidade de revisão, anulação ou desfazimento do que fora decidido administrativamente é que se deve repensar o modelo que adotamos, não buscando uma reformulação constitucional do que já existe, o que talvez demandasse uma constituinte convocada para tanto, mas sim um fortalecimento e valorização do que for trabalhado no âmbito administrativo que possa gerar ao cidadão, no caso especial, o contribuinte a segurança de que sua situação foi analisada dentro de uma perspectiva técnica e até, de modo mais positivo, isenta de interpretações tendenciosas.

Especificamente, em relação ao tema aqui abordado, quando esse debate refere-se a jurisdição administrativa e tributária, a discussão e necessidade de incremento do âmbito administrativo ganha reforço. Passa a existir uma maior concentração de esforços, boa vontade e de investimentos que propiciem ao contribuinte ou mesmo ao próprio corpo social a sensação de que o Estado social ou o Estado dito fiscal está buscando atender a seus cidadãos da melhor maneira.

Em dissertação de mestrado tratando do tema, apontou-se que:

Desde a antiguidade, observa-se que a cobrança de tributos possui diversos contornos, seja do ponto de vista social, seja do ponto de vista do próprio contexto jurídico normativo, especialmente, pois o estado inicia o ingresso no patrimônio do cidadão ante a necessidade de busca de recursos que farão frente às inúmeras despesas especiais, o que possui relação direta com o fenômeno da chegada do direito tributário na ordem constitucional, inclusive, com a previsão de rol de direitos e garantias fundamentais de proteção ao cidadão³.

É preciso ter em mente que a relação entre estado e contribuinte possui grande traços de discordâncias, tendo em vista que a busca pela propriedade privada e pelo

³ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. **O controle difuso de constitucionalidade como elemento de harmonização e integração do sistema tributário nacional**. Dissertação de mestrado, 2016, p. 22.

acumulo de patrimônio do cidadão, muitas das vezes está, do lado oposto da necessidade de arrecadação do Estado. Essa tensão relaciona-se a busca do equilíbrio entre a propriedade privada, a liberdade individual e as diversas formas de tributação, devendo ser observado que os próprios direitos e garantias fundamentais não podem ser vistos como empecilho à manutenção do Estado, mas sim como verdadeiras balizas de sua atuação, tendo em vista que não pode ocorrer o ingresso no patrimônio do cidadão de qualquer modo⁴.

A Constituição Federal possui um complexo normativo que nos permite identificar diversos pontos que abordam a jurisdição administrativa como algo que faz parte do rol de garantias individuais do cidadão face ao poder exacional do Estado. Deve ser ressaltado que buscar fundamentação constitucional para a manutenção e o fortalecimento da jurisdição administrativa em duas instâncias é uma tarefa que exige a aplicação de diversas técnicas⁵ de interpretação das normas constitucionais que devem ser reunidas sistematicamente, tendo em vista que não se pode apontar, claramente, um único dispositivo que garanta ao cidadão de forma direta e objetiva a existência, criação ou mesmo a manutenção de um órgão como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A título meramente ilustrativo, diversos dispositivos constitucionais podem nos auxiliar a compreender a necessidade e importância da jurisdição e administrativa:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)

LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos

⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁵ As técnicas de interpretação constitucional devem ser vistas como os meios de extração de sentido e alcance das normas que garantem ao cidadão enquanto contribuinte o mínimo direito a discussão administrativa em dupla instância administrativa.

princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

Além desse demonstrativo do cenário constitucional que se relaciona ao processo administrativo de um modo geral e também ao tributário, a própria legislação processual civil, Lei nº. 13105/15 evidencia a necessidade de um fortalecimento do processo administrativo quando prevê a aplicação dos seus dispositivos de forma subsidiária nos seguintes termos: “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

O que se percebe com o dispositivo do novo Código de Processo Civil acima mencionado é que, ao contrário do que pode parecer, ainda que no Brasil se fale em jurisdição uma e em revisão das decisões administrativas pelo Poder Judiciário, há uma busca em tratar, pelo menos do ponto de vista legislativo, a jurisdição administrativa de modo mais completo de maneira que o cidadão possua mais elementos a sua disposição e o próprio Estado possa ter um cenário legislativo mais favorável de atuação em discussões dessa espécie, devendo ser ressaltado que a legalidade é princípio constitucional que norteia toda a Administração Pública.

As discussões administrativas em matéria tributária não podem ser tratadas como mera correção de lançamento ou erros materiais, devendo ser encarada como algo muito mais amplo e que está ligado a diversos princípios constitucionais como a eficiência administrativa e a legalidade por exemplo. Outrossim, ainda que não se enxergue o duplo grau de jurisdição como garantia constitucional, há que se levar em consideração que ele está relacionado, em grande parte, ao que a própria constituição delineia como modelo de jurisdição, sendo exceção as hipóteses que não o aplicam. O duplo grau de jurisdição é medida que se impõe sempre que outras questões de mesma envergadura constitucional não precisem ser ponderadas, posto que confira ao cidadão, especificamente, o contribuinte a possibilidade de ver sua situação fiscal analisada por órgão, ainda que dentro da estrutura do estado que lhe cobra, de forma mais profunda e sob uma perspectiva paritária, o que não aconteceria na primeira instância fiscal federal caso se extinguisse o CARF.

2. O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS COMO EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CIDADÃO

É de suma importância que se faça um apanhado histórico acerca dessa existência de uma segunda instância administrativa fiscal, de modo que se entenda como ela se posiciona no Brasil. Assim, a origem do CARF é muito bem resumida em obra comemorativa de seus 85 anos, possuindo intensa relação com o surgimento da cobrança de uma tributação sobre a renda que foi instituída dos brasileiros em 1924, referente ao exercício de 1923, tanto que foi chamado de Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda como bem sintetiza Ana Luiza Martins:

O IR começou a ser cobrado dos brasileiros em 1924, sobre o exercício de 1923. A longa luta pela instituição do Imposto de Renda no país deixou o governo cauteloso. Para evitar possíveis abusos no lançamento e a tão temida invasão de privacidade dos cidadãos, o tributarista Francisco Tito de Souza Reis adotou duas medidas ao elaborar o Regulamento do Imposto. A primeira foi proibir o exame dos livros comerciais, sob pretexto de que isso violaria o Código Comercial (a proibição só seria abolida em 1939); como segunda medida, propôs a criação de um conselho paritário, composto de contribuintes e de representantes da Fazenda Pública, para avaliar em instância superior os recursos relacionados à cobrança do tributo. Os contribuintes estariam, dessa forma, garantidos contra eventuais abusos e arbítrios no lançamento do imposto⁶.

Acerca da função desse órgão complementa a Autora que:

A este primeiro colegiado caberia não apenas a tarefa de corrigir eventuais desvios e abusos na implantação do Imposto de Renda, mas também a de formar uma jurisprudência sobre o assunto – até então inexistente no país. Para isso, Bulhões reuniu uma equipe de conselheiros da qual faziam parte figuras representativas do mundo político e jurídico da época, inclusive vários ex ou futuros Ministros de Estado, como o ex-Ministro da Justiça e prefeito da cidade de Recife, Esmeraldino Torres Bandeira; o futuro Ministro da Fazenda, Guilherme da Silveira Filho; o jurista Levi Carneiro, primeiro presidente da OAB e membro na Corte Internacional de Justiça em Haia e o tributarista Severiano de Andrade Cavalcanti, entre muitos outros.⁷

⁶ MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios**, p.59. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.

⁷ MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios**, p.59. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.

Ainda no ano de 1924, surgiu o Decreto nº 16.580 de 4 de setembro de 1924 o qual aprova “o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda, que a este acompanha e vai assignado pelo Ministro do Estado dos Negócios da Fazenda”. Nesse decreto foi prevista a criação de um Conselho de Contribuintes em cada Estado da Federação e no Distrito Federal que seria composto por 5 membros representantes de diversos setores da economia e do serviço público, todos nomeados pelo Ministro da Fazenda cujo objeto era questões relacionadas ao imposto de renda e pode se vê abaixo com a redação original da legislação, devendo ser ressaltado que apenas o do Rio de Janeiro entrou em funcionamento.

Art. 16. Em cada e no Districto Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda.

§1º. Os membros do Conselho serão escolhidos entre contribuintes do commercio, industria, profissões liberaes e funcionarios publicos, todos de reconhecida idoneidade.

§2º. Os conselhos serão constituídos por cinco membros e funcionarão nas sédes das Delegacias e na Delegacia Geral, no periodo de 15 de junho a 15 de agosto de cada anno. O 2º Delegado póde prorrogar este prazo por mais 15 dias e o ministro da Fazenda por maior tempo, mediante representação do mesmo Delegado.

§3º. Os membros do Conselho serão nomeados para servir em um exercicio financeiro, podendo o Ministro conserva-los nas suas funcções por mais de um exercicio⁸.

Em 1927⁹ surge uma legislação importante para que seja possível essa utilização de duplo grau de jurisdição administrativa, o decreto nº. 5157 de 12 de janeiro de 1927 que, segundo ele mesmo nos evidencia, “autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho”, consistindo no primeiro órgão de julgamento de processos fiscais constituído de maneira paritária entre fazendários e contribuintes. Analisando o decreto, chama atenção o fato de que ele prevê a possibilidade de o Ministro da Fazenda rever as decisões do órgão sempre que ele não se conforma com elas. O decreto dispõe, em sua redação original, que:

⁸ BRASIL. Decreto nº 16.580, de 4 de Setembro de 1924. Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 21 de dez de 2016.

⁹ Cabe ressaltar que o momento histórico da primeira década de surgimento do Conselho foi marcado por diversos fatos relevantes que não deixaram de interferir no seu funcionamento: logo após 1ª Guerra Mundial, na mesma década da grave queda da bolsa de 1929 e a deposição do então Presidente Washington Luis.

Art. 1º Fica o Governo autorizado a revêr os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em materia fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e resolvidos por um conselho constituído em partes iguaes, por funcionario da administração publica e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e da industria, o qual funcionará sob a presidencia do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada.

Paragrapho unico. As deliberações do conselho não poderão obrigar as decisões finais do ministro da Fazenda, sempre que este não se conformar com aquellas deliberações.¹⁰

Marco da criação do conselho foi a sua segmentação com a criação de conselhos como o Conselho Superior de Tarifa em 1934 e o Conselho de outros impostos, chegando a existir ate quatro conselhos¹¹. Essa estrutura foi marcada por divergências entre as decisões dos Conselhos e o Governo, o que provocava a revisão de suas decisões pelo próprio Ministro da Fazenda que eram contrárias ao próprio fisco especialmente no que se refere aos impostos relativos ao Imposto do Selo e ao Imposto sobre Vendas Mercantis. Com o desenrolar dos fatos históricos a atribuição dos conselhos vai crescendo a medida que a fiscalização se intensifica. Surgem as crises da década de 30 (quebra da bolsa de Nova York em 1929) e a segunda guerra mundial que influenciaram na própria arrecadação nacional, especialmente, no que se refere aos tributos relacionados a operações internacionais¹².

Momento de grande instabilidade marcou os Conselhos na década de 60 que foram reorganizados pela ditadura militar, sendo atribuição do Ministro da Fazenda a nomeação dos conselheiros, o que provocou a renuncia dos conselheiros que representavam os contribuintes. Esse momento foi bem sintetizado por Ana Luiza Martins:

O governo militar não demorou a dar nova organização aos conselhos. Em 1967, os presidentes, até então eleitos pelos conselheiros, passaram a ser designados pelo Ministro da Fazenda (medida que perdurou por dez anos). Por causa disso, todos os conselheiros representantes dos contribuintes

¹⁰ BRASIL. **Decreto nº. 5.157 de 12 de janeiro de 1927**. Autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>>. Acesso em 15 de dez de 2016.

¹¹ MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.

¹² MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.

renunciaram. Alguns retornaram mais tarde; outros foram substituídos às pressas. No final de 1968, com a Reforma Administrativa do Governo Federal, os conselhos ficaram provisoriamente subordinados à recém-criada Receita Federal do Brasil. A medida prejudicava a autonomia e a reputação de imparcialidade dos conselhos – uma vez que a Receita é parte interessada nos processos fiscais – e não demorou a ser anulada. O movimento de processos continuou a crescer, levando à ampliação do número de câmaras. Em 1964, o Primeiro Conselho de Contribuintes, que já contava com três câmaras, ganhara uma quarta. O volume de processos cresceu ainda mais partir de 1968, quando o Imposto de Renda sobre Pessoa Física passou a tributar milhões de contribuintes. A criação, pelo regime militar, de uma vasta gama de incentivos fiscais, visando objetivos tão diversos quanto reflorestamento e investimento em ações nas bolsas de valores, também contribuiu para aumentar o número de recursos.

Esse período marcou o Segundo Conselho que teve os membros de sua Primeira Câmara indiciados, por meio de inquérito, pelo regime militar, tendo ocorrido o arquivamento das investigações posteriormente. Ocorreram diversas mudanças de endereço, diversas alterações estruturais nos conselhos que desaguarão nessa estrutura segmentada e na subdivisão das câmaras em turmas de todos os conselhos. Em razão da riqueza histórica é necessário colacionar que:

Em 1967, nova alteração: os conselheiros, presidentes e vice-presidentes dos conselhos e câmaras passam a ser nomeados pelo Ministro da Fazenda. Em novembro do ano seguinte, os conselhos são subordinados à Receita Federal do Brasil – situação que perdura por alguns meses. Em 1973, o Segundo Conselho mudou-se para Brasília. Instalado junto com os demais primeiramente no Edifício Zarife, transferiu-se em seguida para o Edifício Alvorada. Em 1977, o Terceiro Conselho, criado em 1964, foi extinto e suas atribuições retornaram ao Segundo Conselho.

Toda a gama de tributos e contribuições federais, salvo o Imposto de Renda e o Imposto de Importação passaram a ser objeto de deliberação do Segundo Conselho. Até mesmo os recursos relativos a impostos, como o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), dos antigos territórios federais passaram a ser julgados pelo Segundo Conselho de Contribuintes.¹³

Cabe ressaltar que, na década de setenta, até meados do ano de 1977, como já adiantado em linhas precedentes, o desenho de atribuições e competências era distribuída entre 04 conselhos da seguinte forma:

Primeiro Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza;

Segundo Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;

Terceiro Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais de responsabilidade da União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os julgados por outro órgão da administração federal;

¹³ MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios**, p.90. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.

Quarto Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionados a importação ou exportação.

No dia 06 de março de 1972 surge decreto nº 70.235 que, segundo sua ementa, “dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências”, dando contorno a jurisdição administrativa fiscal que temos no Brasil até hoje. O decreto possui grande relevância para o processo administrativo fiscal no âmbito federal, tendo em vista que funciona como legislação processual administrativa fiscal até os dias de hoje.

No ano de 1979 foi editado o decreto nº. 83.304 de 28 de março o qual foi responsável pela instituição da Câmara Superior de Recursos Fiscais a qual era composta da seguinte forma:

Art. 1º Fica instituída, no Ministério da Fazenda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo funcionamento será disciplinado em Regimento Interno, aprovado mediante Portaria do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos da legislação em vigor.

Parágrafo único. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial, na forma prescrita no Regimento Interno.

Art. 2º A Câmara Superior de Recursos fiscais será integrada pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, na qualidade de Presidente e Vice-Presidente da Câmara, e ainda:

I - pelo Presidente e Vice-Presidente das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, quando se tratar de recurso interposto de decisão prolatada por qualquer das Câmaras do mesmo Conselho;

II - pelo Presidente e Vice-presidente do Segundo Conselho de Contribuintes e pelo Presidente e Vice-Presidente da Primeira e segunda Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, quando se tratar de recurso interposto de decisão proferida pelo Segundo Conselho;

III - pelo Presidente e Vice-Presidente das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, quando se tratar de recurso interposto de decisão prolatada por qualquer das Câmaras do mesmo Conselho¹⁴.

(...)

As décadas posteriores de 80 e 90 foram marcadas pelo surgimento da Constituição Federal com o fortalecimento da jurisdição administrativa de um modo geral, bem como no âmbito fiscal. A estruturação dos Conselhos foi redefinida já nos anos 2000, sendo que o grande marco de seu desenho ocorreu entre os anos de 2007 e 2009 com a criação do que se conhece como Conselho Administrativo de recursos Fiscais – CARF por meio da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº

¹⁴BRASIL. Decreto nº. 83304 de 28 de março de 1979. Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/civil_03/decreto/1970-1979/D83304.htm> Acesso em 15 de dez. de 2016.

11.941, de 27 de maio de 2009. O Órgão possui como regimento interno a portaria nº. 343 de 09 de junho de 2015 do Ministério da Fazenda que assim o define:

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

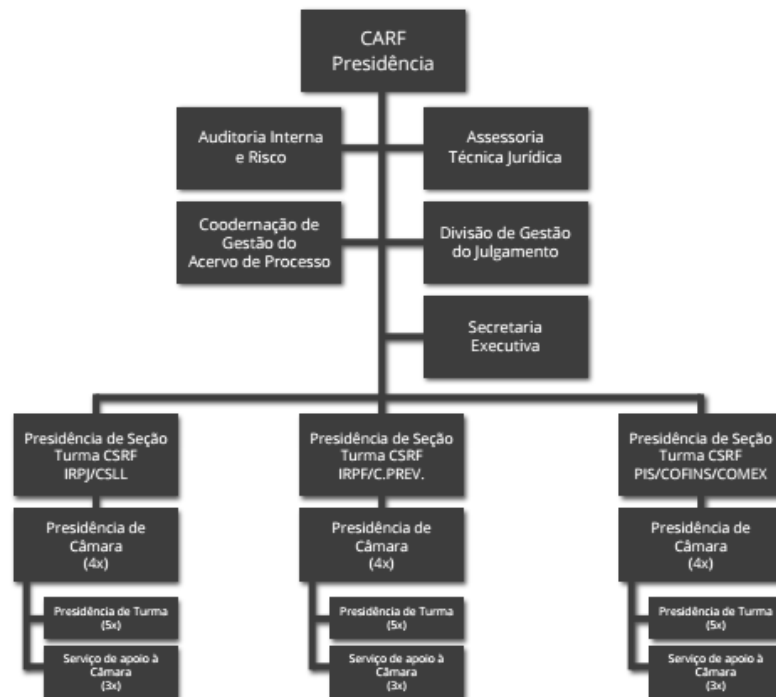
Assim, os três conselhos mais a Câmara Superior de Recursos Fiscais que consistiam em quatro órgãos distintos com estrutura própria passaram a ser reunidos dentro de um mesmo ente dividido em três seções especializadas por matéria sendo que cada uma delas composta por quatro câmaras de julgamento. Do mesmo modo, observa-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, anteriormente autônomas, também integra a estrutura do CARF e é composta por três turmas de julgamento, além do pleno.

A composição do CARF é acompanhada pelo Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros - CSC cujo principal objetivo é atuar na seleção de candidatos que integrarão o conselho, bem como atuar na avaliação do próprio desempenho da instituição. O órgão é comandado por uma presidência, possuindo três seções divididas em turmas reunidas em câmaras.

O CARF possui atribuição de julgar recurso de ofício¹⁵ e os recursos voluntários interpostos pelo contribuinte contra decisões dessas próprias delegacias de julgamento. Atualmente, o conselho possuía a seguinte estrutura segundo informação de seu próprio endereço eletrônico¹⁶:

¹⁵ Remessa obrigatória, pelas Delegacias Julgamentos, de decisões que são contrárias a Fazenda Pública .

¹⁶ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Institucional. Organograma. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/organograma/organograma.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.



Após esse breve apanhado histórico, verifica-se que a existência de uma segunda instância administrativa e fiscal é algo que esteve presente na nossa história e sempre foi visto com bons olhos, tanto que é reproduzido em diversos entes da Federação, podendo se afirmar que essa estrutura de julgamento administrativo fiscal em duas instâncias é regra dentro da Administração Pública brasileira.

Assim, a manutenção dessa sistemática exige, de toda a sociedade brasileira, um esforço para fortalecer os julgamentos administrativos tributários, de modo que se tenham os órgãos **de contencioso administrativo** cada vez mais consistente e mais preocupado em zelar pela legalidade e pela moralidade da relação entre contribuinte e Estado. É preciso compreender que o CARF não pode ser tratado como órgão único e exclusivamente a serviço da arrecadação, mas sim da legalidade do ato administrativo e, também, de proteção e defesa do contribuinte. Um tribunal administrativo fiscal deve assegurar ao cidadão tutela jurisdicional individual de acordo com a legislação e a constituição de seu país e, ao mesmo tempo, funcionar como órgão de controle em relação aos atos estatais.

3. A PROPOSTA DE EXTINÇÃO DO CARF X A NECESSIDADE DE SEU FORTALECIMENTO

Tudo que aqui se buscou trabalhar consiste numa visão acerca do que a história nos conta acerca do contencioso administrativo fiscal no Brasil. As instâncias administrativas, num país que adota o sistema uno de jurisdição estão sujeitas a sofrer um

desprestígio, dentre outras motivos, pela existência de uma certa precariedade de suas decisões. Quando essa visão, um tanto quanto superficial demais, alia-se a questões relacionadas a investigações policiais dentro desse sistema administrativo, há um maior risco de extinguir aquilo que está sendo objeto de questionamento, sem que se busque um realinhamento da estrutura daquilo que pode ser a grande solução para a eventual ineficácia do processo judicial.

Esse cenário demonstra o contexto de dúvidas que circunda o CARF nos anos de 2014 em diante, o que pode ser bem representado pelo projeto de Decreto Legislativo nº 55, de 2015 de autoria do deputado paranaense Luiz Carlos Hauly (PADB/PR) cuja finalidade extraída de sua ementa é sustar “os efeitos de artigos do Decreto nº 70.235 de 1972 e da Lei nº 8.748, de 1993, que tratam dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o processo administrativo fiscal”¹⁷.

O projeto em tela se resume a dois artigos que possuem a seguinte redação:

Art. 1º Ficam suspensos os efeitos dos art. 25, II, e seus parágrafos, bem como o art. 26, o art. 33 e o parágrafo único, o art. 35, os artigos 37 até 42, os artigos 66 e 67, todos do Decreto nº 70235, de 6 de março de 1972, e os artigos 3º e 4º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Art. 2º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação¹⁸.

Da justificativa apresentada pelo Autor do projeto extrai-se que:

(...)

Entretanto, recentemente foi desvendado um esquema de corrupção no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) do Ministério da Fazenda, envolvendo seus membros. Segundo o Departamento de Polícia Federal, o sistema de fraudes no conselho, que julga recursos de multas aplicadas pelo fisco, pode ter causado um desvio de quase R\$ 20 bilhões dos cofres públicos. O tempo demonstrou que a minha iniciativa em 1998 esta acertada, visto que o Conselho de Contribuintes tem servido apenas para justificar uma aparente

¹⁷ Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A18D0EB766472F30D9EA3957B65CF3C8.proposicoesWebExterno1?codteor=1326576&filename=PDC+55/2015. Acesso em 20 de dez de 2016.

¹⁸ Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A18D0EB766472F30D9EA3957B65CF3C8.proposicoesWebExterno1?codteor=1326576&filename=PDC+55/2015. Acesso em 20 de dez de 2016.

defesa do devido processo legal, quando na verdade se trata em um bem articulado esquema de corrupção com graves prejuízos para o Erário¹⁹.

(...)

A proposta legislativa, apesar de conter apenas uma lauda e meia de justificativa, possui grande impacto dentro do contencioso administrativo brasileiro, pois busca, apesar da expressão, “sustar efeitos” extinguir a segunda instância administrativa fiscal, ou seja, extinguir o CARF. Chama atenção uma justificativa tão singela para um ato de tamanho impacto, tendo em vista que o “esquema de corrupção” mencionado é posto como se fosse algo estrutural e congênito a todo o órgão. Esse “esquema” mencionado no parecer refere-se ao que ficou conhecido como “operação zelotes²⁰” que consiste num procedimento policial/judicial de investigação de atos criminosos que teriam sido praticados por alguns conselheiros do órgão. Essa operação tornou o CARF o centro das atenções da sociedade brasileira por um razoável período, o que ocasionou algumas mudanças em sua estrutura e, especialmente, em sua composição. Os anos de 2015 e 2016 foram marcados por diversas discussões em torno da sobrevivência ou do realinhamento do órgão dentro na estrutura administrativa brasileira, como a vedação ao exercício da advocacia por parte dos conselheiros representantes do contribuinte e remuneração desse mesmo grupo de conselheiros condicionada a presença nas sessões, ainda que elas não ocorram por causa de terceiros, como greve.

Nesse contexto, diversos aspectos sociais e políticos rodeiam o projeto de decreto legislativo nº. 55 que já foi, muito bem definido, como inoportuno pelo presidente do Conselho Federal da Ordem dos advogados do Brasil, Dr. Claudio Lamachia²¹. Sintetizando esse contexto político, o Dr. Roberto Duque Estrada, em artigo²² muito preciso e pontual acerca do tema, cita seis elementos que estariam conduzindo o CARF ao

¹⁹ Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A18D0EB766472F30D9EA3957B65CF3C8.proposicoesWebExterno1?codteor=1326576&filename=PDC+55/2015. Acesso em 20 de dez de 2016.

²⁰ Nesse ponto, é preciso esclarecer que não cabe ao presente artigo discorrer sobre aspectos ligados ao trabalho da polícia federal, ministério público ou mesmo ao próprio Poder Judiciário. O que se busca aqui é contextualizar e discutir o cenário que envolve a ideia de que o CARF deve ser extinto, bem como aspectos técnicos da proposta de extinção.

²¹ Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-14/acabar-carf-inconstitucional-conselho-federal-oab>>. Acesso em 16 de dez. de 2016.

²² ESTRADA, Roberto Duque. **Carf precisa ser aprimorado para tirá-lo do caminho que vai para o brejo**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-21/consultor-tributario-temos-impresao-carf-vem-trilhando-caminho-brejo>>. Acesso em 16 de dez. de 2016.

insucesso ou, em suas palavras, “para o brejo”, numa feliz adaptação do dito popular utilizado quando as coisas não andam muito bem: “a vaca foi para o brejo”. Para ele, seis passos estariam conduzindo o CARF ao “brejo”.

O primeiro seria a “mudança, ocorrida em 2008, da denominação do órgão de julgamento de Conselho de Contribuintes, designação tradicional, que vigorava desde sua criação em 1924, absolutamente consentânea com sua natureza de órgão paritário, para Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”. O segundo passo teria ocorrido “a partir do momento em que o Fisco desgarrou-se das leis e passou a autuar os contribuintes com base em sua opinião”. O terceiro estaria relacionado aos “esquemas de favorecimento desmascarados pela operação zelotes”. O quarto seria a “decisão do Conselho Federal da OAB de decretar a incompatibilidade do exercício da advocacia simultaneamente à função de conselheiro representante dos contribuintes no Carf, especialmente em virtude de ter sido instituída uma remuneração de presença”. O quinto seria o “desenfreado uso de um impróprio ‘voto de qualidade’, que se revela ser, na verdade, um duplo voto em favor do Fisco”. O último e sexto passo seria a “reiterada paralisação dos julgamentos das câmaras como instrumento de pressão dos auditores fiscais para obtenção de reajuste salarial e protesto contra medidas legislativas que interferem na carreira”²³.

Em relação a tramitação do projeto de decreto legislativo nº. 55, apresentado nesse cenário de desconfiança, observa-se que ele foi admitido pela Comissão de Finanças e Tributação com apresentação de parecer favorável da comissão. Cabe esclarecer que a referida comissão é responsável pela apreciação da proposta legislativa na vertente de sua adequação ao plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e ao orçamento anual, realizando uma análise de adequação financeira e orçamentária. Nesse contexto o parecer da comissão, com base no afirmado pelo seu relator foi que:

O Projeto de Decreto Legislativo em análise, ao propor sustar os efeitos de artigos do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Lei nº 8.748, de 1993, objetiva a extinguir o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e se reveste de caráter meramente normativo, não apresentando repercussão direta nos Orçamentos da União em aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública. Em face do exposto, voto pela não implicação do Projeto de Decreto Legislativo nº 55, de

²³ ESTRADA, Roberto Duque. **Carf precisa ser aprimorado para tirá-lo do caminho que vai para o brejo**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-dez-21/consultor-tributario-temos-impresao-carf-vem-trilhando-caminho-brejo>>. Acesso em 16 de dez. de 2016.

2015, em aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária.²⁴

Seguindo na análise da matéria, o parecer do relator, ingressa no mérito do projeto realizando análise quanto a constitucionalidade da proposição nos seguintes termos:

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, foi recepcionado em nosso ordenamento jurídico, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, como lei ordinária. São normas que regem o processo administrativo de defesa do contribuinte em oposição à constituição do crédito tributário, não se referem apenas a disposições regulamentares. Por essa razão, em virtude do disposto nos incisos II e LV do art. 5º da Constituição Federal, essas regras devem ser instituídas por Lei. De outro lado, o Decreto Legislativo, de acordo com o disposto no inciso V do art. 49 da Carta de 1988, tem a função de sustar apenas atos normativos do Poder Executivo que exorbitem seu poder regulamentar ou os limites de delegação legislativa. Assim, excetuando-se a hipótese de Lei Delegada, esse instrumento legislativo pode invalidar atos meramente regulamentares que invadam matéria destinada a lei no sentido estrito. É a situação em análise. **Trata-se de Projeto de Decreto Legislativo destinado a invalidar um decreto, Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, visto que de igual hierarquia.** Portanto, pelas razões expostas, voto pela não implicação em matéria orçamentária e financeira públicas do Projeto de Decreto Legislativo nº 55, 2015, não cabendo manifestação a esse respeito, e, no mérito, pela aprovação. (destaques não originais)²⁵.

Cabe ressaltar as palavras do relator nos termos do que fora apresentado acima, especialmente, quando ele equipara o Decreto nº. 70235/72 ao projeto de decreto legislativo nº. 55, como se, ambos os diplomas, fossem de mesma natureza, tendo em vista que, é lição básica do direito tributário, que o Decreto nº. 70235/72 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei ordinária. Em relação a esse ponto, é fundamental analisar qual a natureza do Decreto n. 7023572 para que se possa, sem ingresso nos demais temas constitucionais relacionados ao contencioso administrativo, verificar a possibilidade de um decreto sustar os efeitos de atos de algo que é prescrito por diploma legal que possui natureza de lei ordinária.

A natureza de uma norma jurídica existente quando da chegada de uma nova constituição resolve-se, em nosso ordenamento jurídico, pela teoria da recepção. Por essa

²⁴ BRASIL. CAMARA DOS DEPUTADOS. **Projetos de Lei e Outras Proposições**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1428435&filename=PRL+1+CF+T+%3D%3E+PDC+55/2015> . Acesso em 22 de dez. de 2016.

²⁵ Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A18D0EB766472F30D9EA3957B65CF3C8.proposicoesWebExterno1?codteor=1428435&filename=Parecer-CFT-08-01-2016. Acesso em 20 de dez de 2016.

teoria, a chegada de uma nova Constituição exige que se faça uma análise acerca da compatibilidade das normas então vigentes com o que dispõe a nova constituição acerca da cada matéria. Assim, todo o ordenamento jurídico existente quando da chegada do novo texto constitucional é confrontado com este, o que permite identificar quais as normas a serem mantidas, qual a natureza dessas normas e quais serão revogadas por serem incompatíveis com o texto constitucional recém-chegado. Cabe ressaltar que o tipo de norma utilizado para fixar determinada matéria não prevalece caso a nova constituição exija outro diploma legal. Para exemplificar, segue importante lição de Gilmar Mendes e Paulo Branco:

O importante, então, é que a lei antiga, no seu conteúdo, não destoe da nova Constituição. Pouco importa que a forma de que o diploma se revista não mais seja prevista no novo Texto Magno. Não há conferir importância a eventual incompatibilidade de forma com a nova Constituição. A forma é regida pela lei da época do ato (*tempus regit actum*), sendo, pois, irrelevante para a recepção. Assim, mesmo que o ato normativo se exprima por instrumento diferente daquele que a nova Carta exige para a regulação de determinada matéria, permanecerá em vigor e válido se houver a concordância material, i. é, de conteúdo, com as novas normas constitucionais. Por isso o Código Penal, editado como decreto--lei na vigência da Constituição de 1937, continua em vigor, mesmo não prevendo a Carta atual a figura do decreto--lei. Daí também por que o Código Tributário Nacional, editado em 1966, como lei ordinária, sobreviveu à Constituição de 1967/69 e à atual, embora todas elas exijam lei complementar para a edição de normas gerais de direito tributário²⁶.

Em relação ao Decreto nº. 70253/72, observa-se que ele veicula matéria prevista no art. 22, I da Constituição Federal que aborda a competência da União para legislar sobre processo²⁷, o que impõe a sua recepção como lei ordinária, não havendo que se falar em ato de igual hierarquia ao projeto de decreto nº. 55. É importante entender que o decreto legislativo é espécie de norma prevista no artigo 59, VI, da CF de 1988, utilizada como instrumento de atuação do Congresso Nacional, em matérias relacionadas no art. 49 da CF, localizando-se na sexta colocação nas espécies normativas previstas na constituição²⁸. Os decretos legislativos também servem como instrumento de regulamentação jurídica em caso de medidas provisórias sem eficácia (art. 62, § 3º da

²⁶ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 9ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 147.

²⁷ MARINS, James. **Direito Processual Brasileiro. Administrativo e judicial**. 9ª. Ed; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

²⁸ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.

CF²⁹), de incorporação dos tratados internacionais. Para Jose Afonso da Silva eles são atos “destinados a regular matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional que tenham efeitos externos a ele; independem de sanção e de veto”³⁰.

Como se vê, não são e nem podem ser tratados como instrumentos legislativos de mesma natureza o Decreto n°. 70235/72 e o decreto fruto do projeto de decreto legislativo n°. 55/2015, tendo em vista que aquele é lei ordinária e este consiste no projeto de decreto legislativo e não de lei. Do mesmo modo, não se mostra de acordo com a constituição de 1988 a possibilidade de sustar ou suspender competência administrativa recursal por meio de decreto legislativo, seja pela incorreção do meio utilizado, seja pela impossibilidade de extinção de órgão que possui competência própria e com acervo de milhares de processos como observa o próprio relatório de gestão do CARF para o exercício de 2015:

O CARF julgou em 2015, 6.601 totalizando o valor dos processos R\$ 83.650.475.879,35. Foram julgados 16493 processos a menos do que em 2014. Para cada processo julgado no exercício de 2015, tem-se custo aproximado de R\$1.722,73, ou seja, cerca de 285% a mais do que 2014. Esse aumento é justificado pela diminuição do número de processos julgados em relação a 2014, em virtude da suspensão das sessões de julgamentos do CARF³¹.

Outro ponto a ser observado que demonstra a importância do CARF e a necessidade de sua manutenção é o quantitativo de processos que ele possui, devendo ser ressaltado que esse estoque não pode, simplesmente, ser desconsiderado. Conforme informa o próprio relatório de gestão do CARF em 2015³², o quantitativo de processos por faixa de valores demonstra o tamanho do órgão:

²⁹ Art. 62 (...) § 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

³⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 15º ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 523

³¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-do-exercicio-de-2015-do-carf-versao-final.pdf/view>> , p. 28.. Acesso em 16 de dez. de 2016.

³² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-do-exercicio-de-2015-do-carf-versao-final.pdf/view>>, p. 33. Acesso em 16 de dez. de 2016.

Faixa de Valores	Entradas		Saídas		Estoque	Valor Total	Índice de Congestionamento
	Qtde Entradas	Valor Entradas	Qtde Saídas	Valor Saídas			
0 a 10 mil	10.972	29.033.346	9.678	14.108.182	39.989	96.395.007,35	- 3,24
10 mil a 500 mil	18.164	2.054.890.204	12.008	1.462.964.317	52.986	5.479.860.950,43	- 11,62
500 mil a 15 milhões	10.007	36.912.384.758	9.114	33.870.325.265	21.588	66.171.584.951,49	- 4,14
15 milhões a 100 milhões	3.922	105.179.653.355	2.695	95.132.887.559	3.299	120.026.530.508,46	- 37,19
Acima de 100 milhões	1.224	399.152.837.990	868	354.421.588.048	885	387.326.286.762,54	- 40,23
TOTAL GERAL	44.289	543.328.799.652,68	34.363	484.901.873.371,66	118.747	579.100.658.180,27	- 8,36

Já no ano de 2016 foram proferidas pelas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e das Turmas Ordinárias cerca de 12.522 decisões, contando os acórdãos e resoluções, relacionadas a um total de R\$ 286 bilhões em créditos tributários conforme divulgado pelo próprio órgão³³ em tabela abaixo:

JULGADOS CARF - 2016				
COLEGIADO	ACORDÃO		RESOLUÇÃO	
	QTD	VALOR	QTD	VALOR
CSRF	3.160	74.676.497.273,78	86	7.232.335.428,49
Câmaras Ordinárias	8.116	170.114.745.769,75	1.160	35.704.822.164,39
TOTAL	11.276	244.791.243.043,53	1.246	42.937.157.592,88

Está demonstrado que o projeto de lei nº. 55 não possui força para extinguir um órgão de tamanha envergadura quanto o CARF, seja pela importância do órgão dentro da Administração Pública Nacional, seja pela impossibilidade formal do veículo normativo, não havendo que se falar em extinção de órgão ou mesmo supressão de competência dele, o que significaria sua extinção por meio de diploma legal que não seja lei em sentido estrito e formalmente considerada, ou seja, não há que se falar em sustação de ato que acarrete extinção de órgão.

4. CONCLUSÃO

O que se observa desse contexto de extinção do CARF é que as razões utilizadas para tanto, pelo menos as que foram invocadas no âmbito legislativo, colocam os fatos relevados no âmbito da investigação que ficou conhecida como “operação zelotes” como definitivas e capazes de comprometer toda a estrutura do órgão. Há que se ter muita cautela com juízos de valor relacionados a fatos que surgem no âmbito de investigações ainda não concluídas, não sendo recomendada a condenação de pessoas ou mesmo de entes nos quais fatos ilícitos teriam sido praticados sem que ocorra apuração de

³³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. NOTÍCIAS. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/o-carf-proferiu-mais-de-doze-mil-decisoes-em-2016>> Acesso em 16 de Janeiro de 2016.

tudo que se alega e, principalmente, antes que os envolvidos exerçam seu direito de defesa.

A manutenção e continuidade do processo administrativo fiscal em duas instâncias possui um caminho tormentoso no cenário nacional atual, sendo de suma importância que, ao contrário do que se busca no projeto de decreto legislativo nº. 55/2015, ocorra um fortalecimento da instância administrativa tributária, de modo que o próprio contribuinte se sinta confortável em discutir suas questões fiscais em órgãos que também tenha voz como julgador, devendo ser ressaltado que o próprio estado é quem legisla, é quem aplica a norma tributária e não pode ser o único que analisa as controversas decorrentes dessa relação.

A participação do cidadão, compondo órgão de segunda instância, é de suma importância nesse processo, tanto como medida de eficiência administrativa, quanto como medida de legitimação dos próprios atos estatais, tendo em vista que ampliam os debates relacionados a relação contribuinte e Estado que é marcada por inúmeros pontos de tensão, especialmente, pelas questões relacionadas ao direito de propriedade que se relacionam a participação do cidadão na manutenção do estado.

A extinção do CARF, apesar do cenário de desconfiança que cerca o órgão, não é a melhor medida a ser adotada num país que possui um Poder Judiciário assoberbado de processos, seja pela inconstitucionalidade do projeto de decreto legislativo conforme debatido em linhas precedentes, seja pela necessidade de existência de um órgão técnico de composição paritária para revisão de atos relacionados à tributação. Nesse mesmo sentido, a própria legislação processual civil, recém-chegada em nosso ordenamento, (lei nº. 13105/2015) busca ampliar o complexo normativo no âmbito do processo administrativo através de previsão expressa de aplicação subsidiária das normas processuais ao processo administrativo.

Assim, é de crucial importância que as normas constitucionais relacionadas a eficiência administrativa, ao devido processo legal, ao duplo grau de jurisdição (mesmo com discussão quanto seu status de princípio constitucional) sejam observadas como base para o fortalecimento da segunda instância administrativa fiscal composta de modo paritário, de modo que isso sirva como elemento de estabilização e de conforto para quem está discutindo questão fiscal dentro da própria Administração Tributária, bem como sirva de fortalecimento para o próprio estado na busca da legitimidade de seus atos.

5. REFERÊNCIAS

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. **O controle difuso de constitucionalidade como elemento de harmonização e integração do sistema tributário nacional**. Dissertação de mestrado, 2016.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 9ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projetos de Lei e Outras Proposições. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1428435&filename=PRL+1+CFT+%3D%3E+PDC+55/2015> . Acesso em 22 de dez. De 2016.

BRASIL. **Decreto nº 16.580, de 4 de Setembro de 1924**. Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 21 de dez de 2016.

BRASIL. **Decreto nº 5.157 de 12 de janeiro de 1927**. Autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>>. Acesso em 15 de dez de 2016.

BRASIL. **Decreto nº. 83304 de 28 de março de 1979**. Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências.. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D83304.htm> Acesso em 15 de dez. de 2016.

Consultor Jurídico. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-dez-14/acabar-carf-inconstitucional-conselho-federal-oab>>. Acesso em 16 de dez. de 2016.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-do-exercicio-de-2015-do-carf-versao-final.pdf/view>> , p. 28.. Acesso em 16 de dez. de 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Teoria Geral do processo**. 26 edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

ESTRADA, Roberto Duque. **Carf precisa ser aprimorado para tirá-lo do caminho que vai para o brejo**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-21/consultor->

tributario-temos-impressao-carf-vem-trilhando-caminho-brejo>. Acesso em 16 de dez. de 2016.

MARINS, James. **Direito Processual Brasileiro. Administrativo e judicial**. 9ª. Ed; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios**, p.59. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em 15 de dez. de 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15º ed., São Paulo: Malheiros, 1998.