

NECESSIDADE DE APERFEIÇOAMENTO DO FUNCIONAMENTO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO: QUESTIONAMENTOS SOBRE A PUBLICIDADE E A INCONDICIONAL OBEDIÊNCIA HIERÁRQUICA

Eduardo Martins Neiva Monteiro

“A pessoa que é envolvida em um processo tem a privacidade mitigada, porque pela Constituição o processo é público. O sigilo é exceção. Quando envolve homem público, que deve contas ao contribuinte, essa publicidade deve ser até maior.” (Ministro do STF, Marco Aurélio Mello, em entrevista à revista *Veja*, Ed. 2360, ano 47, n. 7, de 12/2/14, p. 17)

1. Introdução

O rito do processo administrativo tributário federal prevê o julgamento em primeira instância, por unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) espalhadas pelo país¹, de impugnações ou manifestações de inconformidade interpostas pelos contribuintes em face de auto de infração ou de indeferimento, por exemplo, de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento.

São as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, comumente conhecidas como DRJ, unidades de natureza colegiada.

1. De acordo com o Anexo IV do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF n. 203, de 14/5/12), há atualmente DRJ em funcionamento nos seguintes municípios: Belém (PA), Belo Horizonte (MG), Brasília (DF), Campinas (SP), Campo Grande (MS), Curitiba (PR), Florianópolis (SC), Fortaleza (CE), Juiz de Fora (MG), Porto Alegre (RS), Recife (PE), Ribeirão Preto (SP), Rio de Janeiro (RJ), Salvador (BA) e São Paulo (SP).

Não obstante funcionarem há mais de dez anos com este modelo, algumas especificidades relacionadas ao julgamento por elas realizado começam a chamar a atenção, principalmente ao compará-lo com o adotado, em segunda instância, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Fazenda. Adiante-se que neste órgão as sessões de julgamento são públicas, os contribuintes ou seus patronos podem realizar sustentação oral e distribuir memórias, há sorteio público de lotes de processos e as pautas de julgamento são publicadas previamente no Diário Oficial da União e divulgadas em seu sítio eletrônico na internet (www.carf.fazenda.gov.br).

Dada a relevância para as partes envolvidas no litígio, vale analisar o tratamento conferido ao princípio/garantia da publicidade nas DRJ, para em seguida verificar, a partir de diretrizes colhidas no próprio ordenamento jurídico pátrio, se a sua aplicação está sendo adequada. Neste ponto, normas constitucionais consistirão no principal parâmetro de aferimento, quando também serão reiteradas algumas considerações expostas pelo autor em recente estudo².

Outra questão que permeia o cotidiano dos Julgadores é a obrigatoriedade de aplicarem nos julgamentos normas infralegais editadas pela RFB, bem como as interpretações oficiais de tal órgão.

Apesar de fundamentada no princípio da hierarquia, vez que são unidades da RFB, é inegável que em certa medida tal diretriz compromete o livre convencimento dos Julgadores, a ponto de se questionar se a atividade é mesmo de julgamento, mormente quando em discussão questões consolidadas na instância superior ou mesmo no Poder Judiciário em sentido contrário.

O intuito é verificar se o atual modelo necessita de aperfeiçoamento, a propiciar uma maior legitimidade das decisões proferidas por aquelas unidades de julgamento.

O presente estudo tem a pretensão de ser um ponto de partida não apenas para o aprofundamento das discussões a respeito de tais matérias, atualmente

2. Publicidade em julgamentos da Receita prestigia Constituição. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/eduardo-monteiro-publicidade-julgamentos-receita-prestigia-constituicao>. Consulta em 9/2/14.

incipientes, mas também uma espécie de alerta às autoridades competentes para que iniciem um movimento para otimizar o funcionamento das DRJ perante a sociedade.

2. Breves anotações acerca do funcionamento das DRJ

As DRJ desempenham um relevante papel no contencioso administrativo tributário federal, quando apreciam, em primeira instância, por exemplo, processos de autos de infração; de suspensão de imunidade ou isenção; e, ainda, de pedidos de compensação, restituição ou ressarcimento.

Não se conformando com decisões proferidas por unidades locais (preparadoras) da RFB, os contribuintes podem, no prazo legal, apresentar defesa com vistas a reverter o entendimento inicial do Fisco federal, denominadas impugnação e manifestação de inconformidade.

O Decreto n. 7.574, de 29/9/11, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta e outros que especifica, sobre matérias administradas pela RFB, assim dispõe:

Art. 61. O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os relativos à exigência de direitos antidumping e direitos compensatórios, compete em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto n. 70.235, de 1972, art. 25, inciso I; Lei n. 9.019, de 30 de março de 1995, art. 7º, §5º).

Parágrafo único. A competência de que trata o caput inclui, dentre outros, o julgamento de:

I - impugnação a auto de infração e notificação de lançamento (Decreto n. 70.235, de 1972, art.14);

II - manifestação de inconformidade do sujeito passivo em processos administrativos relativos a compensação, restituição e ressarcimento de tributos, inclusive créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (Lei n. 8.748, de 1993, art. 3º, inciso II; Lei n. 9.019, de 1995, art. 7º, §1º e §5º); e

III - impugnação ao ato declaratório de suspensão de imunidade e isenção (Lei n. 9.430, de 1996, art. 32, §10).

As DRJ são unidades de deliberação interna da RFB, de natureza colegiada, conforme prevê o Decreto n. 70.235, de 6/3/72, que regula o processo administrativo tributário no âmbito federal:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

.....

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

A criação destas Delegacias especializadas, dentre outras importantes razões, teve como principal motivação a necessidade e conveniência de separar a competência das autoridades responsáveis pela fiscalização daquelas responsáveis pela atividade de julgamento. Esta dissociação de poder/dever, com efeito, buscou potencializar o cumprimento do princípio da imparcialidade que melhor atende aos interesses das partes no processo³.

O ato normativo infralegal que disciplina o funcionamento das DRJ é a Portaria MF n. 341, de 12/7/11, que estabelece algumas características, como, por exemplo: (a) são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais⁴, cada uma delas integrada por cinco Julgadores, podendo funcionar com até sete julgadores, titulares ou pro tempore⁵; (b) os Julgadores são ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, preferencialmente com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público

3. PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. Delegacias da Receita Federal de Julgamento e evolução das normas do processo administrativo fiscal. In *Processo administrativo fiscal*. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999, p.135.

4. As Turmas Especiais possuem caráter temporário e são integradas por Julgadores pro tempore, estando vinculadas a determinada Turma Ordinária e sendo instaladas por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. Caso sigam o modelo adotado em segunda instância, o funcionamento reservar-se-á a processos cujo valor do litígio não ultrapasse determinado limite de alçada.

5. De acordo com a Portaria MF n. 341/11, Julgador pro tempore, além de naturalmente compor Turmas Especiais (art.2º, §3º), dado o caráter precário destas, também é aquele designado para completar determinado mandato (Art.4º, §§1º e 3º).

nessa área de especialização, sendo seus mandatos limitados a trinta e seis meses, admitidas reconduções ilimitadas; (c) devem ser realizadas, pelo menos, doze sessões de julgamento por ano; e (d) previsão de existência de pauta de julgamento com a indicação, no mínimo, dos processos a serem julgados e o respectivo relator, sem previsão de publicação externa.

A fixação da competência de cada uma das DRJ e respectivas Turmas é estabelecida em razão da matéria (Anexos I e II da Portaria RFB, de 24 de julho de 2013), sendo que a distribuição dos processos cabe à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB (Cocaj), que leva em consideração as prioridades estabelecidas na legislação e a capacidade de cada unidade. Nota-se a preocupação da Administração tributária federal em distribuir os processos de forma equânime o estoque de processos entre as DRJ, contribuindo para a redução do tempo de julgamento.

Nas Turmas, os critérios para a distribuição dos processos são definidos por cada Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, observadas as prioridades e preferências estabelecidas na legislação, a semelhança e conexão de matérias e as diretrizes oriundas da Cocaj. A distribuição efetiva dos processos cabe ao Presidente da Turma, o que enseja uma observação sobre a injustificada ausência de sorteio, o que abre à possibilidade de tal autoridade, por critério subjetivo, definir o relator de determinado processo, algo que vai de encontro ao modelo de funcionamento da instância superior (CARF) e do Judiciário, afeito a distribuições eletrônicas.

As Turmas realizam, pelo menos, 12 (doze) sessões de julgamento por ano, de forma presencial ou não presencial (por vídeo conferência, web conferência ou tecnologia similar).

Quanto à pauta, não são divulgadas previamente, de maneira que o contribuinte apenas conhece que determinado processo de seu interesse foi apreciado, quando intimado do resultado do julgamento.

As deliberações são iniciadas quando presente a maioria dos membros da Turma, sendo a decisão tomada por maioria simples, não sendo admitida a abstenção, cabendo ao Presidente da Turma voto ordinário, bem como o de qualidade, se for o caso.

Ao final de cada sessão de julgamento, lavra-se uma ata em que são relatadas todas as ocorrências, assinada pelo Presidente da Turma.

3. A publicidade mitigada

Expostas as principais regras de funcionamento das DRJ, nota-se, da leitura do ato normativo que o regula, que a publicidade que proporciona quanto aos julgamentos que realiza limita-se à divulgação na internet (endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>) das ementas dos acórdãos com determinadas informações (exercício correspondente, data da sessão e número do acórdão). Nada mais!

Publicação prévia de pauta, abertura das sessões, possibilidade de sustentação oral pelas partes (Fazenda Nacional e contribuintes) e distribuição de memoriais não fazem parte do cotidiano das DRJ.

Daí a razão de a noticiada decisão liminar proferida em 27 de janeiro de 2014 pela Justiça Federal do Rio de Janeiro⁶, a favor da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Rio de Janeiro (RJ), no sentido de obrigar a publicação prévia das pautas de julgamento e permitir o comparecimento das partes e seus advogados para assistir às sessões de julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), podendo, inclusive, “ofertar questões de ordem sobre aspectos de fato da causa”, inegavelmente consistir em um verdadeiro avanço.

Apesar de não se ter permitido aos patronos sustentarem oralmente suas razões de defesa, não deixa de ser um importante marco rumo ao aperfeiçoamento, pelo Fisco, do processo administrativo tributário federal, pondo holofotes sobre o princípio/garantia da publicidade.

O Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela OAB – Rio de Janeiro (RJ) não pode ser entendido como uma tentativa de se reduzir a quantidade de decisões favoráveis ao Fisco em primeira instância, ou mesmo de se evitar a parcialidade dos Julgadores fazendários.

6. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2014-jan-30/liminar-rj-transparencia-julgamentos-receita-inspira-oab>. Consulta em 1/2/14.

Longe disso, buscou, na realidade, garantir o adequado acompanhamento dos julgamentos pelos contribuintes e seus advogados. Nada mais natural!

Tal providência, acompanhada do provimento judicial, ainda que liminar, pode iniciar uma mudança de mentalidade com vistas à efetiva implementação do princípio da publicidade à plenitude.

Sobre tal princípio, o legislador constituinte tratou em mais de um dispositivo. Vejamos:

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

.....

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

.....

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

.....

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

.....

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

X - as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;

Assim, no âmbito judicial, por força constitucional, nem mesmo a lei pode excluir a presença dos advogados das partes. Qual a lógica, então, de se adotar postura diferente nos julgamentos administrativos realizados por órgãos colegiados?

Se a Administração Pública deve obediência à publicidade, torna-se inegociável tal garantia, no mínimo quanto às partes interessadas na solução da controvérsia instaurada perante as DRJ, que não podem ser privadas de conhecer o teor dos debates.

Com razão, Presidente e Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB-RJ, Maurício Pereira Faro e Gilberto Fraga, quando ressaltam que “Para estarrecimento de todos, as sessões de julgamento sempre foram fechadas e revestidas de um sigilo absolutamente injustificado e divorciado de qualquer respaldo lógico ou jurídico”⁷.

Relativamente às sessões de julgamento, o acesso não é franqueado ao público, transcorrendo, não obstante o evidente compromisso do legislador constituinte com a publicidade, sem qualquer participação das partes interessadas (Procuradoria da Fazenda Nacional e contribuintes), sendo condenável tal modelo e insuficiente a publicação apenas das ementas no sítio da RFB na internet.

Atualmente, sequer se toma conhecimento de quando determinado processo irá a julgamento, pois as pautas não são publicadas previamente no Diário Oficial da União ou divulgadas.

Depõe contra o princípio/garantia constitucional da publicidade sonegar às partes o direito de presença que lhes proporcionaria conhecer o teor dos debates que precederam a formalização do acórdão.

Seria ingênuo afirmar que acórdãos, em especial os decorrentes de casos mais complexos, sejam capazes de fielmente retratar as discussões travadas durante o julgamento. Ora, a abertura dos debates ao público, ou no mínimo às partes, auxilia na melhor compreensão de todos os argumentos levados

7. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-17/oab-rj-oficia-receita-federal-advogados-participem-julgamentos>. Consulta em 1/2/14.

em consideração pela Turma Julgadora, não apenas dos que restaram afinal formalizados.

Que não se compare tal situação com as decisões monocráticas, ainda que proferidas pelo Poder Judiciário. Nas DRJ, não custa repetir, as decisões são colegiadas, muitas vezes precedidas de calorosos debates, a exemplo do que ocorre em segunda instância no CARF, diferentemente do exercício solitário dos juízes ou demais autoridades com poder decisório monocrático.

Por mais que haja argumentos contrários por parte da RFB, para não permitir o acesso às sessões de julgamento, como a falta de estrutura e de pessoal, ou a necessidade de se impor celeridade aos julgamentos; a publicidade, como princípio/garantia que é, não pode ceder frente a obstáculos de outra ordem, dissociados de conteúdo normativo. A compreensão do ordenamento jurídico ocorre em uma dinâmica a partir da Constituição, à qual devem se conformar os atos normativos de hierarquia inferior; não o contrário.

Recentemente, o ex-Subsecretário de Tributação da RFB, Sandro de Vargas Serpa, justificou o modelo de funcionamento das DRJ na proteção ao sigilo fiscal, tendo concluído que a sua flexibilização, por exemplo, pelo CARF, justificar-se-ia em razão de tal órgão estar fora da RFB, sendo composto por Conselheiros representantes dos contribuintes que não são Auditores-Fiscais⁸.

É verdade que o sistema de julgamento nas DRJ, tendo como uma de suas características a confidencialidade dos debates, não se reproduz em segunda instância, quando são realizados com amplo acesso ao público⁹.

Ora, a RFB também compõe a estrutura do Ministério da Fazenda, cujo titular da pasta tem propiciado ao longo dos anos, ao elaborar o Regimento Interno do CARF, ampla publicidade às deliberações, antes (com a publicação prévia da pauta de julgamento no Diário Oficial da União), durante (com

8. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jul-17/oab-rj-oficia-receita-federal-advogados-participem-julgamentos>. Consulta em 1/2/2014.

9. No CARF, os debates realizam-se com acesso ao público. Conforme previsão regimental, há ainda a possibilidade de se ampliar a divulgação, com a implementação de realização de sessões virtuais de julgamento em alguns Estados da Federação, o que permitirá o acesso a advogados, contribuintes e demais interessados que não podem se deslocar à Brasília constantemente para acompanhá-las.

abertura das sessões ao público, com possibilidade de distribuição de memoriais e sustentação oral pelas partes interessadas) e após os julgamentos (sendo disponibilizada a íntegra dos acórdãos no sítio do CARF na internet).

Assim, a decisão quanto à flexibilização do sigilo já foi tomada pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda, a quem o Secretário da Receita Federal do Brasil subordina-se.

Acerca da participação de Conselheiros representantes dos contribuintes, a exemplo dos representantes da Fazenda Nacional, igualmente exercem uma função pública e, como tal, comprometem-se também com o sigilo de dados, podendo ser responsabilizados, civil, administrativa e penalmente, em caso de indevida violação.

Com a devida regulamentação, afasta-se o risco de os Julgadores incorrerem em qualquer violação de sigilo.

Não obstante as considerações do ex-Subsecretário de Tributação da RFB, importantes não apenas pelas ponderações em si, mas também para se desvendar os reais motivos de se permanecer com o combatido modelo de funcionamento das DRJ, juridicamente em sua totalidade não se sustentam, pois não há razão, em um Estado Democrático de Direito, para se desviar da Constituição Federal, que estabelece a primazia da publicidade dos julgamentos.

Como visto, nos Tribunais, mesmo as decisões administrativas devem ser tomadas em sessão pública, ou ao menos com a participação dos interessados ou seus advogados.

Além de representar transparência, franquear ao público o acompanhamento das sessões de julgamento possibilitaria o controle popular, ou por outros órgãos, o que só reforçaria a legitimidade dos acórdãos proferidos pelas DRJ.

Uma decisão só pode ser questionada caso seja conhecida sua fundamentação em todas as suas nuances, com publicidade, sem a qual se caracteriza o cerceamento do direito de defesa¹⁰:

Aspecto relevante da fundamentação dos votos que integram uma decisão de órgão colegiado reside na publicidade das sessões nas quais esses votos são proferidos. É inadmissível uma sessão secreta, onde um dos membros do órgão colegiado pode fundamentar seu voto em razões inteiramente que jamais publicaria [...]. Os votos, para serem válidos, devem ser fundamentados e proferidos publicamente.

A Constituição admite expressamente, é certo, que a lei pode “limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes”. Tem-se nessa ressalva a restrição máxima admitida.

Repudia-se qualquer hipótese de julgamento secreto, sem a necessária publicidade, salvo nas hipóteses constitucionais excepcionais¹¹, sendo fundamental à garantia de demais direitos¹²:

A publicidade é princípio constitucional da Administração, previsto no art.37 da Constituição da República, em face de, numa sociedade democrática, não haver participação do povo no exercício do poder, se não se contar com conhecimento público dos atos por ele praticados. Este princípio se apresenta com um daqueles que se põem como fundamentais para que o processo possa cumprir o seu objetivo garantidor de direitos, especialmente aqueles que concernem à liberdade.

10. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário. N. 175. São Paulo: Oliveira Rocha, abril/2010, p.13.

11. MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.279.

12. RIBEIRO, Wilton Luiz Cabral. *A decisão administrativa no processo administrativo tributário: consequências e limitações de sua aplicação*. In Temas atuais de direito tributário. V. II. FEITOSA, Raymundo Juliano Rego e QUEIROZ, Mary Elbe (orgs.). Recife: ESAF, 2003, p.398.

Ao tratar da possibilidade de divulgação, em sítio eletrônico oficial, de informações funcionais de servidores públicos, inclusive a respectiva remuneração, o Pleno do STF (SS 3902 AgR-segundo/SP, Julg. 9/6/11, Dje 3/10/11) assentou logo na ementa de tal julgado:

A prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo. Se, por um lado, há um necessário modo republicano de administrar o Estado brasileiro, de outra parte é a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicaneamente administrado. O “como” se administra a coisa pública a preponderar sobre o “quem” administra – falaria Norberto Bobbio –, e o fato é que esse modo público de gerir a máquina estatal é elemento conceitual da nossa República. O olho e a pálpebra da nossa fisionomia constitucional republicana. 4. A negativa de prevalência do princípio da publicidade administrativa implicaria, no caso, inadmissível situação de grave lesão à ordem pública.

Em outra oportunidade, ao apreciar a hipótese de sessão secreta no julgamento de ações criminais de competência originária do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, o Plenário do STF declarou: “*Ante a regra fundamental insculpida no art. 5º, LX, da Carta Magna, a publicidade se tornou pressuposto de validade não apenas do ato de julgamento do Tribunal, mas da própria decisão*” (ADI 2970/DF, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Julg. 20/4/06, DJ 12/5/06).

Cabe ainda mencionar que algumas das limitações aqui apontadas nos julgamentos que ocorrem nas DRJ foram tratadas pela decisão liminar concedida em 11/2/14 pelo Juiz Federal da 8ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, no Mandado de Segurança n. 9018-74.2014.4.01.3400, impetrado pela Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do Distrito Federal, ocasião em que se determinou a aplicação aos julgamentos nas DRJ do Regimento Interno do CARF, no que couber; e a disponibilização prévia das pautas de julgamento; bem como a possibilidade de presença do contribuinte e de seu advogado na sessão durante o julgamento do seu recurso; podendo apresentar memoriais e proceder à sustentação oral, por exemplo.

Com a devida vênia, parece-me equivocada tal decisão quanto à aplicação do Regimento Interno do CARF às DRJ, pois inexiste lacuna. O que há, e disso o presente estudo cuidou de explicitar, é uma espécie de regulamento (Portaria MF n. 341/11) que não contempla o princípio constitucional da publicidade em contornos ideais. Sem recorrer a diploma afeto a julgamentos em órgão estranho à Secretaria da Receita Federal, o que fere o poder de auto-regulamentação deste último, poderia ter deferido, por exemplo, o direito de presença do contribuinte e de seu patrono diretamente com fundamento no princípio/garantia da publicidade, com assento constitucional.

Em suma, depõe contra o princípio constitucional da publicidade o fato de os interessados, em processos administrativos tributários perante as DRJ, não poderem conhecer o teor dos debates, nem sempre retratados nos acórdãos. Não é exagero concluir que, principalmente nos casos de maior complexidade, pode restar prejudicado até mesmo o direito de defesa em segunda instância, pois os contribuintes restam privados de conhecer todos os argumentos levados em consideração pela Turma julgadora.

4. A questionada obrigatoriedade de os Julgadores obedecerem a atos normativos emitidos pela Receita Federal

Outro ponto que provoca inquietação em quem lida com processo administrativo tributário federal reside na vinculação do convencimento dos Julgadores a atos normativos e interpretações da RFB.

Como visto, as DRJ integram a estrutura da RFB, o que faz com que seus membros Julgadores, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, preferencialmente com experiência da área de tributação e julgamento, ou habilitado em concurso público nessa área de especialização, tenham o dever de observar entendimento do órgão, expresso em atos normativos. A Portaria MF n. 341/11 é expressa a esse respeito:

Art. 7º São deveres do julgador:

.....

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n. 8.112, de 1990¹³, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Na comparação do funcionamento das DRJ com o do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, há quem ressalte tal vinculação hierárquico-administrativa¹⁴:

A mais relevante distinção entre elas decorre da vinculação hierárquico-administrativa a que estão sujeitas as instâncias. Isto porque, para as DRJ, integrantes da RFB, as normas complementares, previstas no art.100 do CTN – instruções normativas, pareceres, portarias, soluções de consulta – incluem aquelas emanadas da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil. Logo, os acórdãos proferidos pelas DRJ obedecem a tais normas. Já o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que compõe a estrutura do Ministério da Fazenda, mas não é subordinado à RFB, não reconhece os atos infralegais editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil como normas que vinculem suas decisões. Desta forma, enquanto uma DRJ é obrigada a julgar de acordo com o entendimento manifestado em uma instrução normativa da RFB, o referido Conselho pode considerar esta mesma instrução normativa ilegal, ou dotada de natureza meramente orientadora, isto é, com uma das interpretações possíveis, dada à lei, pela RFB.

Não obstante as considerações baseadas no princípio da hierarquia, pode-se questionar, na prática, a subdivisão do julgamento em duas instâncias, como observa Minatel¹⁵, para quem tal estrutura seria apenas teórica:

13. O art.116 da Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, estabelece: “Art.116. São deveres do servidor: [...] III – observar as normas legais e regulamentares”.

14. BORBA, Bruna Estima. *Imposto de renda das pessoas físicas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

15. MINATEL, José Antonio. *Dupla instância, formação paritária e advocatória no processo administrativo tributário*. In *Processo administrativo fiscal*. 4º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1999, pp. 102-103.

Mesmo com o inquestionável avanço experimentado com a criação das Delegacias de Julgamento, também no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é inconteste que o julgamento ainda permanece estruturado só teoricamente em dupla instância, circunstância atestada não só pela vinculação funcional e hierárquica dos julgadores singulares¹⁶, como também pela existência de expressa determinação no sentido de que “os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente, em seus julgados, o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

.....

A segurança jurídica não se faz unicamente pela possibilidade ou impossibilidade de julgar, mas, sobretudo, pelo dever insito atribuído ao julgador administrativo de que também ele está submetido aos ditames da lei, visto que o verdadeiro estado de direito só se materializa quando o próprio Estado também se submete ao direito nele vigente.

O julgador administrativo, para bem decidir, deverá sopesar as razões ofertadas pelo contribuinte com os pareceres emitidos no âmbito da Fazenda e comportar-se nos termos da Constituição e das leis pertinentes¹⁷:

[...] a autoridade administrativa superior não pede ao julgador administrativo que julgue desta ou daquela maneira. O julgador é nomeado para exercer tal função em vista do seu conhecimento, da sua experiência, do seu saber, de ser probo. Não é um mero “marionete”. Trata-se, isto sim, de um servidor público que merece a mais absoluta confiança. Do contrário, não haveria um número considerável de decisões contrárias à própria

16. Apesar de a análise ter sido realizada quando as decisões de primeira instância eram monocráticas, proferidas pelos Delegados de Julgamento, mantém-se atual em razão de subsistir a vinculação dos Julgadores aos atos emanados da RFB.

17. CASSONE, Vittorio. *A pessoa do julgador administrativo*. In Processo administrativo fiscal. 5º Vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2000, p. 155.

Fazenda Pública, tanto em Primeira quanto em Segunda instância administrativa.

Trata-se, enfim, de uma função que deve ser exercida com liberdade mas com responsabilidade e nos limites da Constituição, das leis e dos princípios inerentes ao Direito Administrativo [...]

Apesar de tal modelo de funcionamento, reconhece-se um sensível avanço na atual estrutura, não obstante a aludida limitação a que se submetem¹⁸:

Houve, entretanto, sensível evolução na estrutura então vigente no âmbito da Secretaria da Receita Federal com a criação das Delegacias de Julgamento que vieram dar maior independência à primeira instância, em que pese as limitações hierárquicas a que estão submetidas, já que inseridas no contexto da subordinação administrativa e, por força disto, têm que se adequar ao disciplinamento normativo do órgão a que estão subordinadas, em que pese a atual transformação em Turmas, ter conferido um maior grau de independência aos julgadores o que é um sensível avanço.

Ao contrário do que ocorre no âmbito das DRJ, nos julgamentos em segunda instância não é incomum atos normativos, editados pelas Administrações tributárias com a função de apenas regulamentar dispositivos legais, serem afastados por extrapolarem tais limites. Como exemplo, podem ser mencionados os seguintes acórdãos:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - O art. 18 da Lei n. 9.430/96 não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 40 da então vigente Instrução Normativa SRF n. 38/97 não tinha base

18. RODRIGUES, Edison Pereira. *A dupla instância administrativa em matéria tributária*. In Processo administrativo tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp.740-741.

legal. (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão n. 107-09.363, de 17/04/08, Rel. Cons. Luiz Martins Valero)

(...) LUCRO ARBITRADO - AGRAVAMENTO DE PERCENTUAL DO ARBITRAMENTO - O princípio constitucional da estrita legalidade, recepcionado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a instituição e a extinção de tributos, bem como a majoração e redução, ressalvadas as disposições que menciona, não admite o aumento de tributos através de Portarias Ministeriais, restando ilegal os agravamentos das alíquotas do arbitramento do lucro na forma do disposto na Portaria Ministerial n. 524/93, art. 7º c/c IN 79/93, art. 8º (...) (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão n. 107-07.153, de 14/05/03, Rel. Cons. Edwal Gonçalves dos Santos)

Nesse contexto, é importante abrir parênteses para assentar a relevância do princípio da legalidade, que se constitui em um dos pilares do Estado Democrático de Direito, devendo ser protegido, inclusive, no âmbito de julgamentos administrativos.

O legislador constituinte estabeleceu que a Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art.37, com a redação conferida pela Emenda Constitucional n. 19, de 1988).

Tal princípio igualmente está previsto no art. 2º da Lei n. 9.784/99.

Na seara tributária, uma marcante expressão do princípio da legalidade é, por exemplo, a vedação aos entes estatais de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art.150, I, da Constituição Federal).

O princípio da legalidade, assim como o da publicidade outrora tratado, tem berço constitucional. Considerando-se os princípios jurídicos da tributação como limitações ao poder de tributar, tem especial relevância a previsão de que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios não podem exigir tributos sem terem sido instituídos por lei:

[...] Só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato

normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito [...]. Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal. (MACHADO, 1998, p.185)

Há quem sustente que o princípio da legalidade, em matéria tributária, reveste-se, considerando-se a doutrina da fundamentalidade, em verdadeira regra, porquanto exige apenas uma medida de cumprimento constitucionalmente estabelecida. Assim, o preceito que estabelece que a criação ou a majoração de tributos apenas se opera por meio de lei em sentido formal e material, deve ser interpretado e aplicado pelo método subsuntivo, ou seja, ocorrido o fato descrito em sua hipótese, torna-se exigível o específico comportamento delineado em seu mandamento¹⁹.

O Código Tributário Nacional estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142), de onde se depreende que não podem os agentes da Administração tributária se desviar dos ditames legais, seja quando da constituição do crédito tributário ou posteriormente.

Porém, o Decreto n. 70.235/72 vedou aos órgãos/unidades de julgamento a possibilidade de afastarem, regra geral, a aplicação de lei mesmo sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

.....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

19. VAREJÃO, José Ricardo. *Princípio da igualdade e direito tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 80.

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

Assim, salvo tais exceções, a discussão sobre a constitucionalidade de lei não pode ser dirimida na instância administrativa.

Por outro lado, o Decreto n. 70.235/72 não proíbe a apreciação, pelas instâncias julgadoras, da legalidade de determinada Instrução Normativa, Solução de Consulta Interna ou mesmo Nota Técnica.

Finalmente, ao encontro do que aqui se sustentou, não obstante ser mais restrita, tem-se a conclusão exposta no Parecer PGFN/CDA/CRJ n. 396, de 11/3/13, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda (Diário Oficial da União de 5/7/13, Seção 1), no sentido de se determinar a vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa às teses firmadas pelo STF e STJ na sistemática dos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil. Vejamos:

REPERCUSSÃO DA DISPENSA DE IMPUGNAÇÃO FUNDADA EM PRECEDENTE DO STF OU DO STJ, JULGADO NA SISTEMÁTICA DOS ARTS. 543-B E 543-C DO CPC, NO ÂMBITO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPLEMENTAÇÃO AO PARECER PGFN/CDA N. 2025/2011.

.....

(ii) O acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC constitui verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ. A manutenção de interpretação divergente assume caráter excepcional, cuja pertinência deve ser identificada à luz de cada precedente específico;

(iii) A observância da tese firmada pelos Tribunais Superiores na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC deve ser introduzida formalmente na legislação tributária, por meio da expedição e/ou adequação dos atos e decisões normativos, a teor do disposto nos arts. 100 e 146 do CTN, e acarreta:

a. A possibilidade de revisão de ofício dos lançamentos já efetuados e de retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, a fim de eximido do crédito tributário não extinto e indevido. Nas hipóteses em que extinto o direito de crédito, a atuação de ofício da autoridade administrativa não se mostra mais cabível, haja vista a incidência específica do art. 168 do CTN, que condiciona a correção do erro e a devolução do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, dentro dos prazos expressamente previstos.

b. A possibilidade de restituição do indébito e de compensação, na forma da legislação em vigor.

c. A vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa, em cumprimento ao disposto no art. 7º da Portaria MF n. 341, de 12 de julho de 2011.

5. Conclusões

Quanto ao princípio/garantia da publicidade, viu-se que tem assento constitucional, de sorte que não pode ser olvidado pela Administração pública.

O funcionamento da Administração deve voltar-se para o público e de forma pública, transparente, sem flertes para o mistério. A *res publica* exige trato adequado, mormente quando em disputa interesses tributários tão relevantes, dos contribuintes e da Fazenda Nacional.

Além de representar transparência, franquear o acompanhamento das sessões de julgamento fortalece a fiscalização popular, não se podendo retirar do controle social a atividade judicante.

Quem gerencia interesse público deve ser controlado.

Nos tempos atuais não se pode temer o escrutínio público, lastreando-se o Estado democrático também na transparência, tratando-se o princípio da publicidade de uma verdadeira obsessão do legislador constituinte.

Conclui-se que no funcionamento das DRJ, dada a sua matriz constitucional, a publicidade não pode relegada a segundo plano, não se podendo perdê-la de vista. De acordo com a Carta Magna, a lei só pode restringir a publicidade dos atos processuais para proteger a intimidade ou o interesse social (art.5º, LX); devendo a Administração Pública federal, que engloba a Secretaria da Receita Federal do Brasil, obedecer ao princípio da publicidade (art. 37). Se, em regra, todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário são públicos (art.93, IX), devendo, inclusive, as decisões administrativas serem motivadas em sessão pública (art.93, X), resta desprovida de fundamento a manutenção de julgamento “às portas fechadas” no âmbito das DRJ, mormente quando consideradas as partes interessadas no litígio (a União, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional, e os contribuintes).

As decisões judiciais referidas neste artigo são dotadas de um enorme significado, especialmente para que se chegue a um modelo consonante com o imperativo constitucional da publicidade.

Com a devida abertura dos julgamentos no âmbito das DRJ, ganham todos, contribuinte, Fazenda Nacional e a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o reconhecimento da adequada legitimidade das decisões proferidas por suas unidades de julgamento, que, reconhecidamente, prestam relevantes serviços ao Estado brasileiro.

Deficiente, portanto, à luz da Constituição Federal, o atual modelo das DRJ quanto à publicidade.

No que concerne ao outro objeto deste estudo, qual seja, a obrigatoriedade de os Julgadores necessariamente seguirem atos normativos editados pela RFB, não se pode, em conclusão, deixar de criticar tal modelo de funcionamento das DRJ, que mitiga demasiadamente o livre convencimento do Julgador ao vincular a motivação de suas decisões a entendimentos fixados por autoridade estranha ao julgamento, ainda que justificado com base no princípio da hierarquia.

Dada a envergadura do princípio da legalidade, não se concebe que, mesmo diante de uma ilegalidade patente, já reconhecida pela instância superior ou até pelo Judiciário, os Julgadores, por exemplo, mesmo discordando do teor de Instruções Normativas, Portarias, Soluções de Consulta, Notas Técnicas, Pareceres Normativos etc. sejam obrigados a adotá-los, o que em alguns casos só contribui para a procrastinação do contencioso administrativo, na contramão, inclusive, do direito à razoável duração do processo.

Corre-se o risco de a sociedade enxergar as DRJ como unidades que se limitam a chancelar entendimentos do órgão central, o que poderá levá-la a entender pela sua não serventia, mormente em um cenário de economia de recursos públicos.

Considerando a importância de tais unidades de julgamento, espera-se que tal cenário não se confirme.