

# IMPEDIMENTO E SUSPEIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

## *DISQUALIFICATION OR RECUSAL AT THE TAX ADMINISTRATIVE PROCEEDING*

**José Luis Ribeiro Brazuna**

*Advogado em São Paulo e Brasília. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor dos cursos do IBDT. Ex-julgador do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo. E-mail: [brz@bratax.com.br](mailto:brz@bratax.com.br)*

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-47-23>

### RESUMO

O objetivo deste trabalho é demonstrar a necessidade de integração das normas relativas ao processo administrativo fiscal mediante a aplicação de comandos extraídos da Constituição e dos Códigos de Processo Civil e Penal, com o propósito de assegurar a isenção do julgador administrativo e a máxima efetividade da revisão do lançamento fiscal. Particularmente, o texto debruça-se sobre as regras de impedimento e suspeição que devem ser observadas para além da literalidade das normas regimentais dos tribunais administrativos, nos diferentes níveis da Federação.

**PALAVRAS-CHAVE:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, GARANTIAS CONSTITUCIONAIS, PROCESSO CIVIL E PROCESSO PENAL, REGRAS DE IMPEDIMENTO E SUSPEIÇÃO DO JULGADOR

### ABSTRACT

The objective of this article is to demonstrate the necessity of integrating the tax administrative proceeding legislation with some relevant prescriptions from the Constitution and the Civil and Criminal Procedural Law, with the final purpose of assuring the impartiality of the administrative judge and maximizing the effectiveness of tax assessment reviews. In particular, the article reflects over the rules on disqualification or recusal, which should be observed beyond the literal wording that is provided by the administrative tax courts' by-laws at different levels of the federation.

**KEYWORDS: TAX ADMINISTRATIVE PROCEEDING, CONSTITUTIONAL GUARANTEES, CIVIL AND CRIMINAL PROCEDURAL LAW, RULES ON DISQUALIFICATION OR RECUSAL**

## I – INTRODUÇÃO

As normas de impedimento e suspeição do julgador, tradicionalmente cuidadas a miúdo na legislação processual civil e penal, são também de suma importância para o bom julgamento do processo administrativo fiscal, ainda que nele nos encontremos diante de uma mera revisão do ato de lançamento.

Tal como no processo judicial, essas normas buscam assegurar a isenção do julgador, realizando de modo pleno os princípios do contraditório, da ampla defesa, do duplo grau de jurisdição obrigatório e do devido processo legal, previstos todos no art. 5º, incs. LIV e LV, da Constituição Federal.

Uma infeliz prova da relevância do tema pode ser encontrada, ainda hoje, nas páginas de jornais e de notícias veiculadas pela própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SRF), desde que desbaratada a conhecida Operação Zelotes, coordenada em conjunto com a Corregedoria do Ministério da Fazenda e a Polícia Federal, para investigar condutas ilícitas voltadas para o favorecimento de empresas envolvidas em processos administrativos fiscais federais.

Segundo o relatório anual da fiscalização – resultados de 2019 e plano de ação para 2020 – divulgado pela SRF: “a operação conta com Equipe Especial de Fiscalização constituída por Auditores-Fiscais da 10ª Região Fiscal, sendo que foram instaurados, aproximadamente, 800 procedimentos fiscais, entre diligência e fiscalização cuja constituição de crédito tributário totalizou cerca de R\$ 623 milhões até o fim de 2019. Além disso, também se formalizaram representações de arguição de nulidade de julgados no CARF, que perfazem mais de R\$ 2 bilhões em lançamentos de ofício, cujas decisões proferidas poderão ser anuladas.”<sup>1</sup>

Sob a perspectiva do potencial prejuízo ao Erário e da possibilidade de ilícito penal – relevante nesse tipo de situação de maior gravidade – é latente a importância das normas sobre a suspeição e o impedimento do julgador administrativo, em especial daquelas que se referem às situações em que ele possui algum interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, com a lide, ou em que possui grau de parentesco, de amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo envolvido no processo.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2020.

Apesar dessas situações mais severas, não se deve reduzir a atenção quanto às demais hipóteses de perda da isenção do julgador, as quais podem igualmente afetar a arrecadação ou provocar enriquecimento indevido do Estado, caso não se assegure o julgamento do processo administrativo fiscal dentro de parâmetros constitucionais e legais.

É por essa razão que, tomando especialmente por referência as normas relativas ao processo administrativo fiscal federal, não se pode prescindir da sua aplicação integrada à Constituição e à legislação processual vigente, em especial aos Códigos de Processo Penal (CPP) e Civil (CPC). E assim é essencial para que se dê máxima efetividade à interpretação e à aplicação das normas envolvidas<sup>2</sup>, o que é usualmente feito pelo Supremo Tribunal Federal seja sob a perspectiva do interesse da arrecadação<sup>3</sup>, seja sob a ótica das garantias e proteções fundamentais do cidadão<sup>4</sup>, não se devendo descuidar, ainda, dos princípios constitucionais que regem a administração pública, dentre eles a impessoalidade e a moralidade.

## II – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

Tomando então por exemplo o processo administrativo fiscal federal, encontramos o art. 42<sup>5</sup>, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n. 343/2015, do Ministério da Fazenda (MF), prescrevendo que o conselheiro é 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; e (iii) como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.

Na sequência, o art. 43<sup>6</sup> diz haver suspeição do 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 consanguíneos e afins até o 3º (terceiro) grau.

2 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007; e SILVA NETO, Manoel Jorge e. O princípio da máxima efetividade e a interpretação constitucional. São Paulo: LTr, 1999.

3 A título de exemplo, vide a discussão havida no julgamento da Tese de Repercussão Geral n. 225, acerca da constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001.

4 Dentre outros tantos precedentes, vale a referência às Teses de Repercussão Geral n. 283 e n. 239, além da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.374-8-ES (Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 06.10.2004) e do Habeas Corpus n. 127.090-AM (Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 03.03.2016). Em matéria de interpretação de normas processuais, convém também mencionar a seguinte passagem, extraída do julgamento do Habeas Corpus n. 115.698-AM (Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 25.06.2013): “A máxima efetividade das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa (CRFB, art. 5º, LV), dimensões elementares do devido processo legal (CRFB, art. 5º, LIV) e cânones essenciais do Estado Democrático de Direito (CRFB, art. 1º, caput) impõem a incidência da regra geral do CPP também no processo penal militar, em detrimento do previsto no art. 302 do Decreto-lei nº 1.002/69.”

5 “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; e III – como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau. (omissis).”

6 “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 consanguíneos e afins até o 3º (terceiro) grau.”

Ao examinar os dois dispositivos regimentais, é impossível não os comparar com as regras trazidas sobre os temas da suspeição e do impedimento pelo CPP e pelo CPC. E a comparação é inevitável não apenas por estarmos tratando de normas instrumentais, mas porque a revisão administrativa do lançamento, ao final do dia, poderá dar origem a litígios que se desenvolverão naquelas duas esferas processuais, seja mediante a execução fiscal do crédito tributário definitivamente constituído, seja mediante a ação de persecução penal relativa a crimes contra a ordem tributária.

Não se ignora, evidentemente, a relevância da Lei n. 9.784/1999 nesta equação interpretativa. Mas, inclusive a lei geral do processo administrativo federal não pode deixar de ser lida e aplicada à luz do CPC, o mesmo sendo válido para o Decreto n. 70.235/1972, que cuida especificamente do processo fiscal no âmbito da administração pública federal.

Se a disciplina da matéria estivesse limitada apenas àquilo que dispõe o Decreto n. 70.235/1972, a primeira impressão que poderia haver é a de que, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, simplesmente não haveria impedimento ou suspeição do julgador. Consequentemente, as disposições dos arts. 42 e 43, Anexo I, do RICARF, seriam ilegais, pois não encontrariam respaldo naquele decreto.

Trazendo a Lei n. 9.784/1999 à baila, enxergaríamos nos seus arts. 18 e 20 regras que se assemelhariam àquelas do RICARF, mas que ainda assim seriam mais restritas do que o disposto no regimento: em relação à suspeição, o art. 43, Anexo II, do RICARF, e o art. 20 da Lei n. 9.784/1999, teriam o mesmo alcance; já em relação ao impedimento, o RICARF seria mais abrangente do que a lei geral do processo administrativo federal.

Seria ilegal o RICARF naquilo em que iria além da Lei n. 9.784/1999? É evidente que não.

Revedo as regras do RICARF à luz do CPP e do CPC, percebe-se que, à semelhança do art. 42, inc. I, Anexo II, que considera impedido o conselheiro que tenha atuado como autoridade lançadora, o art. 252, incs. I e II, do CPP, impede o juiz de julgar a causa em que tiver funcionado como membro do Ministério Público, autoridade policial, auxiliar da justiça ou perito. Similar é o comando do art. 144, inc. I, do CPC, ao dar por impedido o juiz que tiver atuado como membro do Ministério Público no processo em que vier a ser designado a julgar.

O que se nota, prosseguindo na comparação, é que as normas processuais civil e penal acabam por demandar uma aplicação mais rigorosa e ampla das regras de impedimento e suspeição do RICARF, para além da literalidade do seu texto. Tudo isso, como antecipado, em prol das garantias fundamentais relacionadas ao devido processo legal e aos princípios que regem a administração pública.

Pensemos em alguns exemplos, para demonstrar que é correto o raciocínio.

Sem perder de vista o inciso I do art. 42, estaria impedido de atuar como conselheiro aquele que houvesse prestado depoimento na fase instrutória do lançamento de ofício, trazendo para o processo informações favoráveis ou desfavoráveis ao sujeito passivo em tal ocasião?

Imagine-se, por hipótese, que assim tenha ocorrido com conselheiro (representante do Fisco ou dos contribuintes) que, antes de assumir essa função, tivesse exercido cargo em empresa com a qual o sujeito passivo autuado houvesse transacionado e que, em razão dessa relação, tivesse sido demandado a prestar esclarecimentos no curso da investigação fiscal.

A literalidade do art. 42, inc. I, não impediria a atuação desse conselheiro. A hipótese igualmente não estaria alcançada pelo inciso II, mesmo à luz das regras ampliativas dos §§ 1º e 2º<sup>7</sup>, este último adicionado ao RICARF pela Portaria MF n. 152/2016, como decorrência dos incidentes apurados na Operação Zelotes.

O conselheiro estaria livre para atuar no processo? Estaria apto a proferir uma decisão isenta, sem se deixar influenciar pelo próprio depoimento prestado na fase instrutória?

Tomemos como outro exemplo o impedimento do julgador para atuar em processo que tenha como parte seu cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau, prescrito pelo art. 42, inc. III, Anexo II, do RICARF.

Nesse tipo de situação, a Portaria MF n. 152/2016 ampliou a regra também para os casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhe ou seja sócio do sujeito passivo ou que atue no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado<sup>8</sup>.

Sem prejuízo dessa ampliação, estaria o conselheiro impedido de atuar em processo que tivesse como sujeito passivo uma pessoa sujeita à sua tutela ou curatela civil? Teria condições de prolatar um julgamento não influenciado pelo possível impacto causado ao seu tutelado ou curatelado?

Aquela hipótese envolvendo a testemunha é considerada causa de impedimento tanto pelo CPP (art. 252, inc. II), quanto pelo CPC (art. 144, inc. I). O envolvimento de tutelado ou

---

7 “§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso. § 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos.”

8 “§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado.”

curatelado torna o juiz suspeito em matéria penal, conforme art. 254, inc. V, do respectivo código processual.

Ainda que não explícitos no RICAREF, nem tampouco no Decreto n. 70.235/1972 e na Lei n. 9.784/1999, esses casos de impedimento deveriam ser aplicados e invocados não só com base na legislação processual citada, como também nas regras regimentais que exigem dos integrantes do CARF pautarem-se “por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integralidade, moralidade e decoro” e a observarem “o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento”, tudo isso para poderem cumprir a lei “com imparcialidade e exatidão”, conforme prescreve o art. 41, Anexo II, em linha com o art. 37, *caput*, da Constituição Federal.

Nas palavras de Celso Agrícola Barbi: “a primeira e mais importante qualidade de um juiz é a imparcialidade. Investido da alta missão de decidir acerca dos mais relevantes interesses das partes, munido de amplos poderes para esse fim, é indispensável que o juiz realmente julgue sem ser influenciado por quaisquer fatores que não o direito dos litigantes. O despreparo cultural ou a morosidade do juiz pode preocupar o litigante. Mas o fator que é realmente capaz de intranquilizá-lo, de fazê-lo descrer na justiça humana, é a falta de confiança na isenção do juiz.”<sup>9</sup>

O rigor em relação à imparcialidade do julgador, portanto, é elemento essencial do devido processo legal e do seu consectário princípio do juiz natural, conforme reiteradamente declarado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>, devendo-se guardar a máxima objetividade com relação às normas de impedimento, as quais têm por função criar uma presunção absoluta de parcialidade, com o propósito de assegurar a retidão do resultado final do julgamento<sup>11</sup>.

Pode ser que o conselheiro ouvido como testemunha atue, por ocasião do julgamento da lide administrativa, com total isenção e imparcialidade? Pode ser que sim.

É possível que o conselheiro aja de forma neutra quando julgar caso envolvendo interesse do seu tutelado ou curatelado? Sim. Por que não?

No entanto, considerada a relevância da atividade judicante, Cândido Rangel Dinamarco<sup>12</sup> nos alerta que “não é *razoável* exigir ou esperar do *homo medius* um comportamento superior equidistante” (destaque nosso), de modo que “não desmerece o juiz, nem constitui pecha de indignidade” pressupor que, naquelas duas situações, o julgador teria a sua

9 Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro-São Paulo, 1975, vol. 1, t. 2, p. 546-547.

10 Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 165.393-PE, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 15.03.2019; Agravo Regimental na Arguição de Impedimento n. 4-DF, Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. em 24.05.2012.

11 Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 24.613-DF, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. em 22.06.2005.

12 Instituições de direito processual civil. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, vol. II, p. 223-224.

imparcialidade comprometida, colocando em risco a sua atuação segundo os princípios da impessoalidade e da moralidade administrativas, mesmo que as duas hipóteses não estejam contempladas na literalidade dos arts. 42 e 43, Anexo II, do RICARF.

Vale lembrar, neste contexto, a orientação do Supremo Tribunal Federal<sup>13</sup> de que as hipóteses de impedimento aplicáveis à administração pública federal são mais amplas e abrangentes do que aquelas mencionadas na Lei n. 9.784/1999, as quais “são apresentadas de forma *exemplificativa* existindo outras situações que, de igual modo, causam prejuízo à parcialidade do julgador e, como consequência, desautorizam sua atuação no processo” (destaque nosso).

Na mesma direção é a conclusão de Sergio Ferraz e de Adilson Abreu Dallari<sup>14</sup>, para quem o elenco do art. 18 da Lei n. 9.784/1999, parece “acanhado”, de modo que, “como se trata, na matéria, de implementação de princípio constitucional expresso (CF, art. 37, *caput*: princípio da impessoalidade), franqueada está ao intérprete e ao julgador a integração supletiva do comando legal em questão”.

Outros órgãos administrativos de julgamento, como é o caso do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), adotam fórmulas mais claras para lidar com essa integração normativa com a legislação processual, optando por simplesmente referir no seu regimento que: “aplicam-se ao Presidente, aos Conselheiros, ao Superintendente-Geral, ao Economista-Chefe e ao Procurador-Chefe as hipóteses de impedimento e suspeição previstas nos arts. 18 e 20 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e nos art. 144, 145 e 147 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015”<sup>15</sup>.

Esse tipo de abordagem, aliás, encontra-se em linha com o art. 15 do CPC, que veio reconhecer a aplicação subsidiária e supletiva das normas processuais civis aos “processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos”, o que inclui o processo administrativo fiscal<sup>16</sup>.

Outro exemplo em que a aplicação do RICARF não pode ser literal é aquele em que o conselheiro tenha participado anteriormente do caso, nele proferindo decisão.

Ressalvada a hipótese em que é provocado a se manifestar novamente em sede de embargos de declaração, para apenas sanear vício de omissão, obscuridade ou contradição na decisão embargada, é possível imaginar que o julgador que anteriormente tenha

13 Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 26.029-DF, 2ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 11.05.2014.

14 Processo administrativo. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 138-139.

15 Art. 13, *caput*, do regimento interno do CADE, aprovado pela Resolução n. 22/2019.

16 RIBEIRO, Diego Diniz. O CPC 2015 e seus reflexos no processo administrativo tributário. In: SOUZA, Priscila (org.); e CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – racionalização do sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2017, p. 219-240.

apreciado o caso venha a adotar decisão distinta em momento subsequente, quando instigado a julgar recurso interposto contra essa mesma decisão?

Possível? Sim. Provável? Não, pois “não é *razoável* exigir ou esperar do *homo medius* um comportamento superior equidistante” (destaque nosso), repetindo o alerta de Dinamarco, do alto dos seus mais de quarenta anos de cátedra.

Essa tal hipótese deve ser resolvida, então, à luz dos arts. 252, inc. III, e 144, inc. II, do CPP e do CPC, que consideram como impedido o julgador que “tiver funcionado como juiz de outra instância, pronunciando-se, de fato ou de direito, sobre a questão”, ou que do processo “conheceu em outro grau de jurisdição, tendo proferido decisão”.

O art. 42, inc. I, Anexo II, do RICARF, veicula norma de impedimento que apenas afastaria o conselheiro que, em relação a determinado processo, houvesse “praticado ato decisório monocrático”. Isolada e literalmente, essa regra teria alcance limitadíssimo, inclusive porque o julgamento do processo administrativo fiscal federal não ocorre de forma monocrática em nenhuma das suas instâncias: o julgador que participou da decisão colegiada na Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ)<sup>17</sup>, portanto, não estaria impedido de integrar o órgão revisor no CARF e, fazendo parte da turma julgadora de segundo grau, também não estaria impedido de rever o mesmo processo na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Igualmente restritivo aparenta ser o § 3º do mesmo art. 42, que limitaria o impedimento sob duas perspectivas: (i) primeiro, ao sugerir que o conselheiro somente estaria impedido quando tivesse “atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso”; e (ii) segundo, que tal situação de impedimento só o impossibilitaria de atuar como “relator” do caso sujeito a posterior julgamento, não lhe sendo vedado integrar o órgão colegiado que viesse a reapreciar a decisão recorrida.

Segundo a leitura estreita que se poderia fazer desse dispositivo regimental, o conselheiro que participasse de julgamento colegiado, na DRJ ou no CARF, jamais estaria impedido de voltar a decidir a respeito do mesmo processo, a não ser que houvesse atuado previamente como relator ou se, apresentando voto divergente deste, o seu voto acabasse não sendo vencedor, o que o levaria a exercer o papel de redator do acórdão final. Compondo a maioria vitoriosa ou filiando-se à minoria vencida, formulando ou não voto por escrito acompanhando o relator, instaurando ou acompanhando a divergência, em nenhuma dessas hipóteses haveria o impedimento.

Dentro dessa limitadíssima interpretação, ainda, o impedimento apenas alcançaria o conselheiro se, no julgamento posterior da mesma lide administrativa, viesse a ser sorteado como relator do caso. Caso integrasse o colegiado revisor da decisão recorrida, sem ocupar a posição de relator, não haveria nenhum problema na sua segunda participação na análise

17 Vide arts. 13, § 1º, 277 e 339, do regimento interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n. 430/2017.

da mesma lide, onde provavelmente repetiria a sua decisão anterior favorável ou desfavorável à pretensão recursal.

Ora, retornando a Cândido Rangel Dinamarco<sup>18</sup>, verifica-se que a hipótese de impedimento do art. 144, inc. II, do CPC, tal como aquela do art. 252, inc. III, do CPP, visa assegurar não só a imparcialidade e a impessoalidade do julgador, mas também o próprio sistema de pluralidade de graus de jurisdição, o qual ficaria comprometido se a mesma pessoa exercesse as funções de julgador da lide em mais de uma instância:

“Imparcialidade não se confunde com neutralidade nem importa um suposto dever de ser ética ou axiologicamente neutro. A doutrina processual moderna vem enfatizando que o juiz, embora escravo da lei como tradicionalmente se diz, tem legítima liberdade para interpretar os textos desta e as concretas situações em julgamento, segundo os valores da sociedade (supra, n. 51). *O sistema de pluralidade de graus de jurisdição e a publicidade dos atos processuais operam como freios a possíveis excessos e prática de parcialidades a pretexto dessa liberdade interpretativa. No julgamento dos recursos, feito por outras pessoas, não se reproduzem necessariamente os mesmos possíveis sentimentos e interesses do juiz inferior, reconstituindo-se a indispensável impessoalidade.*” (Destaques nossos)

A não observância dessa regra de impedimento prejudica, como é fácil deduzir, a própria chance de reversão das decisões tomadas nas instâncias inferiores, conforme destaca Arnaldo Esteve Lima<sup>19</sup>, em sua obra sobre o processo administrativo no âmbito da administração pública federal:

“... pondere-se, no entanto, que, a exemplo do Judiciário, que é escalonado em instâncias, também na Administração há hierarquias e, assim, a lógica, além da busca da melhor solução – sob os prismas legal e de justiça –, recomenda que se adote, sempre que possível, o *princípio da reversibilidade*, pois tal é, ainda, mais consentâneo com o Estado democrático de direito.” (Destaques nossos)

Não por outro motivo é que o Supremo Tribunal Federal, naquele julgamento em que afirmou que as hipóteses de impedimento da Lei n. 9.784/1999 são meramente exemplificativas, também concluiu que:

“Apesar de o artigo 18 da Lei 9.784/1999 ter se limitado a reconhecer como impedido apenas aquele que atuou de forma auxiliar no processo (perito, testemunha ou representante), *há que se considerar igualmente impedido aquele que atuou de forma substancial, proferindo decisão.*”

18 Instituições de direito processual civil. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, vol. I, p. 220.

19 O processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 96-97.

Nesse caso, a imparcialidade do julgador está ainda mais abalada, uma vez que está comprometido com a tese que adotou para decidir anteriormente. É esse prejulgamento que *ofende o princípio constitucional da impessoalidade* e que, por isso mesmo, deve ser obstado pelas regras de *impedimento* e *suspeição*.

O art. 134 do Código de Processo Civil prevê hipótese de impedimento que se assemelha ao que se deu na espécie, a saber:

‘Art. 134. É defeso ao juiz exercer as suas funções no processo contencioso ou voluntário: [...] III – que conheceu em primeiro grau de jurisdição, tendo-lhe proferido sentença ou decisão;’ (grifos nossos).’

*Esse dispositivo legal, assim como o art. 18 da Lei 9.484/1999, visa garantir a imparcialidade do julgador devendo ser aplicado analogicamente ao processo administrativo.”* (Destaques nossos)

Lembrando-se da objetividade das regras de impedimento do julgador, a Suprema Corte ainda observou que “configurada a hipótese legal de impedimento a competência para julgar o processo ou recurso está imediatamente afastada, tornando *desnecessário perquirir a efetiva propensão do julgador em atuar de forma parcial* por se tratar de *presunção absoluta*” (destaques nossos).

Com efeito, não é crível imaginar que o *homo medius* atuante como julgador na esfera administrativo fiscal tenha capacidade de isenção distinta e superior do que a do ser humano que atua como magistrado cível ou criminal. Não é razoável imaginar que, diante da situação tratada nos arts. 144, inc. II, do CPC, e 252, inc. III, do CPC, consiga se manter equidistante da sua própria decisão anterior proferida na mesma lide, não prejudicando o sistema de pluralidade de graus de jurisdição e a possibilidade de reversão da decisão recorrida.

Com base nesses fundamentos foi que o Ministério Público Federal concluiu, no seu Parecer n. 3.818/2004<sup>20</sup>, que “se a lei processual obsta o magistrado de atuar no processo em que prestou jurisdição, a que se considerar igualmente impedido, o agente público para julgar o recurso hierárquico interposto contra precursora decisão da sua lavra, haja vista, que exaurida a sua competência na instância precedente, o reexame pugnado pelo recorrente, não poderá realizar-se-á pelo mesmo administrador que proferiu o precedente pronunciamento impugnado, conquanto, seria reduzir o espectro da instância recursal ao de um mero juízo de retratação, suprimindo o seu poder de revisão, calcado na efetiva possibilidade de reforma, assegurada pela sua autonomia e isenção, materializada por julgador diverso e desvinculado da instância originária.”

### III – OUTRAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

---

20 Produzido para o julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 26.029-DF, aqui já referido.

Tomando distância da situação específica do CARF, verifica-se que outros tribunais da administração pública federal, inclusive vinculados ao Ministério da Economia, aplicam a regra de impedimento que afasta o julgador que participou da análise da mesma lide em outra instância. A título de exemplo: o art. 40, § 1º, inc. I<sup>21</sup>, do regimento interno do Conselho de Recursos do Seguro Social – CRSS, aprovado pela Portaria n. 116/2017, do Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário; o art. 18, inc. I<sup>22</sup>, do regimento interno do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional – CRSFN, aprovado pela Portaria MF n. 68/2016; e, ainda, o art. 18, inc. II<sup>23</sup>, do regimento interno do Conselho de Recursos do Sistema Nacional de Seguros Privados, de Previdência Privada Aberta e de Capitalização – CRSNSP, aprovado pela Portaria MF n. 38/2016.

A mesma tônica é observada nos tribunais administrativos fiscais estaduais, os quais não descuidam da amplitude que se deve dar aos arts. 144, inc. II, do CPC, e 252, inc. III, do CPC, como realizadores daqueles princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, do juiz natural, da pluralidade de graus de jurisdição, da reversibilidade das decisões, da impessoalidade e da moralidade administrativas.

Nessa situação de impedimento referida no parágrafo anterior, os Estados do Acre<sup>24</sup>, Amapá<sup>25</sup>, Amazonas<sup>26</sup>, Espírito Santo<sup>27</sup>, Mato Grosso<sup>28</sup>, Rio Grande do Norte<sup>29</sup>, Tocantins<sup>30</sup> e o Distrito Federal<sup>31</sup>, prescrevem que está impedido o julgador que houver proferido decisão ou produzido parecer sobre o processo em instância inferior. Sergipe<sup>32</sup>, Roraima<sup>33</sup>,

---

21 “Art. 40. [...] § 1º O Conselheiro estará impedido de participar do julgamento quando: I – participou do julgamento em 1ª instância”.

22 “Art. 18. Os Conselheiros e o Procurador da Fazenda Nacional estarão impedidos de participar do julgamento quando tenham: I – atuado no processo em primeira instância”.

23 “Art. 18. Os conselheiros e o Procurador da Fazenda Nacional estarão impedidos de participar do julgamento dos recursos quando tiverem: [...] II – interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto”.

24 Art. 13, § 1º, do Decreto n. 13.149/2005.

25 Art. 61, § 1º, do Decreto n. 1.507/2001.

26 Art. 26, inc. IV, da Resolução n. 003/2004, do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Amazonas.

27 Art. 57, § 2º, do Decreto n. 1.353-R/2004.

28 Art. 54, inc. VI, do Decreto n. 14.320/2015.

29 Art. 89, § 1º, da Resolução n. 001/2009 do Conselho de Recursos Fiscais.

30 Art. 23, inc. I, alínea “b”, do Decreto n. 3.198/2007.

31 Art. 55, § 1º, do Decreto n. 33.268/2011.

32 Art. 19, inc. I, da Portaria SEFAZ n. 1.506/1994.

33 Art. 48, inc. III, do Decreto n. 879-E/1994.

Rondônia<sup>34</sup>, Pernambuco<sup>35</sup>, Paraná<sup>36</sup>, Pará<sup>37</sup> e Ceará<sup>38</sup>, mirando o impedimento no segundo grau administrativo, mencionam a proibição de decidir quando o julgador tiver participado da decisão sobre o caso na primeira instância.

Os Estados de Goiás<sup>39</sup> e do Piauí<sup>40</sup>, de outro lado, vão além e fixam o impedimento não só no caso de prolação de decisão ou parecer, mas também para a hipótese de o julgador ter “interferido no processo em qualquer condição ou a qualquer título”. De forma similar, as legislações da Paraíba<sup>41</sup> e do Maranhão<sup>42</sup> referem-se ao impedimento do julgador que tenha praticado “ato decisório” ou “proferido sentença ou decisão” no mesmo processo.

No caso do Estado de São Paulo, é curioso notar que, embora o regimento do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) não aborde a situação, inseriu-se<sup>43</sup> no próprio texto da Lei Estadual n. 13.457/2009, art. 31, inc. III, que é impedido de julgar o processo aquele que “tenha conhecido em outro grau de jurisdição, tendo proferido decisão”.

A fim de esclarecer a abrangência e a aplicação da norma legal, o TIT aprovou a sua Questão de Ordem n. 21, deixando explicado que “o juiz que participou de julgamento, tendo proferido decisão de qualquer natureza tem, por ficção jurídica, sua independência comprometida para revisar o julgamento anterior ou participar de nova sessão em virtude da reforma de decisão por órgão superior, em outra instância”. Aliás, do julgamento em que essa orientação foi aprovada<sup>44</sup>, podem-se colher as seguintes palavras do Juiz Edison Aurélio Corrazza, em grande parte alinhadas com tudo o quanto visto acima:

“A imparcialidade do juiz é um dos pressupostos processuais subjetivos do processo. O impedimento e suspeição são espécies do gênero que caracteriza a não isenção do julgador para por (sic) fim a lide. É dever do juiz declarar-se impedido ou suspeito, podendo alegar motivos de foro íntimo.

[...]

34 Art. 34, inc. II, do Decreto n. 9.157/2000.

35 Art. 45 do Decreto n. 15.229/1991.

36 Art. 57, inc. II, da Resolução SEFAZ n. 610/2017.

37 Art. 6º, inc. III, do Decreto n. 3.578/1999.

38 Art. 32, inc. II, da Portaria SEFAZ n. 145/2017.

39 Art. 4º, inc. I, alínea “d”, do Decreto n. 6.930/2009.

40 Art. 62, inc. IV, da Lei n. 6.949/2017.

41 Art. 8º, inc. I, alínea “c”, da Lei n. 10.094/2013.

42 Art. 106, alínea “a”, do Decreto n. 19.648/2003.

43 Lei n. 16.498/2017.

44 Câmara Superior do TIT, j. em 05.12.2017.

O impedimento tem caráter objetivo, enquanto que a suspeição tem relação com o subjetivismo do juiz.

No impedimento há presunção absoluta (*juris et de jure*) de parcialidade do juiz em determinado processo por ele analisado, enquanto na suspeição há apenas presunção relativa (*juris tantum*).

Como tal, a norma que determina o impedimento deve ter *máxima eficiência, e não pode ser limitada por interpretação, sob pena de restringir o então pretendido pela norma.*” (Destques nossos)

Também no nível dos municípios, finalmente, é possível encontrar com frequência<sup>45</sup> a adoção de regras similares de impedimento, alinhadas à legislação processual, podendo-se destacar inclusive a norma do art. 15 do Decreto n. 17-E/2012, do Município de Boa Vista, ali prescrevendo que “aplicam-se aos processos submetidos ao Contencioso Administrativo Tributário Municipal os casos de impedimento e suspeição previstos na Lei Processual Civil vigente”.

#### IV – CONCLUSÕES

Em conclusão, portanto, é possível demonstrar que:

- o rigor em relação às regras de suspeição e impedimento dos julgadores administrativos fiscais é essencial para assegurar decisões isentas nos processos de revisão de lançamento;
- tal isenção é capaz de evitar, de um lado, o prejuízo ao Erário e a não punição a ilícitos penais tributários, e, de outro, o enriquecimento ilícito do Estado, além de respeitar as garantias do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, do juiz natural, da pluralidade de graus de jurisdição e da reversibilidade das decisões;
- a máxima efetividade dessas garantias é também alcançada mediante o respeito à impessoalidade e à moralidade nos processos administrativos fiscais, para o que se deve obediência às normas sobre impedimento e suspeição prescritas pelo CPP e pelo CPC, em caráter supletivo e subsidiário;
- os arts. 42 e 43, Anexo II, do RICARF, como exemplo, devem ser lidos e aplicados à luz daqueles diplomas legais processuais e devem ser encarados como um rol meramente exemplificativo, de modo que as hipóteses de suspeição e impedimento

---

45 Verificada ao menos a legislação das Capitais, podem ser mencionados não só o caso do Município de Boa Vista (referido no próprio texto acima), como também as situações do Conselho de Recursos Fiscais do Município de Porto Velho (art. 32, inc. III, da Lei Complementar n. 691/2017), do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro (art. 44, § 2º, inc. I, alínea “b”, do regimento interno aprovado pela Resolução SMF n. 2.694/2011), do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do Município de Porto Alegre (art. 41, § 2º, do regimento interno), da Junta de Julgamento Tributário do Município de Curitiba (art. 20, inc. I, do Decreto n. 502/2018), do Conselho Tributário Fiscal do Município de Goiânia (art. 34, inc. II, alínea “b”, do Decreto n. 1.405/2017), da Junta de Recursos Fiscais do Município de Palmas (art. 13, inc. II, Decreto n. 157/2007), do Conselho de Contribuintes do Município de São Luís (art. 35, § 1º, do seu regimento) e do Conselho Tributário Municipal da Prefeitura de Maceió (art. 25, parágrafo único, inc. I, do regimento interno).

dos conselheiros não se esgotem na literalidade dos seus incisos e parágrafos restritivos; e

– essa é a realidade praticada, aliás, em outros tribunais da administração pública federal, inclusive do próprio Ministério da Economia, além de ser a tônica que orienta inúmeros tribunais administrativos fiscais nos níveis estadual, distrital e municipal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBI, Celso Agrícola. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro-São Paulo, 1975, vol. 1, t. 2.

BRASIL. Ministério Público Federal. Parecer n. 3.818/2004.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Relatório Anual da Fiscalização – Resultados de 2019 – Plano de Ação para 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.374-8-ES. Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 06.10.2004.

BRASIL. Agravo Regimental na Arguição de Impedimento n. 4-DF, Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. em 24.05.2012.

BRASIL. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 24.613-DF, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. em 22.06.2005.

BRASIL. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 165.393-PE, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 15.03.2019.

BRASIL. Habeas Corpus n. 115.698-AM, Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 25.06.2013.

BRASIL. Habeas Corpus n. 127.090-AM, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 3.3.2016.

BRASIL. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 26.029-DF, 2ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 11.05.2014.

BRASIL. Temas de Repercussão Geral n. 239 e n. 283.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Questão de Ordem n. 21, aprovada pela Câmara Superior em 05.12.2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, vol. I.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, vol. II.

FERRAZ, Sergio; e DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

LIMA, Arnaldo Esteve. *O processo administrativo no âmbito da administração pública federal*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

RIBEIRO, Diego Diniz. O CPC 2015 e seus reflexos no processo administrativo tributário. In: SOUZA, Priscila (org.); e CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *O princípio da máxima efetividade e a interpretação constitucional*. São Paulo: LTr, 1999.