

## A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) de n. 112/2015: uma Proposição de Grande Reformulação do Modelo de Contencioso Tributário Brasileiro

### *The Proposal of Amendment to the Constitution (PEC) n. 112/2015: a Proposition of Major Overhaul on the Current Brazilian Model of Tax Litigation*

Fernanda de Oliveira Silveira

*Mestre em Direito Público pela PUCMinas. Professora na Especialização do IEC/PUCMinas. Professora na Pós-graduação da ESA/OABMG. Professora na Pós-graduação da Universidade Estácio de Sá. Professora Credenciada do TCE/MG. Especialista em Direito Tributário pela PUCMinas. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Membro da Comissão Estadual da Mulher Advogada da OAB/MG. Advogada atuante em Minas Gerais.*  
E-mail: [fernandadosilveira@gmail.com](mailto:fernandadosilveira@gmail.com).

#### *Resumo*

O presente artigo visa discutir a grande reformulação do modelo atual de contencioso tributário brasileiro que seria efetivada em caso de aprovação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) de n. 112/2015, ainda em trâmite no Senado Federal. Além da análise do texto da referida PEC, em todos os seus aspectos, foram também observadas as críticas e manifestações já publicadas e a ela direcionadas, especialmente em se considerando as denúncias deflagradas, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pela Operação Zelotes da Polícia Federal do Brasil. Assim, busca-se contribuir e incentivar o debate acerca do tema, dada a sua relevância, em razão do importante papel constitucional exercido pelos julgamentos em matéria fiscal, bem como em razão do ineditismo do presente trabalho.

*Palavras-chave:* modelo brasileiro de contencioso tributário, julgamento, lides tributárias, propostas, PEC n. 112/2015.

#### *Abstract*

The purpose of this article is to discuss the major overhaul on the current Brazilian model of tax litigation that would be implemented in case of approval of the Proposal of Amendment to the Constitution (PEC) n. 112/2015, which is still ongoing in the Federal Senate. In addition to the PEC's textual analysis, in all its aspects, this article analysed the published critics and reviews directed to it, specially taking into considerations the accusations directed to the Brazilian Federal Administrative Counsel of Tax Recourses (CARF) and made through the Brazilian Police Operations called "Operação Zelotes". Therefore, this work's purpose is to foment and encourage debates over the topic, given its relevance, as the tax

trials play an important constitutional hole, as well as due to the originality of this study.

*Keywords:* tax litigation's Brazilian model, tax procedures, PEC n. 112/2015.

## 1. Introdução

Os desafios atualmente postos aos juristas atuantes na seara do Direito Público como um todo são consideráveis: a concepção da ordem constitucional atualmente vigente, desde a promulgação da Constituição da República de 1988 (CR/1988), impõe a necessidade de se repensar o modelo brasileiro de Estado e sua interação com os jurisdicionados.

Atribui-se ao Estado objetivos expressos voltados ao desenvolvimento econômico e social do país, que diretamente afetam a forma de sua atuação, especialmente em relação à sua intervenção na vida dos particulares, às obrigações que lhe cabem face aos direitos de cada um dos cidadãos e, na seara tributária, à construção de modelo que propicie a arrecadação direta de recursos derivados dos contribuintes e que se mantenha fiel aos ditames constitucionais.

Se a lei tributária guarda contornos objetivos, a serem aplicados de acordo com cada caso concreto por meio do ato de lançamento fiscal, é deveras importante que seja garantido aos contribuintes (sejam eles pessoas físicas ou jurídicas) o seu direito à eventual comprovação de que, na realidade, não deveriam se sujeitar a determinada exigência fiscal, ou que o valor a ser suportado devesse ser reduzido, ou mesmo que não se amoldaria ao caso concreto a aplicação de quaisquer penalidades.

Este é o importante papel a ser desempenhado pelas estruturas do contencioso tributário pátrio, em ambas as instâncias administrativa e judicial: o controle do ato administrativo de lançamento tributário, tanto para garantir os direitos dos contribuintes, quanto para evitar a custosa judicialização daqueles atos que, de fato, mereçam correção, de forma a poupar o dispêndio desnecessário de recursos públicos que possam ser melhor aproveitados em outros setores de atuação estatal.

Pergunta-se, então, quais seriam as alterações promovidas, no modelo de contencioso tributário atualmente vigente, em caso de aprovação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) de n. 112/2015 (PEC n. 112/2015) pelo Congresso Nacional?

O objetivo do presente estudo é o de provocar o debate qualificado sobre o tema, tanto para detalhar as mudanças propostas por meio da PEC n. 112/2015 quanto para apresentar as críticas a ela já feitas, como forma de contribuir à evolução da ciência tributária e ao aprimoramento do julgamento dos processos fiscais e das lides tributárias.

## 2. Iniciativa, justificação e contexto da proposição da PEC n. 112/2015

Em sessão realizada em 18 de agosto de 2015, foi apresentada pelo Senador Ataídes Oliveira (e aderida por outros parlamentares) a PEC n. 112/2015, com a seguinte ementa: “determina a edição de Lei Complementar para regular o contencioso administrativo fiscal”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição n. 112 de 2015. Brasília: publicada em 18 ago. 2015, p. 67.

Não obstante, a proposta não se restringe à determinação de regulamentação futura do contencioso fiscal administrativo por Lei Complementar, já trazendo alterações relevantes no que tange ao julgamento das lides tributárias.

Primeiramente, é importante ressaltar que a proposta foi assinada por trinta e quatro senadores<sup>2</sup> (do total de oitenta e um), distribuídos dentre onze partidos distintos e oriundos de vinte e uma unidades da Federação (dentre as vinte e sete existentes, incluindo os Estados e o Distrito Federal).

Em termos percentuais, trata-se de iniciativa apresentada por cerca de (i) 42% (quarenta e dois inteiros por cento) dos senadores então em exercício; (ii) 73,3% (setenta e três inteiros e três décimos por cento) dos partidos então representados no Senado Federal; e (iii) 77,8% (setenta e sete inteiros e oito décimos por cento) das Unidades da Federação.

Não há dúvidas, portanto, quanto à pluralidade e significativa abrangência de sua autoria, o que poderia em tese resultar em massivo apoio à sua aprovação.

Em segundo lugar, no que se refere à sua justificação, a proposta é apresentada como uma possível medida a ser tomada para o combate dos casos de corrupção e esquemas criminosos que foram investigados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialmente no âmbito da “Operação Zelotes”.

Nos últimos anos, deflagrou-se uma crise no CARF com o desenrolar das denúncias apuradas pela Polícia Federal do Brasil (PFB) através da “Operação Zelotes”, iniciada em 26 de março de 2015, que culminaram inclusive na determinação da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) de que não seria compatível com a advocacia o exercício do cargo de conselheiro do CARF.

A Operação Zelotes visava à investigação de um esquema de corrupção nos julgamentos realizados pelo CARF, em que determinados conselheiros teriam manipulado a tramitação de processos ou alterado seus votos para beneficiar alguns dos maiores grupos empresariais do Brasil. Em razão do esquema, o Governo Federal teria tido prejuízos bilionários, superando inclusive o valor envolvido em outros esquemas investigados pela Polícia Federal, como o “Mensalão”.

Já foram deflagradas oito fases da operação Zelotes, dentre mandados de busca e apreensão de documentos, quebra de sigilos fiscal e bancário de ex-conselheiros do CARF, prisões preventivas, prisões domiciliares e obtenção de depoimentos sob condução coercitiva<sup>3</sup>.

Em sua justificação, os autores da PEC n. 112/2015 inicialmente afirmam que seria comumente sabido que o CARF acabou por se tornar “absolutamente aparelhado por um esquema criminoso de venda de decisões acerca de ilícitos e débitos tributários”, tendo em vista que, por meio da Operação Zelotes e da Co-

<sup>2</sup> A proposta foi redigida pelo Senador Ataídes Oliveira (PSDB/Tocantins) e assinada por outros trinta e três parlamentares, dentre partidos de oposição (como PSDB, DEM, PPS e PSC) ao então Governo Dilma e partidos que à época compunham a base governista (como PT, Pcdob, PSB, PP, PR, PDT, PTC e PRB).

<sup>3</sup> A última fase teve como alvo principal o Banco Itaú e o BankBoston, sendo certo que a operação já se desdobrou em denúncias relevantes – como a envolvendo o ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva, que foi indiciado pela Polícia Federal, em 15 de maio de 2017, pelo crime de corrupção passiva por suposta participação na venda de uma medida provisória em inquérito oriundo da operação – e que permanece ainda em andamento.

missão Parlamentar de Inquérito para investigação do CARF no âmbito do Senado Federal, teria sido possível definir como urgente a “reestruturação do referido órgão federal”<sup>4</sup>.

Inicialmente, cumpre destacar que a justificativa ao projeto, além de não ter feito referência a debates ou pesquisas relevantes que lhe tivessem precedido, aparentemente não foi embasada em estudos acadêmicos, não tendo sido mencionada a participação ou consulta a pesquisadores especializados na matéria tributária ou a especialistas na temática e nas minúcias que envolvem o contencioso tributário. Ademais, a alegação de que o CARF estaria criminalmente aparelhado mostra-se desacompanhada de qualquer demonstração por meio de dados estatísticos ou de qualquer natureza.

A proposição teria o objetivo de provocar mudanças nos três planos federativos, por meio do estabelecimento de parâmetros mínimos de regulação e critérios objetivos para a investidura nos cargos ligados à revisão administrativa e a sua posterior submissão à revisão judicial.

Como se verá adiante, a proposição determina que a composição dos órgãos administrativos deverá se dar por concurso público exclusivo para bacharéis em Direito, bem como institui a competência dos Tribunais Regionais Federais (TRFs) para a revisão das decisões administrativas proferidas em âmbito federal, seja por iniciativa do próprio Fisco ou do contribuinte, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado de decisão judicial.

Todavia, não obstante a proposta de integração entre instâncias se refira apenas ao contencioso fiscal federal, os autores definem como “consequência óbvia” da proposição o dever de que os Estados alterem suas respectivas constituições para que os Tribunais de Justiça (estaduais) também revejam as decisões administrativas proferidas em âmbito estadual (e, possivelmente, municipal), com a garantia de que o crédito tributário também ficaria suspenso até o trânsito em julgado da referida decisão judicial.

No que tange à competência para a iniciativa/regularidade formal da proposta apresentada, os autores se declaram cientes da determinação constitucional de que é de iniciativa privativa da Presidência da República a “iniciativa de leis e atos infralegais que versem sobre a organização e funcionamento da administração federal”, conforme o disposto no art. 61, § 1º, inciso II, letra “e”<sup>5</sup> e art. 84, inciso VI, letra “a”<sup>6</sup>, da Constituição da República de 1988 (CR/1988).

<sup>4</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., p. 68.

<sup>5</sup> “Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: [...]

II – disponham sobre: [...]

e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI.”

<sup>6</sup> “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...]

VI – dispor, mediante decreto, sobre:

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; [...]”

No entanto, esclarecem que não haveria limitação para a definição de diretrizes constitucionais que norteassem “o Executivo na reestruturação da última instância do contencioso administrativo fiscal federal”<sup>7</sup> e que estabelecessem critérios mínimos para a composição dos órgãos de revisão fiscal nos demais componentes da Federação<sup>8</sup>, especialmente por entenderem que tal regulação seria importante para “o equilíbrio e isenção do sistema de arrecadação tributária”<sup>9</sup>.

Acrescentam ainda a importância da intervenção legislativa na funcionalidade do Poder Executivo no que tange ao cumprimento das determinações legislativas, em respeito ao princípio democrático, o que se tornaria ainda mais vital pela representatividade exercida pelo Congresso Nacional.

Assim, concluem asseverando de forma expressa que o objetivo da alteração legislativa proposta seria o de “moralização e objetivação do processo mediante o qual é discutida a justiça da intervenção tributária”<sup>10</sup>, a demonstrar que, de fato, a maior motivação do projeto seria a de combater os escândalos apurados e investigados no CARF nos últimos anos.

Ao longo de sua futura tramitação (já que, até o momento, a PEC pouco avançou no Senado), poderão ser constatadas mudanças, sugestões de emendas ou até mesmo a proposição de substitutivos à redação original da PEC ora em análise<sup>11</sup>. Entretanto, para o estudo que se pretende empreender<sup>12</sup>, será analisada a redação original da proposta apresentada, pormenorizadamente descrita no item a seguir.

### **3. As alterações diretamente sugeridas por meio da PEC n. 112/2015**

Conforme narrado acima, a análise exclusiva da ementa da proposta levaria à conclusão de que, em verdade, a PEC se restringiria à determinação de que caberia à Lei Complementar regulamentar o contencioso administrativo fiscal, de forma generalizada e por meio de premissas comuns a todos os entes tributantes.

Não é isso o que se observa, entretanto, das alterações sugeridas por meio da PEC, tendo em vista que nela se propõe (i) a alteração da formação e ingresso dos

<sup>7</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., p. 69.

<sup>8</sup> Não se enquadra ao objeto do presente estudo a discussão quanto à competência para a iniciativa da PEC, já que a pesquisa se limita ao mérito da proposta.

<sup>9</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., p. 69.

<sup>10</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., p. 70.

<sup>11</sup> Logo após a sua publicação, a PEC foi encaminhada à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC) do Senado Federal e, até o presente momento, ainda não foi por ela analisada e está pendente de distribuição para relatoria – a demonstrar que, embora a ampla iniciativa da proposta por elevado número de senadores pudesse indicar que a PEC tramitaria com maior celeridade, tal fato não tem sido constatado até o presente momento, a demonstrar que tal proposta não tem sido tratada pelos parlamentares como prioritária ou de maior urgência.

<sup>12</sup> É preciso esclarecer que, embora a PEC não tenha tido consideráveis avanços desde a sua proposição, as alterações por ela formuladas são relevantes e afetariam de forma considerável toda a dinâmica do contencioso tributário brasileiro, o que justifica a sua análise em razão do objeto do presente estudo. Ademais, não se pode ignorar que a crise política recentemente deflagrada no país tem inviabilizado diversas discussões relevantes em variados temas e searas. Por fim, há ainda que se considerar que, até o momento, apenas foram publicadas poucas considerações e análises sobre o PEC n. 112/2015, o que faz com que a sua análise mais aprofundada, por meio do presente estudo, se revista de certo ineditismo, a propiciar que se iniciem relevantes discussões acerca de seu objeto e do tema em debate.

juízes em órgãos de segunda instância administrativa, (ii) a competência direta e originária dos Tribunais Regionais Federais para a revisão de decisões administrativas em matéria fiscal, e (iii) a suspensão da executividade dos lançamentos e atos administrativos em matéria tributária até o trânsito em julgado de decisão judicial (sem que o contribuinte fosse obrigado a qualquer apresentação prévia de garantia, mesmo no âmbito judicial).

### *3.1. Da nova redação proposta ao art. 37 da Constituição da República de 1988*

O art. 37 da CR/1988 define os princípios e as regras fundamentais que deverão ser obrigatoriamente observados pela Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Dentre os temas por ele regulamentados, pode-se destacar, por exemplo, (i) o acesso a cargos públicos, (ii) a obrigatoriedade e o prazo de validade dos concursos públicos, como regra ao ingresso nas carreiras públicas, (iii) com exceção dos cargos em comissão para as atribuições de direção, chefia e assessoramento, (iv) o direito à greve dos servidores públicos, (v) o percentual de cargos reservados a pessoas com necessidades especiais, (vi) os limites aos salários e acumulação de remunerações pelo exercício de cargos públicos, (vii) a exigência de licitações nas contratações que envolvam o Poder Público, e (viii) até mesmo a essencialidade atribuída às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para o funcionamento do Estado, com a determinação de que terão prioridades de recursos e do uso compartilhado de cadastros e informações fiscais em todas as esferas.

Assim, a PEC visa ao acréscimo do “inciso XXIII” ao referido dispositivo, que passaria a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 37. [...] XXIII – os órgãos do contencioso fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão integrados por bacharéis em direito com, no mínimo, 30 anos de idade e 5 anos de atividade jurídica na área tributária e aprovados previamente em concurso público específico de provas e títulos, que contarão com a garantia da vitaliciedade e por um membro do Ministério Público que funcionará como fiscal da lei. [...]” (SENADO, 2015, p. 67)

Pela redação proposta, todos os entes federados seriam obrigados a instituir órgãos de contencioso fiscal que fossem integrados (i) por bacharéis em Direito com no mínimo trinta anos de idade e cinco anos de atividade jurídica na área tributária, aprovados por meio de concurso público e com garantia de vitaliciedade; e (ii) por um membro do Ministério Público, como fiscal da lei.

A composição dos órgãos dos contenciosos administrativos fiscais federal, estaduais e municipais sempre esteve a cargo de indicação e nomeação de seus integrantes (apresentadas por órgãos tidos como competentes de representação dos contribuintes) e por posterior nomeação (no caso dos representantes dos contribuintes) ou iniciativa do Executivo (em relação a seus representantes), não havendo sequer a obrigatoriedade de que os julgamentos fiscais sejam realizados por órgãos colegiados em todos os entes tributantes.

Em alguns municípios, especialmente os de menor expressão e organização, em grande parte dependentes dos recursos que lhe são repassados pelo Fundo de Participação de Municípios e que são oriundos da arrecadação federal e estadual, por exemplo, os julgamentos fiscais são realizados e assinados pelos Secretários de Finanças ou da Fazenda, ou até mesmo pelo próprio Prefeito, não havendo julgamento colegiado em ambas as instâncias<sup>13</sup>.

Com a alteração proposta, entretanto, todos os entes da Federação estariam obrigados à composição de órgãos administrativos de julgamento com julgadores concursados, sendo mais adequado e previsível que tal exigência fosse estabelecida pela lei complementar que posteriormente viria a ser editada (conforme se verá adiante).

Contudo, embora não esteja expressa no dispositivo a ser acrescido, seria provável a exigência de que tais julgamentos se dessem por meio de órgãos colegiados, especialmente a se considerar a menção de que os órgãos seriam compostos, ainda, por um membro do Ministério Público como fiscal da lei.

Ademais, conforme citado no item 2 *supra*, a justificação da proposta faz expressa menção à sua intenção de nortear a atuação do “Executivo na reestruturação da última instância do contencioso administrativo fiscal federal”<sup>14</sup>. Assim, muito embora a redação proposta ao art. 37, XXIII, da CR/1988 não diferencie de forma expressa a primeira e a segunda instância de julgamento administrativo, poder-se-ia pressupor que os entes federativos teriam maior liberdade no que tange aos julgamentos de primeira instância administrativa, especialmente porque, em princípio, não seria exigida a sua realização exclusivamente por julgadores concursados.

A perseverar a proposta ora descrita, duas seriam as principais consequências apuradas: (i) os órgãos administrativos atualmente compostos por representantes do Fisco e dos contribuintes, livremente nomeados, perderiam a sua natureza paritária, já que passariam a ser compostos por bacharéis em direito investidos mediante concurso público; e (ii) os entes federados seriam ceifados de sua competência para a formação de seus órgãos administrativos de julgamento, que na prática deixariam de estar subordinados ao Executivo e seriam compostos exclusivamente por julgadores concursados, como semelhantemente ocorre no Poder Judiciário.

Ademais, de pronto já se pode observar que a adoção do modelo proposto pela PEC poderia contribuir para elevar o volume de processos fiscais levados à apreciação pelo Judiciário – já que tanto o Fisco quanto os contribuintes poderiam judicializar as discussões fiscais.

<sup>13</sup> É o caso, por exemplo, (i) do Município de Monte Carmelo/MG, em que as decisões em Primeira e Segunda Instância Administrativa são proferidas, respectivamente, pelo Departamento Municipal da Fazenda e pelo Prefeito Municipal, nos termos dos arts. 231, parágrafo único, e 233 do Código Tributário Municipal (PMC, 1997); (ii) do Município de Santa Luzia D'Oeste/RO, em que as decisões em Primeira e Segunda Instância Administrativa são proferidas, respectivamente, pelo Secretário Municipal de Fazenda e pelo Prefeito Municipal, conforme o disposto no art. 322 do Código Tributário Municipal (PSLO, 2001); (iii) do Município de Ribeirão das Neves/MG, em que as decisões em primeira instância são proferidas pelo Secretário Municipal de Finanças, nos termos do art. 340 do Código Tributário Municipal (PRN, 2013), dentre outros.

<sup>14</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., p. 69.

Além disso, não se pode ainda olvidar que tais mudanças trariam evidentes custos aos entes federados, a onerar considerável e especialmente aqueles municípios que não exerçam amplamente a sua competência arrecadatória (e que dependem majoritariamente dos recursos que lhes são repassados pelo Fundo de Participação dos Municípios) e que, até então, apenas optavam por julgamentos monocráticos em ambas ou em uma das instâncias.

### 3.2. *Da nova redação proposta ao art. 108 da Constituição da República de 1988*

O art. 108 da CR/1988 define a competência dos Tribunais Regionais Federais tanto para processar e julgar originariamente determinados casos como para, na atualidade, julgar em grau de recurso as causas que envolvam o exercício da competência federal da área de sua jurisdição.

A segunda alteração proposta pela PEC visa à modificação da competência recursal dos Tribunais Regionais Federais, de forma que o mencionado dispositivo passasse a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 108. [...]”

II – julgar, em grau de recurso:

- a) as causas decididas pelos juízes federais e pelos juízes estaduais no exercício da competência federal da área de sua jurisdição;
- b) os pedidos de revisão formulados pela parte vencida no âmbito administrativo, do contencioso administrativo fiscal federal, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado da decisão final; [...]” (SENADO, 2015, p. 67-68)

Assim, os Tribunais Regionais Federais também deteriam a competência recursal para julgamento de pedidos de revisão formulados pela parte vencida em âmbito administrativo (contribuinte ou Fisco), com a expressa determinação de que os créditos tributários em discussão ficariam suspensos até a decisão judicial final transitada em julgado.

Trata-se de duas relevantes alterações à sistemática atual de julgamento das lides tributárias.

No que tange à competência revisional originária dos Tribunais Regionais Federais, tal previsão suprimiria a possibilidade de discussão de decisões administrativas em matéria tributária por juízos monocráticos de Primeira Instância, como tem sido a regra até os dias atuais – em que o processo fiscal se reinicia na esfera judicial, mesmo nos casos em que a etapa administrativa de julgamento já tenha sido exauriente, inclusive no que tange à produção de provas e apuração de fatos.

É de se notar, de início, que essa alteração poderia contribuir diretamente para garantir maior celeridade no julgamento do contencioso fiscal pela maior integração entre as esferas administrativa e judicial de julgamento, de forma a evitar que, no Judiciário, a discussão fiscal se reiniciasse do zero, com a repetição/duplicação dos atos que já haviam sido praticados na esfera administrativa – como há tempos já defendiam diversos doutrinadores e estudiosos do direito tributário brasileiro, como Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto.

Em se permitindo que toda a instrução probatória e fática já fosse esgotada na instância administrativa, facultando ao Judiciário a mera revisão da decisão

final nela proferida, se mitigaria o atual fenômeno de esgotamento do Poder Judiciário em razão do excessivo volume de execuções fiscais, o que, até o momento, tem sido majoritariamente combatido por meio da utilização alternativa de protestos extrajudiciais de Certidões de Dívida Ativa (CDAs).

Ademais, ao se garantir a possibilidade de acesso do Fisco ao Judiciário, poder-se-ia cogitar a extinção de institutos que denotam certa parcialidade extrema nos julgamentos administrativos em todas as instâncias (caso tal sistemática também fosse adotada no âmbito dos Estados e Municípios), como os tão comumente encontrados “votos de qualidade” dados em duplicidade para o desempate em benefício do Fisco – que, na prática, conferem maior peso ao voto dos conselheiros que representam a Administração Pública nos julgamentos administrativos, sem o comprometimento de que seja adequadamente apreciada a divergência entre conselheiros do Fisco e dos contribuintes.

A segunda importante mudança corresponde à suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário nas ações judiciais revisionais, sem a exigência de que seja prestada garantia e/ou concessão de decisões liminares mediante o preenchimento de requisitos específicos – que, em regra, se justificam pela plausibilidade do direito arguido pelo contribuinte.

Tal situação representaria, de fato, relevante inovação no julgamento dos processos em matéria fiscal, em que são taxativas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário<sup>15</sup> após a finalização da etapa administrativa do contencioso fiscal, em razão da presunção de certeza, liquidez e executoriedade dos lançamentos tributários e das decisões proferidas pelos órgãos administrativos de julgamento – enquanto típicos atos administrativos.

Na prática, o Fisco apenas poderia tomar medidas constritivas de bens dos contribuintes após o encerramento da discussão já em âmbito judicial, o que retiraria o caráter autoexecutável (típico dos atos administrativos) dos lançamentos tributários – ao submetê-los ao trânsito em julgado de decisão judicial.

Muito embora essa alteração pudesse ser extremamente benéfica aos contribuintes, especialmente em face de lançamentos tributários que estejam, de fato, eivados por ilegalidades ou nulidades, a adoção irrestrita da suspensão automática da exigibilidade dos créditos tributários até o trânsito em julgado na esfera judicial poderia ensejar consideráveis prejuízos ao Fisco.

Tais prejuízos seriam constatados especialmente quando se considera que, mesmo em face de lançamentos corretos, os contribuintes poderiam lançar mão

<sup>15</sup> Neste sentido, vide o art. 151 do Código Tributário Nacional:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.” (BRASIL, 1966)

de anulatórias judiciais apenas para protelar o pagamento dos tributos que sabem ser legitimamente devidos.

Em qualquer hipótese, entretanto, seria importante que se mantivesse a prerrogativa do Fisco de, mesmo antes de finalizado o julgamento da anulatória fiscal, requerer medidas que pudessem ensejar o bloqueio de bens daqueles contribuintes que caíssem em insolvência, praticassem fraudes ou fossem irregularmente dissolvidos, ainda que pela manutenção da medida cautelar fiscal atualmente prevista na Lei n. 8.397/1992, nas hipóteses listadas em seus arts. 2<sup>o</sup><sup>16</sup> e 3<sup>o</sup><sup>17</sup>.

Além disso, seria de extrema relevância que tal questão fosse amplamente discutida por representantes da Administração Pública e por estudiosos da matéria fiscal, sendo recomendável que fossem efetivadas pesquisas que pudessem mensurar quais seriam as consequências práticas dessa mudança proposta.

### 3.3. *Da nova redação proposta ao art. 146 da Constituição da República de 1988*

O art. 146 da CR/1988, por sua vez, visa à definição dos princípios gerais de regulamentação do Sistema Tributário Nacional, com a definição de diversas matérias a serem tratadas por Lei Complementar.

Dentre as competências materiais conferidas à Lei Complementar, por exemplo, destacam-se (i) as disposições sobre conflitos de competência, (ii) a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, e (iii) o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, tanto no que tange à definição de tributos, suas espécies e seus principais aspectos, quanto em relação a conceitos essenciais à ciência tributária.

Por meio da alteração sugerida, portanto, seria acrescido ao referido dispositivo o “inciso IV”, conforme a nova redação abaixo transcrita:

“Art. 146. [...]”

IV – estabelecer a disciplina do processo administrativo fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado o disposto no inciso XXIII do art. 37, desta Constituição. [...]” (SENADO, 2015, p. 68)

<sup>16</sup> “Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

I – sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II – tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III – caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV – contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros.

VI – possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII – aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII – tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX – pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.”

<sup>17</sup> “Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I – prova literal da constituição do crédito fiscal;

II – prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.”

Assim, o processo administrativo fiscal, em todas as esferas tributantes, deveria observar a exigência de que os órgãos administrativos de última instância fossem compostos por bacharéis em direito concursados e por um membro do Ministério Público (como fiscal de lei), bem como seriam estabelecidos parâmetros similares por meio de Lei Complementar a ser ainda editada.

Nos termos dos arts. 2º e 3º da PEC, a referida Lei Complementar teria de ser “editada em até 90 dias” a partir da entrada em vigor da PEC, o que se daria em “1º de janeiro do ano subsequente ao de sua aprovação”<sup>18</sup>.

Neste ponto, a PEC n. 112/2015 resgata tentativas anteriores (como a da Emenda Constitucional n. 7/1977, do Projeto de Lei Complementar no Senado Federal n. 222/2013 e também de autores como Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto) de edição de norma geral de regulamentação do contencioso fiscal.

De início, é de se observar que o possível estabelecimento de regras similares ao contencioso administrativo fiscal, em todas as esferas tributantes, poderia ensejar consideráveis avanços na observância às garantias constitucionais conferidas aos contribuintes, com a tendência de que se mitigasse o atual fenômeno de existência de modelos diferentes de contenciosos fiscais<sup>19</sup> dentre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cada um com suas peculiaridades.

A uniformização dos variados modelos de contencioso tributário atualmente existentes poderia contribuir para a maior otimização do contencioso fiscal, inclusive como forma de garantir que, em todas as esferas, fossem promovidos o amplo debate, a qualificada instrução probatória e o verdadeiro respeito a todos os direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes, com foco no devido processo legal e na ampla defesa e contraditório.

Assim, seria imprescindível que se analisasse a abrangência dos termos da eventual Lei Complementar que fosse proposta em razão da aprovação da PEC, exatamente por não se ter ainda conhecimento, neste momento, de quais seriam os parâmetros mínimos que seriam propostos para este fim.

Não obstante, estar-se-ia oportunizando a realização de consideráveis avanços na dinâmica do contencioso fiscal brasileiro.

#### **4. Críticas e demais manifestações já observadas em face da PEC n. 112/2015**

As críticas mais contundentes contra a PEC foram as formuladas por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, em diversas esferas. Em algumas oportunidades, tais manifestações foram pontuais e sem maior aprofundamento, razão pela qual não foram detalhadas no presente estudo.

Para o Diretor de Finanças do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO Nacional), Mário Pereira, seria importante que eventuais propostas de reestruturação do CARF fossem de iniciativa do

<sup>18</sup> SENADO FEDERAL, op. cit., p. 68.

<sup>19</sup> Dentre estruturas colegiadas ou monocráticas, paritárias ou não, com procedimentos específicos de acordo com a legislação de cada ente federado.

Executivo, ressaltando que a eventual composição exclusiva do CARF por bacharéis em direito poderia tornar o processo administrativo ainda mais moroso<sup>20</sup>.

O Presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) também já se manifestou de forma contrária à proposta, arguindo que tal alteração apenas criaria um “feudo vitalício” para substituir a atual estrutura do CARF, que é selecionada e com mandatos constantemente avaliados, ao mesmo tempo em que a maioria dos conselheiros deteriam notório conhecimento e seriam selecionados por sua especialização em tributos<sup>21</sup>.

A ANFIP, inclusive, conclamou os auditores fiscais para que votassem de forma contrária à PEC na consulta de opinião disponibilizada pelo Senado Federal, esta que, até o momento, tem registrado opiniões majoritariamente contrárias à PEC<sup>22</sup>.

José Rocha<sup>23</sup>, auditor fiscal aposentado e ex-Conselheiro do CARF, fez duras críticas à justificativa da PEC, ressaltando que os fatos apurados na Operação Zelotes se referiram a Câmaras e Conselheiros específicos, que representam pequena parcela do CARF, envolvendo tão somente Auditores já aposentados e que já estão fora das atividades normais da RFB, bem como dando ênfase ao fato de que o Regimento do CARF já confere à Procuradoria da Fazenda Nacional o exame obrigatório e a competência para recorrer das decisões proferidas pelo CARF que reputasse incorretas ou ilegais, ainda que unânimes<sup>24</sup>.

Outras críticas e manifestações foram também formuladas por advogados e especialistas na ciência tributária.

A advogada Renata Tuma e Pupo<sup>25</sup>, por sua vez, destacou que desde 1927 o modelo paritário já vem sendo adotado na formação dos Conselhos de Contribuintes na esfera federal. Destaca ainda que não se trata de mera representação dos contribuintes, mas de próprio controle do Fisco, a permitir que representantes dos contribuintes participem da legitimação na formação das CDAs, por se tratarem de títulos executivos que independem do consentimento do contribuinte – sem o qual o Fisco deteria um poder absoluto de lavrar e manter seus lançamentos fiscais. Por fim, ressalta que o modelo proposto pela PEC n. 112/2015 (e antes já apresentado pelo ex-Secretário da Receita Federal Everardo Maciel) no sentido de exigir concurso público para os julgadores na esfera administrativa, ao determinar que nenhuma das partes interessadas fossem representadas nos julgamentos de segunda instância, poderia contribuir para pôr fim ao problema da corrupção – no que se coloca de forma favorável à PEC n. 112/2015.

<sup>20</sup> MELO, Karina. Para SINDIFISCO, reestruturação do CARF deve partir do Executivo. *Agência Brasil*. Acesso em: 26 mai. 2018.

<sup>21</sup> CONGRESSO EM FOCO. Presidente de CPI quer concurso público para o CARF. Acesso em: 26 mai. 2018.

<sup>22</sup> SENADO FEDERAL. Consulta Pública – PEC 112/2015. Acesso em: 25 mai. 2018.

<sup>23</sup> ROCHA, José. CARF – análise da PEC 112/2015. Portal dos Auditores Fiscais da RFB. Acesso em: 23 mai. 2018.

<sup>24</sup> Embora o autor não esclareça se tal recurso seria direcionado ao Judiciário ou a autoridade administrativa competente, como forma de recurso hierárquico.

<sup>25</sup> PUPO, Renata Tuma e. CARF e outros tribunais administrativos – uma análise crítica dos modelos adotados. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*. Acesso em: 24 mai. 2018.

O Sindicato Nacional dos Analistas-Tributários da Receita Federal do Brasil (SINDIRECEITA), por sua vez, manifestou seu apoio à PEC n. 112/2015, cuja aprovação, em sua opinião, poderia “proporcionar maior agilidade e imparcialidade dos órgãos de julgamento de contencioso administrativo fiscal, bem como expandir a segurança jurídica”, por garantir a “ampliação da eficiência e profissionalismo à Receita Federal e ao Ministério da Fazenda como um todo, sem comprometer a arrecadação”<sup>26</sup>.

Entretanto, outras considerações e críticas mais contundentes e completas foram feitas por juristas e profissionais que atuam na seara tributária e em relação ao modelo de contencioso proposto pela PEC n. 112/2015, a possibilitarem discussões mais qualificadas e aprofundadas sobre o tema.

#### *4.1. Das considerações formuladas pela Delegacia Sindical no Ceará do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil*

Para a Delegacia Sindical no Ceará, do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, em carta direcionada aos Senadores do Estado do Ceará, seriam boas as “medidas referentes à supressão da primeira instância judicial para as lides decididas em última instância na via administrativa, assim como a edição de lei complementar para uniformizar as normas gerais do processo administrativo fiscal nas três esferas da federação”<sup>27</sup>.

No entanto, os auditores do Estado demonstram extrema preocupação quanto à “proposta de reestruturação administrativa do contencioso com a criação de um novo cargo privativo de bacharel em Direito”<sup>28</sup>, com base nas seguintes críticas:

- Embora a Exposição de Motivos da PEC não faça referência a órgãos de primeira instância do contencioso, o texto da PEC utiliza o termo “órgãos do contencioso” sem nenhuma distinção de instâncias, o que induziria à conclusão de que o concurso também seria exigido para os julgadores em primeira instância – o que traria custos incomensuráveis para a substituição dos auditores fiscais responsáveis pelos julgamentos fiscais em todas as instâncias, inclusive nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), compostas por cerca de 450 auditores e responsável por 210 mil processos; e
- Além disso, os julgadores concursados teriam de passar pelo mesmo processo de seleção de formação dos Auditores Fiscais, sem que detenham a longa experiência profissional destes no que tange às atividades de auditoria fiscal e controle aduaneiro, o que tornaria inevitável a perda imediata na qualidade e celeridade dos julgamentos – destacam que “o exercício da atividade de julgador administrativo tributário vai muito além dos conhecimentos jurídicos acumulados nas faculdades de Direito”, sen-

<sup>26</sup> SINDIRECEITA. Plenária da LXV Reunião Ordinária do CNRE aprova apoio do SINDIRECEITA à PEC 112/2015. Acesso em: 26 mai. 2018.

<sup>27</sup> SINDIFISCO/CE. Carta aos Senadores de CE sobre os efeitos da PEC 112/2015. Acesso em: 26 mai. 2018, p. 1.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 1.

do “imprescindíveis também conhecimentos de auditoria fiscal, contabilidade e de matemática financeira, além do domínio da legislação específica de tributos federais, do processo administrativo fiscal e do controle aduaneiro”<sup>29</sup>.

Entretanto, no que tange à não integração do CARF por representantes do contribuinte, de forma a se extinguir o sistema atual de paridade, entendem os auditores que seria “bastante razoável” a proposta, para evitar a atual realidade em que “uma parte das autoridades julgadoras são durante o dia, magistrados administrativos, com poderes para julgar lides milionárias e, à noite, advogados militantes, a serviço dos escritórios que patrocinam essas causas”<sup>30</sup>.

Reforçam ainda que órgãos administrativos integrados exclusivamente por auditores fiscais seriam imparciais, citando diversas estatísticas a demonstrar que, em várias ocasiões, a decisão dada é favorável aos contribuintes.

Concluem defendendo “que o contencioso administrativo de primeira instância permaneça nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ e que o CARF passe a ser integrado exclusivamente por servidores de carreira, escolhidos entre os Auditores Fiscais da RFB, adotando-se as medidas legais e administrativas necessárias à sua plena autonomia no exercício desse mister”<sup>31</sup>.

Se, por um lado, os Auditores Fiscais defendem a importância de sua experiência e *expertise*, não se pode negar a mesma importância no que tange à participação daqueles que também atuam na esfera privada e atualmente integram o CARF. Em outras palavras, o mesmo critério utilizado pelo SINDIFISCO/CE para defender a manutenção dos Auditores enquanto conselheiros do CARF é o que também demonstra a importância dos advogados e demais representantes dos contribuintes que lá atuavam.

#### 4.2. Das considerações formuladas por Gustavo Brigagão

Em coluna assinada em 26 de agosto de 2015 e publicada no *website* Consultor Jurídico (CONJUR)<sup>32</sup>, em relação à PEC n. 112/2015, Gustavo Brigagão, antes de adentrar especificamente no mérito da PEC n. 112/2015, destaca que, desde 1927, por quase noventa anos, o CARF e seus precursores têm desempenhado papel de absoluta relevância no “aperfeiçoamento da relação mantida entre o Fisco e os contribuintes”, por duas razões: (i) por oportunizar ao contribuinte que se manifeste sobre a regularidade do crédito tributário lançado, de forma a legitimar o título executivo unilateralmente constituído pelos entes tributantes (que, a rigor, pode ser emitido e executado sem a anuência/participação do contribuinte); e (ii) por possibilitar que essa discussão se dê sem que o contribuinte seja obrigado a depositar ou garantir o valor controversamente exigido, que por vezes é superior ao próprio patrimônio do contribuinte, constituindo-se a esfera admi-

<sup>29</sup> Ibid., p. 3.

<sup>30</sup> Ibid., p. 3.

<sup>31</sup> Ibid., p. 4.

<sup>32</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. Projeto do Senado cria alternativas para o CARF. *Consultor Jurídico (CONJUR)*. Acesso em: 25 mai. 2018.

nistrativa como a única opção para que alguns contribuintes possam discutir tecnicamente a procedência dos lançamentos tributários a eles direcionados.

Em seguida, relata as consequências advindas da Operação Zelotes, para defender que os envolvidos nas irregularidades apuradas devam ser exemplarmente punidos e para salientar, entretanto, que tais máculas apenas poderiam alcançar aqueles que praticaram condutas criminosas (e não o próprio CARF, cuja função é de extrema importância).

Por essa razão, o autor critica a proposta feita por alguns de simplesmente extinguir o CARF, bem como a determinação da OAB de que o exercício da advocacia seria incompatível (e não mero impedimento parcial) com o cargo de conselheiro do CARF, o que fez com que muitos advogados de refinada formação e conhecimento específico da ciência tributária não mais pudessem compor o órgão – o que, na visão do autor, comprometeu “a existência de efetiva paridade entre os representantes do Fisco e os do contribuinte”, “na medida em que haverá desnivelamento do conhecimento técnico, ou, pelo menos, da experiência prática dos representantes de ambas as partes (Fisco e contribuintes), nos julgamentos administrativos realizados”<sup>33</sup>.

Assim, feitas as considerações introdutórias pertinentes, Brigagão passa a abordar a apresentação da minuta da PEC n. 112/2015, narrando ter sido convidado para participar da reunião ocorrida no âmbito da CPI do CARF, no Senado Federal (e que também teria contado com a presença do então presidente do CARF, Carlos Alberto Freitas Barreto, do professor Heleno Taveira Tôres e do presidente do Conselho Executivo da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP –, Vilson Antônio Romero), para a discussão da proposta em referência.

Em razão de sua preocupação com a decisão da OAB, a impedir que advogados pudessem integrar o CARF, o autor se manifestou de forma favorável à proposta de ingresso por meio de concurso público, o que “privilegia a imparcialidade que se buscou, pelo menos nos seus contornos teóricos, com a paridade do modelo atual (mas que, em termos práticos, restou comprometida com a referida decisão)”<sup>34</sup>, sugerindo ainda que seria importante que se conferisse aos julgadores concursados as garantias atribuídas aos magistrados, entre elas a da vitaliciedade, de forma a evitar influências indevidas nos julgamentos das questões levadas ao CARF.

No que tange à possibilidade de que as decisões administrativas fossem revistadas na esfera judicial, inclusive por ação de iniciativa do Fisco, Brigagão se manifestou de forma contrária, por entender que seria inconcebível que a Fazenda Pública pudesse recorrer ao Judiciário em face das decisões proferidas pelos tribunais administrativos, quando os débitos teriam sido por ela mesma cancelados. Todavia, a permanecer esta determinação, o autor sugeriu que permanecessem “suspensa a exigibilidade do crédito tributário mesmo após a interposição de

<sup>33</sup> Ibid., 2018.

<sup>34</sup> Ibid., 2018.

recurso ao Poder Judiciário por qualquer das partes”<sup>35</sup>, para que apenas após a decisão judicial final o débito fiscal pudesse ser executado pelo Fisco.

Como já colocado anteriormente, tal determinação (que acabou sendo reproduzida na PEC n. 112/2015) tem consequências relevantes, por retirar dos lançamentos tributários, enquanto atos administrativos típicos, o seu eminente caráter de autoexecutoriedade, condicionando-lhes a validação judicial como requisito para que possam ser executados.

Esta tese, também defendida por Brigagão, corresponde à visão de muitos dos que litigam na seara tributária, para os quais é sempre de vital importância proteger os contribuintes dos abusos que porventura sejam cometidos pela Fazenda Pública – notadamente pela exigência de dívidas tributárias manifestamente improcedentes.

#### *4.3. Das considerações formuladas pelo ex-Secretário da Receita Federal do Brasil Everardo Maciel*

Everardo Maciel<sup>36</sup> é também enfático ao destacar que a Operação Zelotes foi responsável pela maior crise do contencioso administrativo fiscal na história do Brasil, inclusive para contextualizar o início das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) instaladas no Congresso Nacional e que resultaram na PEC n. 112/2015.

Entretanto, o autor critica a forma com que se deu repercussão às denúncias e escândalos apurados, que poderia influenciar cidadãos leigos a entender que qualquer decisão contrária ao Fisco seria associada a alguma prática criminosa – o que inclusive fez com que alguns parlamentares até mesmo postulassem, de forma “tola”, a extinção do CARF.

Maciel ainda narra os desdobramentos da Zelotes de forma a ressaltar sua opinião no sentido de que foi desastrosa para o bom funcionamento do CARF a retirada de advogados experientes que antes lá atuavam, dando destaque à decisão da OAB (de decretar o impedimento de exercício da advocacia para conselheiros do CARF, já descrita anteriormente) e à determinação contida no Decreto n. 8.441/2015, que condicionava o recebimento integral da remuneração dos conselheiros representantes do contribuinte ao seu comparecimento em, no mínimo, seis sessões por mês.

Embora não veja problemas em ambas as medidas descritas, quando analisadas de forma isolada, o autor ressalta, como consequências advindas dessas determinações, o não preenchimento de vagas destinadas a representantes dos contribuintes por falta de advogados interessados.

Para Maciel, o modelo atual do CARF já se esgotou, listando diversos motivos para a sua extinção, dentre os quais se destacam (i) a debilitada representação dos contribuintes com a vedação fática à participação de advogados experientes

<sup>35</sup> *Ibid.*, 2018.

<sup>36</sup> MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a solução? In: BOSSA, Gisele; SALUSSE, Eduardo Perez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa; e PISCITELLI, Tathiane dos Santos (org.). *Medidas de redução do contencioso e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 167-181.

em pleno exercício de suas atividades profissionais; (ii) a manutenção do voto de qualidade, que a seu ver fere a hipótese de paridade; (iii) o bônus de eficiência conferido aos representantes do Fisco por meio da Medida Provisória (MP) n. 765/2016; e (iv) a pressão exercida pela Operação Zelotes sobre os conselheiros, embora não fosse esse o seu objetivo.

Como sugestões de mudança, o autor destaca as previsões contidas na EC n. 7/1977 (que promoveriam desejada integração entre a justiça fiscal administrativa e o Judiciário) e o modelo pernambucano (de provimento por meio de concurso público) para então apresentar a proposta final que entende ser a mais adequada.

Na sua visão, a criação de uma justiça especializada estaria em desacordo com a tendência mundial, já que em nenhuma parte do mundo se abdicou de uma instância administrativa de julgamento. Assim, o autor defende a necessidade de se repensar a instância administrativa, por meio de emenda constitucional que instituisse órgãos de contencioso administrativo fiscal como instância única do processo administrativo fiscal, integrados por servidores públicos concursados e especializados em matéria tributária.

Para sua independência funcional perante o Fisco, tais órgãos deveriam ser vinculados ao Ministério da Justiça (e às Secretarias de Justiça ou equivalentes em Estados e Municípios), e suas decisões seriam recorríveis diretamente a Tribunais de segunda instância, com suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Para Maciel, ainda seria importante que os Estados detivessem competência para julgar questões que envolvam tributos municipais, bem como que se instituissem normas gerais ao processo administrativo fiscal e que seriam aplicáveis a todos os entes federados – de forma que o próprio autor já destaca que a PEC n. 112/2015 lhe atende apenas parcialmente, ao fixar idade e experiência mínima para os julgadores concursados nos órgãos administrativos e a obrigatória presença de um membro do Ministério Público nos julgamentos.

Por fim, o autor ainda destaca a necessidade de se reformar o modelo atual de execuções fiscais, que na sua visão estaria há muito tempo ultrapassado e seria comprovadamente ineficiente. Assim, defende a autorização de uma execução fiscal pela via administrativa, sem que se prive o contribuinte da possibilidade de recorrer ao Judiciário em caso de erro ou abuso no processo executivo, havendo ainda a hipótese de que os débitos executados pudessem ser compensados com precatórios, créditos ou prejuízos acumulados e títulos de dívida pública, dando-se mais flexibilidade e força à competência das autoridades administrativas para cobrança.

Assim, Maciel conclui com a assertiva de que, na sua visão, a PEC n. 112/2015 poderia ser a solução ao problema atual de julgamento do contencioso tributário, desde que pequenas alterações ainda mais ousadas fossem feitas.

## 5. Considerações finais

A Operação Zelotes resultou em notório sentimento de pessimismo e descrédito dos representantes dos contribuintes antes atuantes no CARF, embora muitos deles fossem juristas nacionalmente reconhecidos, de ilibada reputação e detentores de considerável patrimônio intelectual e econômico.

Muitas das críticas feitas para justificar o impedimento da atuação de advogados em órgãos administrativos de julgamento, pela possível formação de conluios corruptivos, também se aplicam a auditores fiscais, alguns dos quais de fato foram envolvidos na Operação Zelotes.

A corrupção não está adstrita àqueles que atuam na esfera privada, até porque, para que os contribuintes pudessem ser vitoriosos no CARF, era indispensável que ao menos um representante do Fisco votasse de forma contrária à Fazenda Nacional, exatamente porque sempre cabia a um dos representantes do Fisco<sup>37</sup> o voto de qualidade em caso de empate no julgamento.

Assim, não há dúvidas de que a vedação da participação de advogados no CARF se mostrou excessiva e desproporcional, no que, inclusive, a OAB contribuiu para a consolidação do sentimento pessimista a que se fez referência, como se concordasse com a equivocada percepção de que os representantes dos contribuintes poderiam cancelar lançamentos fiscais devidos sem que contassem com o apoio de, no mínimo, um dos representantes do Fisco.

Como já apontado por Gustavo Brigagão e Everardo Maciel, essa proibição fática tem resultado em significativo decréscimo de qualidade nos debates promovidos no âmbito do CARF, já que o modelo atual não mais possibilita as discussões antes promovidas entre grandes juristas e advogados (como Ricardo Mariz de Oliveira, dentre outros) e auditores fiscais de larga experiência, enquanto representantes do Fisco.

Não se pode também perder de vista que, com a faculdade de recurso ao Judiciário por parte do Fisco, o número de discussões tributárias judicializadas poderia aumentar significativamente, embora a maior integração que seria promovida entre as esferas administrativa e judicial pudesse contribuir para mitigar o possível impacto do aumento numérico destas demandas judiciais em matéria fiscal.

Ainda seria importante discutir as determinações que deveriam estar contidas na Lei Complementar que porventura viesse a ser promulgada para a regulação do contencioso tributário em todas as esferas, no que desde já se julga recomendável a previsão de forma expressa da necessidade de que as partes pudessem se manifestar sobre eventuais provas a serem produzidas ou fatos relevantes a serem aclarados ainda na esfera administrativa – já que, no Judiciário, os autos seriam diretamente direcionados a órgão de segunda instância.

Há ainda que se acompanhar as modificações que porventura seriam efetivadas no modelo proposto pela PEC ao longo de sua tramitação no Congresso Nacional, especialmente em se considerando que, como demonstrado, a exigência de concurso poderia onerar significativamente aqueles municípios cujo potencial arrecadatário é reduzido.

Neste sentido, seria pertinente que se considerasse a proposta de Everardo Maciel de que tribunais estaduais absorvessem a competência para julgamento dos processos administrativos que envolvam estes municípios menores, embora se

<sup>37</sup> Já que o Decreto n. 70.235/1972 restringiu a presidência das turmas de julgamento, e assim o poder do voto de qualidade, aos julgadores que são indicados pela Fazenda Nacional.

devesse facultar a grandes metrópoles (como São Paulo, por exemplo) a possível composição de seus órgãos próprios de julgamento.

De todo modo, é salutar que se discuta a reformulação do modelo atual do CARF e dos demais órgãos administrativos de julgamentos fiscais, para o que é importante a proposição contida na PEC n. 112/2015. Não se pode ainda negar que a formação de órgãos de julgamento com bacharéis em direito concursados poderá, de fato, contribuir para a revisão qualificada dos lançamentos fiscais já na esfera administrativa, por primar pela independência técnica, pela especialização prévia e pela experiência destes julgadores.

### Referências bibliográficas

- ANFIP. PEC 112/15: Senado Federal define relator na CCJ. Disponível em: <[https://www.anfip.org.br/noticia.php?id\\_noticia=19041](https://www.anfip.org.br/noticia.php?id_noticia=19041)>. Acesso em: 26 mai. 2018.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 7, de 13 de abril de 1977. Incorpora ao texto da Constituição Federal disposições relativas ao Poder Judiciário. *Diário Oficial da União*, Brasília, 13 abr. 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc07-77.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc07-77.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2018.
- BRIGAGÃO, Gustavo. Projeto do Senado cria alternativas para o CARF. *Consultor Jurídico (CONJUR)*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-26/consultor-tributario-projeto-senado-cria-alternativas-carf>>. Acesso em: 25 mai. 2018.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *O processo tributário: anteprojeto de lei orgânica*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1964.
- \_\_\_\_\_. Processo tributário: anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação. *Revista de Direito Público – RPD-8*. Atualidades. São Paulo: RT, 1969.
- CONGRESSO EM FOCO. Presidente de CPI quer concurso público para o CARF. Disponível em: <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/presidente-de-cpi-quer-concurso-publico-para-o-carf/>>. Acesso em: 26 mai. 2018.
- FAZENDA. Zelotes: 9ª fase tem cumprimento de seis mandados de busca e apreensão. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/zelotes-9a-fase-tem-cumprimento-de-seis-mandados-de-busca-e-apreensao>>. Acesso em: 13 jul. 2018.
- FOLHA – Folha de São Paulo. Entenda a Operação Zelotes da Polícia Federal. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>>. Acesso em: 25 out. 2015.
- MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a solução? In: BOSSA, Gisele; SALUSSE, Eduardo Perez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa; e PISCITELLI, Tathiane dos Santos (org.). *Medidas de redução do contencioso e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017.
- MELO, Karina. Para SINDIFISCO, reestruturação do CARF deve partir do Executivo. *Agência Brasil*. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politi>>

- ca/noticia/2015-09/para-sindifisco-reestruturacao-do-carf-deve-partir-do-executivo>. Acesso em: 26 mai. 2018.
- OAB – Ordem dos Advogados do Brasil. OAB proíbe advocacia de conselheiro do CARF. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticia/28406/oab-proibe-advocacia-de-conselheiro-do-carf>>. Acesso em: 17 out. 2015.
- PARADA, Marcio Henrique Sales. A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 112, de 2015 e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – estabilidade constitucional e a constância das instituições. Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social e Tributário. Disponível em: <<http://fundacaoanfip.org.br/site/2015/10/reflexoes-pec-112/>>. Acesso em: 24 mai. 2018.
- PUPO, Renata Tuma e. CARF e outros tribunais administrativos – uma análise crítica dos modelos adotados. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*. Disponível em: <[http://www.abdf.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2155:carf-e-outros-tribunais-administrativos-uma-analise-critica-dos-modelos-adotados&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45](http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2155:carf-e-outros-tribunais-administrativos-uma-analise-critica-dos-modelos-adotados&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45)>. Acesso em: 24 mai. 2018.
- REZENDE, Luis Orlando Rotelli. Proposta de reestruturação do CARF. Disponível em: <<http://www.peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=BR84676>>. Acesso em: 23 mai. 2018.
- ROCHA, José. CARF – análise da PEC 112/2015. Portal dos Auditores Fiscais da RFB. Disponível em: <[http://www.auditoresfiscais.org.br/curitiba/?area=ver\\_artigo&id=204](http://www.auditoresfiscais.org.br/curitiba/?area=ver_artigo&id=204)>. Acesso em: 23 mai. 2018.
- ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição n. 112 de 2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122738>>. Acesso em: 5 mar. 2018. Publicada em 18 ago. 2015.
- \_\_\_\_\_. Consulta Pública – PEC 112/2015. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/ecidania/visualizacaomateria?id=122738>>. Acesso em: 25 mai. 2018.
- SINDIFISCO/CE. Carta aos Senadores de CE sobre os efeitos da PEC 112/2015. Disponível em: <[http://www.sindifiscoceara.org.br/sindifiscoceara/arquivos/File/2015/setembro/documento\\_para\\_senadores.pdf](http://www.sindifiscoceara.org.br/sindifiscoceara/arquivos/File/2015/setembro/documento_para_senadores.pdf)>. Acesso em: 26 mai. 2018.
- SINDIRECEITA. Plenária da LXV Reunião Ordinária do CNRE aprova apoio do SINDIRECEITA à PEC 112/2015. Disponível em: <<http://sindireceita.org.br/blog/plenaria-da-lxv-reuniao-ordinaria-do-cnre-aprova-apoio-do-sindireceita-a-pec-1122015/>>. Acesso em: 26 mai. 2018.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da Justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943.
- \_\_\_\_\_. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Justiça e processo fiscal*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF), 1954a.
- \_\_\_\_\_. Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base para os trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954b.

VALOR. Polícia Federal deflagra 8ª fase da Operação Zelotes. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/4793011/policia-federal-deflagra-8-fase-da-operacao-zelotes>>. Acesso em: 22 mai. 2018. Publicada em 1º dez. 2016.