

# Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Thiago Dutra Hollanda de Rezende<sup>1</sup>

## Introdução

O Brasil completou trinta anos desde o fim da ditadura militar. Apesar de sistemas de repressão policial e penal sistemática continuarem a existir, especialmente contra camadas pauperizadas (MAGANE, 2014), a consolidação dos processos democráticos de representação e participação tem se efetivado de maneira positiva para diferentes análises sobre a redemocratização no país (SILVA; OLIVEIRA, 2011; AVRITZER, 2012). Algumas experiências pontuais também estimulam alguns pesquisadores a colocar o Brasil na primeira linha do desenvolvimento de mecanismos de participação democrática, incorporação da voz dos cidadãos e ampliação da esfera pública de decisão (WAMPLER, 2012). Assim, acumulam-se expectativas sobre os potenciais desses novos mecanismos políticos e a deliberação democrática nunca esteve tão presente em variados espaços (HELLER, 2001). Entretanto, há quem avalie que esses processos ocorrem de maneira contraditória, especialmente quando da manutenção de práticas antidemocráticas, de corrupção e repressão violenta, especialmente contra movimentos sociais (TATAGIBA et al, 2012)<sup>2</sup>, além da coexistência

---

<sup>1</sup> Mestrando em Política Social pela Universidade de Brasília. Graduado em Administração pela Universidade Federal de Juiz de Fora. Email: thiagodhr@gmail.com

<sup>2</sup> De acordo com Tatagiba et al (2012), “a criminalização dos movimentos sociais, ao lado da criminalização da pobreza, tem sido uma prática recorrente das administrações municipais que se

entre democracia formal e tortura como prática impune de controle social pelo Estado (MAGANE, 2014).

Outros lugares do mundo também vivenciaram uma intensificação de processos participativos e de horizontalização democrática nas últimas décadas. Entretanto, pesquisas recentes demonstram que essa ampliação da democracia participativa ocorreu ao lado da ampliação da desigualdade social (LEE et al, 2015; WELDON, 2012). Duas justificativas são apresentadas para esse descompasso observado na realidade: em primeiro lugar, é questionada a representação tradicional do modelo eleitoral democrático-liberal, que ainda é hegemônica (SITRIN; AZZELLINI, 2014). Para Della Porta (2013), o sentimento de ausência de controle sobre o poder político diante da crise econômica mundial iniciada em 2007/2008 foi expresso em protestos que tomaram as ruas de várias capitais mundiais, com cidadãos reivindicando o poder de decidir sobre suas vidas.

Em segundo lugar, a partir de experiências participativas, surgiram pesquisas e estudos que tentam verificar qual a legitimidade dos representantes que ocupam os “assentos” das instituições participativas desenvolvidas recentemente (AVRITZER, 2007; ALMEIDA, 2014). Questiona-se como se dá a legitimidade democrática desses sujeitos, afinal, assim como os representantes eleitos tradicionalmente pelo sufrágio universal, eles também representam alguém e o interesse de outros, porém sem a autorização dada pelo voto. Nesse sentido, o insucesso de alguns intentos participativos estaria ligado a uma falha na constituição dessa representação nos espaços abertos para participação da sociedade civil. Assim, tornou-se importante discutir a representação *na* sociedade civil, de modo a eleger parâmetros que possam determinar a legitimidade democrática desses “novos” representantes. A importância é suscitada pelo fato de que, em alguns espaços, representantes da sociedade civil decidem sobre

---

sucederam desde 2005 (PSDB, DEM e PSD) da cidade de São Paulo, com reintegrações de posse violentas e repressões truculentas não só ao movimento de moradia, mas também ao movimento dos sem-teto, ao movimento estudantil e ao movimento dos moradores de rua” (p. 413).

processos e recursos relevantes sem estabelecer uma relação responsiva entre representante e representado.

Sobre essa segunda problemática, a respeito das instituições participativas, que lidará o presente trabalho. Um espaço que ainda acumula poucas pesquisas nesse sentido (MONTEIRO; CAMPOS, 2011) é o *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*. Responsável por decidir sobre processos tributários em última instância e formar jurisprudência sobre processos administrativos tributários, o CARF lida com decisões sobre recursos bilionários e atualmente estão em sua tutela processos que somam mais de meio trilhões de reais (CRUVINEL, 2015; DUMKE, 2015). A composição do CARF é paritária, metade são representantes da Administração Pública Fazendária e metade são representantes da sociedade civil, no caso, dos contribuintes. O órgão reivindica-se o primeiro conselho paritário do país. Assim, restaria saber se há uma legítima relação entre representantes e representados que o qualifiquem como democrático.

Entretanto, nossa análise tentará demonstrar que é necessário ir além desses critérios que partem das formas políticas autonomizadas. A análise que é oferecida a partir da ciência política parte de conceitos e não da concretude das relações sociais. Nesse sentido, ela pode não demonstrar de que maneira as diferentes instituições efetivamente atuam sobre as relações sociais, no caso, sobre as disputas e interesses de classes antagônicas. Ela encerra-se nos limites do *entendimento político*, o qual “[...] é *entendimento político* justamente porque pensa *dentro* dos limites da *política*” (MARX, 2010, p. 40). Esse entendimento não vai à raiz das relações políticas, que é o modo de organização e produção social que essas relações expressam. Assim, a partir da análise do caso concreto do CARF, pretendemos demonstrar como apenas uma análise de realidade que parta de cada particularidade, das relações reais e específicas estabelecidas entre os indivíduos, considerando a totalidade concreta em que produzem e reproduzem suas vidas, somente esta análise, uma *análise concreta*, pode permitir uma adequada apreensão do concreto pelo pensamento. Nesse sentido, para além de uma

crítica epistemológica a outra ciência, nossa análise pretende contribuir para avançar na forma de captar as potencialidades e os limites da participação na burocracia estatal “[...] na tática possível de uma emancipação dos trabalhadores sem perder de vista os antagonismos estruturais” (PAÇO CUNHA, 2016, p. 15).

Destarte, como base da discussão sobre representação, retomamos brevemente o debate sobre sociedade civil na ciência política, num primeiro passo que demonstra a autonomização das formas políticas de suas determinações econômicas e sociais específicas. Em seguida, a partir do conceito de sociedade civil, apresentamos os parâmetros conceituais para avaliar a legitimidade democrática dos representantes em instituições participativas. Depois, apresentamos a análise da gênese, função e dinâmica do CARF, de acordo com os conceitos oferecidos a partir da ciência política, contraposta à análise concreta dos contribuintes e do sistema tributário brasileiro, fundamental na reprodução e acumulação capitalista (SALVADOR, 2010). Desse modo, podemos contrapor à insuficiência da conceituação da legitimidade democrática a materialidade da *efetividade social* para a análise das instituições participativas.

## **1. Sociedade Civil, Representação e Legitimidade Democrática**

### **1.1. O conceito Sociedade Civil em debate político**

De acordo com Young (2000), o conceito de sociedade civil ganhou força especialmente com os movimentos de oposição aos regimes autoritários da América do Sul, Leste Europeu e África do Sul, entretanto, é necessário reter que o conceito não se reduz a esse momento. A autora argumenta que apesar da sociedade civil permitir a emergência de esferas públicas onde são expressas experiências e opiniões diferenciadas, não se deve defender que a

sociedade civil seja promotora da democracia e da justiça social exclusivamente, já que o Estado possui capacidades únicas de coordenação, regulação e administração imprescindíveis a um bom funcionamento democrático. A autora, assim, defende que a justiça social requer uma simultânea limitação do Estado, da economia e da sociedade civil, através da democratização dessas diferentes esferas, ou seja, uma mudança na forma política e do modo de regulação a ser conduzido de maneira coordenada e deliberada. Há uma cisão entre sociedade civil, Estado e economia, de modo que essas esferas se comportam com acentuado grau de autonomia, entretanto reguláveis por mecanismos de deliberação política.

Avritzer (2012) associa o ressurgimento da sociedade civil brasileira ao processo de redemocratização que tem raízes nos anos 1970. Sendo que “a principal característica da sociedade civil brasileira durante este *primeiro período* foi a reivindicação de autonomia em relação ao Estado e aos partidos políticos” (p. 389 – grifo nosso), significando a proposição de formas de administração de políticas sem a participação do Estado. O *segundo período* ou fase da sociedade civil brasileira se dá do período constituinte aos dias atuais. Recuperando a história da ampliação dos conselhos de saúde com paridade e o orçamento participativo, o autor demonstra que aumentou e se complexificou a participação da sociedade civil no interior do Estado, por meio de associações interessadas em participar diretamente da implementação de políticas públicas. Assim, ele evidencia o potencial democratizante da sociedade civil e sugere que a distinção fundamental para pensar a nova fase política é a contraposição e interação entre Estado e sociedade civil.

Na tentativa de definir o conceito de sociedade civil com maior precisão, Lavallo (1999) faz uma crítica das teorias que advogam o ressurgimento da sociedade civil e considera que essas abordagens tendem a desconsiderar três grandes famílias de definições sobre sociedade civil. A primeira é a do jus naturalismo, que define a sociedade civil por sua oposição à natureza e, assim, identifica sociedade civil e Estado. A segunda família liga-se a crítica hegeliana ao jus naturalismo e, assim, identifica Estado e sociedade civil de

maneira mediata, sendo o Estado uma instância superior de universalização e racionalização das relações da sociedade civil. O Estado hegeliano, de acordo com Lavalley, supera e contém em si a sociedade civil, harmonizando os interesses egoístas dos indivíduos. A terceira família de argumentos já rompe com essa identificação e diferencia definitivamente sociedade civil e Estado, nessa família de argumentos, a sociedade civil adquire a capacidade de “[...] se opor e participar mediante as associações civis, no que tange aos interesses da sociedade, nas diversas instâncias governamentais” (p. 127).

Lavalley critica então os modelos que desconsideram o “o caráter internamente constitutivo do vínculo entre sociedade e Estado, restabelecendo apenas uma relação de oposição externa entre eles” (p. 130-131). O autor chama atenção para os interesses divergentes na sociedade civil e os limites do seu suposto caráter de universalidade, ao mesmo tempo em que se leva em conta a forma como se constituem reciprocamente Estado e sociedade civil. Assim, mesmo expondo que há contradições no interior da sociedade civil, a análise mantém-se centrada na sua relação com o Estado, uma relação política entre as formas políticas.

Chambers e Kopstein (2008) identificam seis perspectivas para se considerar a relação entre sociedade civil e Estado. Na primeira delas, que considera a relação da sociedade civil *por fora do Estado*, a sociedade civil se caracteriza pela liberdade de associação, filiação voluntária, pluralismo e pela manutenção de uma fronteira negativa em relação ao Estado, onde os autores identificam uma raiz liberal na noção de manter o Estado fora. Na segunda perspectiva, a sociedade civil *contra o Estado*, os autores ligam especialmente a resistência civil contra os Estados comunistas do Leste Europeu, tratava-se de politizar o espaço público na vida cotidiana e ir contra ao monopólio do político pelo Estado. A terceira perspectiva, ligada aos teóricos democráticos, sugere pensar na sociedade civil *em constante diálogo com o Estado*, constituindo a esfera pública habermasiana. Nessa perspectiva, defende-se de maneira otimista que o debate crítico na esfera pública lança luz

sobre as injustiças e inviabiliza relações de dominação. De acordo com os autores, identifica-se essa característica especialmente nos “novos movimentos sociais”, que, ao mesmo tempo em que defendem causas específicas, inovam na forma de endereçar suas demandas e, assim, criam novos meios para empoderar os cidadãos. Entretanto os autores questionam se a mesma oposição crítica que fortalece a democracia pode enfraquecê-la, onde os autores compreendem a necessidade de se questionar a relação entre sociedade civil e o público.

A quarta perspectiva identificada por Chambers e Kopstein (2008), refere-se à sociedade civil *em apoio ao Estado*. Essa concepção é defendida especialmente por liberais e conservadores e vislumbra uma sociedade civil mais “robusta” que assuma o papel na formação e inculcamento de valores que suportem o Estado Liberal Democrático menos “paternalista”<sup>3</sup>. Os autores chamam atenção para o fato de que a sociedade civil nem sempre é “boa”, podendo ser espaço de difusão de ódio e formas de opressão, gerando um capital social negativo. A quinta perspectiva toma como importante a relação da sociedade civil *em parceria com o Estado*. Os autores dão atenção especial às tensões e perigos que podem decorrer dessa relação, já que a sociedade civil em parceira com o Estado poderia perder a sua característica de cobrança e oposição quando necessário. Por fim, a sexta perspectiva, tomando a sociedade civil como fenômeno global, pensa a sociedade civil *para além do Estado*, leva-se em conta, especialmente, as organizações de defesas de direitos humanos, meio ambiente e outras que se organizam a nível global, sem necessariamente responder a um processo autorizativo tradicional, mas que representam interesses específicos e princípios.

Essas análises centram-se na relação política entre Estado e e

---

<sup>3</sup> Nos limites do entendimento político, essa concepção recebeu a seguinte crítica de Avritzer (1997): “Um exemplo recente da forma problemática de utilização dos conceitos de sociedade civil e de autonomia societária pode ser visto na proposta de reforma do Estado no Brasil proposta por Luis Carlos Bresser Pereira. Tal reforma pretende transformar instituições estatais, tais como hospitais públicos e universidades, em instituições para-estatais e para tanto, as denomina de instituições da sociedade civil. Tal proposta não passa de uma nova tentativa de fusão entre Estado e sociedade civil” (p. 165).

sociedade civil, como uma relação estabelecida pela forma como ela mesma é estabelecida. Ou seja, ela depende da forma política que a estabelece, assim, os conceitos de Estado e sociedade civil se tornam o centro da discussão. Mesmo quando o caráter problemático da sociedade civil é evidenciado, como na análise de Papadoulou (2012), que constata o uso de ferramentas deliberativas, formas de organização e ocupação elitista de espaços participativos na produção e reprodução de processos antidemocráticos, não há como identificar a raiz dos antagonismos na sociedade civil. E quando apontam para eles, essas análises não explicam adequadamente a sua relação recíproca com a determinação do Estado. Assim, no embate dos conceitos com os processos reais, Almeida (2014, p. 100) assinala que “[...] a introdução de instituições participativas no Brasil inaugura um novo momento de relação entre Estado e sociedade, responsável por borrar ou ofuscar a separação moderna entre esfera política e social”, entretanto, isso apenas significa que “atores sociais representam, em conjunto com agentes governamentais, interesses da sociedade em relação a determinado tipo de política pública, mas sem se tornar Estado, e, vice-versa, os atores governamentais não se tornam sociedade” (ibidem). Ou seja, longe de representar a complexidade das relações recíprocas entre organização social e Estado, o entendimento político enxerga apenas uma dinâmica de palcos ocupados por atores sociais. Trata-se apenas de um problema de “fronteira” que surge com a participação da sociedade civil no Estado, na medida em que o representado se torna representante, já que “[...] os atores sociais podem gerar uma representação desigual, uma vez que não há como alcançar a igualdade abstrata presente nas eleições” (p. 104). Assim, surge a problemática da legitimidade democrática dos representantes da sociedade civil. Ou seja, a representação na participação se torna problema, já que a participação não foi solução para a representação.

## **1.2. Legitimidade democrática dos representantes da sociedade civil**

Na crítica ao autoritarismo e ao modelo liberal de democracia, centrado na *delegação* e tendo como características garantidoras da legitimidade democrática o sufrágio universal e a pluralidade partidária, buscou-se originalmente salientar as qualidades da sociedade civil e seus elementos progressistas. Desse modo, a sociedade civil melhoraria as decisões públicas pelo fato de vivenciar no cotidiano os impactos das decisões políticas tomadas. Entretanto, o desenvolvimento das experiências participativas demonstrou que a sociedade civil não é homogênea e, assim como na esfera da representação tradicional, a pluralidade política deveria expor os interesses concorrentes dos eleitores. Assim, há na sociedade civil disputas em que nem sempre é possível garantir uma solução que satisfaça os representados e a ausência de autorização pode tornar a reação de aversão à atuação extraparlamentar mais negativamente tensionada. De acordo com Lavallo e Isunza (2011, p. 127):

[...] se a atuação contempla falar em nome de outrem, configura-se curiosamente um paradoxo de legitimidade, pois, de um lado, as formas de representação extraparlamentar acusam implícita ou explicitamente limites na representação eleitoral, mas, de outro lado, não possuem mecanismos próprios claros ou aceitos capazes de alicerçarem sua própria legitimidade.

Por essa ausência do mecanismo de autorização tradicional da representação parlamentar baseada no voto, a representação na sociedade civil é exercida a partir de critérios diferenciados de legitimação. Para Lavallo e Isunza (2011), trata-se de uma representação que é presumida e animada pela afinidade e, assim, recuperam a noção de *representação virtual* de Edmund Burke, “entendida como uma representação passível de ser reconhecida como tal pelos interesses representados, embora não mediada por ato de autorização” (p. 128).

O paradoxo de uma representação que prescinde do ato de

autorização será resolvido politicamente pela incorporação do conceito de *accountability*, conforme veremos a frente. Nesse momento, apenas retemos que as experiências e o desenvolvimento de processos de pluralização democrática demandaram a “[...] redefinição do conceito de representação legítima e democrática” (ALMEIDA, 2014, p. 100) e a necessidade de se repensar a democratização ampliada pela participação: a qualidade da legitimidade democrática da representação da sociedade civil deveria ser avaliada observando *quem* participa, *por quem* fala e *como* participa.

Urbinati (2006) critica a dualidade posta pelo constitucionalismo liberal, que tenta estabelecer um espaço dual entre os cidadãos e as instituições representativas por não considerar a vulnerabilidade dos representantes às influências sociais. Não é possível insular suas vontades, entretanto, apesar de suas falhas, o direito ao voto engendra a vida política e é um meio pacífico de se livrar de maus governos. A autora destaca esse papel *negativo* do povo soberano, que investiga, julga, influencia e reprova os legisladores por meio dos canais diretos de autorização, como as eleições, e por meios de canais informais de participação. A autora, então, salienta que antes de negar a representação, esse poder popular negativo é essencial para se tornar a representação democrática.

Avritzer (2007) identifica três tipos de representação ligados a três formas de legitimidade da representação. A representação eleitoral se legitima pelo processo, sendo forma de representar pessoas. A advocacia se legitima pela finalidade, tendo como sentido a representação de discursos e/ou ideias. Por fim, a representação da sociedade civil combina a legitimação pelo processo e pela finalidade, sendo representação de temas e experiências. O autor destaca que essas novas formas de representação não aparecem puras e reconstrói o conceito de representação por afinidade temática, que “[...] se legitima em uma identidade ou solidariedade parcial exercida anteriormente” (p. 458). Ou seja, aqui se unem aspectos subjetivos e objetivos, de experiência, vivência e capacidade para “falar sobre” sem a

necessidade da autorização explícita do representado.

Para Almeida (2014), Avritzer “deixa de considerar os problemas do relacionamento entre representantes e representados” (p. 107). A autora defende a necessidade de se enfocar as instituições participativas e suas interações, levando em conta a forma de inclusão dos atores e o tipo de poder mobilizado. Nesse sentido, a *accountability* e a *responsividade* são capacidades importantes a serem consideradas.

A ausência de *accountability* é um dos elementos que Sitrin e Azzellini (2014) como responsável pela fragilidade do modelo liberal de democracia. O fato dos representantes ficarem anos no cargo sendo apenas expostos ao julgamento público na hora do voto eleitoral torna o poder dos representados limitado e enfraquece o valor da democracia, assim, é difícil tornar suas decisões e conduta objetos de avaliação pelos representados. Portanto, ao pensarem na representação fora do ciclo eleitoral, Lavallo e Isunza (2011) defendem “a *redefinição do valor da própria representação* e a introdução da *questão da legitimidade* dentro das práticas de intermediação política dos atores da sociedade civil” (p. 124, grifos nossos). Para os autores, a legitimidade das novas práticas de representação se liga ao resgate da dimensão de *accountability*. Ao recuperarem a literatura recente sobre o tema, constatam que “o deslocamento da autorização para a *accountability* torna a legitimidade dependente de um processo que se desdobra no tempo e não de um ato inicial de consentimento” (p. 129). Ou seja, uma *autorização implícita* que se manifesta no reconhecimento pelos representados da ação em seu nome a partir da exposição dos resultados.

A partir da noção de *responsividade* de sugestão de Pitkin (1967) de compreender a representação como o agir no interesse do representado, de maneira responsiva a ele, Almeida (2014) define que:

A legitimidade democrática nas instituições participativas é dependente do *relacionamento entre representantes e representados* que

circulam nos distintos espaços micro, mistos e macro, respectivamente o Estado (*atores governamentais e burocracia* que interagem com as *instituições participativas*), outras *instituições participativas que compõem o sistema*, e a *sociedade em geral* (organizações sociais e os indivíduos). (p. 109, grifos nossos).

Aduz que “*a multiplicidade das pessoas afetadas e a complexidade das políticas deveriam, por conseguinte, influenciar a definição dos grupos que podem participar destes espaços*” (p. 110, grifos nossos). Assim, os seguintes parâmetros são sugeridos para qualificar a representação em uma instituição participativa como legitimamente democrática: “i) quais são os segmentos e categorias que têm assento; ii) quem são estes atores em termos de características socioeconômicas; iii) como são selecionados e iv) quais são as regras que habilitam quem tem direito a participar” (ibidem).

A seguir, iremos descrever o CARF de maneira breve para avaliá-lo a partir da conceituação *política* de legitimidade democrática, ou seja, analisando *quem* está representado nele, *como* está representado e *por quem*. Ou seja, uma análise a partir da ciência política.

## **2. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.**

### **2.1. História, atribuição e finalidade.**

O CARF se liga à noção de *jurisdição dupla*. Diferente da *jurisdição uma*, onde apenas o tribunal judiciário pode decidir *definitivamente* sobre conflitos sociais, na *jurisdição dupla* é possível obter uma decisão definitiva junto a um tribunal administrativo. O julgamento de um contencioso administrativo, conflito entre administração pública e contribuinte, por um tribunal administrativo teria a vantagem de garantir que “o processo será analisado e julgado por quem tem capacidade técnica específica para fazê-lo” (MARTINS,

2010, p. 29). O Brasil adota a jurisdição una, ou seja, apesar da existência do tribunal administrativo, ainda há o privilégio do judiciário para as decisões finais, embora elas tendem a seguir as decisões do contencioso administrativo.

O CARF é responsável por julgar recursos de ofício ou voluntários de decisão de primeira instância, ou recursos de natureza especial, referentes a tributos ministrados pela Secretaria de Receita Federal do Brasil (BRASIL, 1972, 2009a). A sua origem remonta ao governo de Artur Bernardes, que, em 1924, criou um “[...] Conselho de Contribuintes para julgar os recursos relacionados ao Imposto de Renda, que fora instituído em 1922” (MARTINS, 2010, p. 46). Esses conselhos existiam em cada estado e eram “[...] constituídos, por designação do Ministro da Fazenda, de representantes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos” (COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1966). De acordo com Martins (2010):

*A experiência foi tão bem-sucedida que, atendendo às solicitações dos próprios contribuintes, logo o governo criou um outro conselho para cuidar dos demais tributos que não o de renda. Criado em 1927 e instalado no Rio de Janeiro em 1931, era constituído por doze membros, em partes iguais de representantes da Fazenda e de contribuintes. Sua missão era julgar recursos sobre impostos sobre consumo, além de classificação e valor de mercadoria pelas alfândegas. Foi o primeiro conselbo paritário do país (p. 46 - grifos nossos).*

Destaque-se o caráter original de tal conselho, instituído, desde 1927, num formato paritário, dividido de maneira igual entre representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes. Ou seja, a paridade se refere à relação entre Estado e contribuintes, nos termos politólogos, entre atores da burocracia estatal e atores da sociedade civil, de acordo com o entendimento político que expomos acima. Martins (2010) demonstra que a

história do Primeiro Conselho foi marcada pela disputa entre contribuintes e a Fazenda, sendo que esses contribuintes eram figuras representativas do mundo jurídico e político da época, para se ter uma ideia, vários de seus primeiros membros foram depois ministros de Estado.

Inicialmente, os Conselhos eram fortemente influenciados em sua estrutura e ideologia pelos valores liberais, apregoando sempre pela redução da intervenção estatal na economia, de acordo com Martins (2010), esse movimento se manteve até a Crise de 1929, onde a partir da década de 1930 e da centralização econômica varguista, ele passará por várias transformações institucionais e funcionais pelos diferentes momentos históricos, como o período da segunda guerra mundial, o fim do estado novo, o período desenvolvimentista, a ditadura militar, o período de redemocratização e a nova república. Não é nossa intenção nos prolongarmos na história dos Conselhos de Contribuintes, cumpre apenas ressaltar que na história de suas modificações institucionais, os “atores principais” das mudanças nos desenhos institucionais dos Conselhos foram os representantes da Fazenda e os contribuintes, que em geral eram industriais, grandes comerciantes, grandes agricultores e órgãos financeiros, além de tributaristas de renome, muitos advogados desses contribuintes.

O CARF, com essa nomenclatura e desenho atual, surge em 2009, pela Lei nº 11.941, de maio desse ano (BRASIL, 2009a). Ele unifica os Três Grandes Conselhos de Contribuintes então existentes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sua unificação foi de iniciativa do Executivo, conforme atesta a Medida Provisória nº 449/2008, que justificou que “tal alteração trará mais racionalidade e agilidade ao funcionamento desses órgãos, centralizando as decisões e unificando e padronizando os processos e sistemas” e “um melhor aproveitamento dos recursos humanos e maior produtividade” (BRASIL, 2008). Ou seja, foram sustentadas razões de natureza formal e técnica lastreadas em critérios de eficiência e efetividade, nada muito diferente da sua história até então.

Apesar de sua longa história, mais 90 anos, Monteiro (2012) chama atenção o fato de que, apesar da magnitude dos valores transacionados no CARF e de sua relevância social, poucas pesquisas têm sido dedicadas ao estudo desse órgão. A grande maioria dos trabalhos existentes restringe-se ao estudo de jurisprudência para apontar orientações à prática jurídica.

## **2.2. A composição do CARF e os representantes dos contribuintes.**

Até a publicação do seu novo regimento interno em 09 de junho de 2015 (BRASIL, 2015), o CARF contava com 216 conselheiros titulares, 144 conselheiros suplentes e 224 funcionários. Com a Portaria nº 343/2015, o Conselho passa a contar com 130 conselheiros titulares, mantida a paridade. A Portaria define que:

Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas *confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais*.

§ 1º As *centrais sindicais*, com base no art. 29 da Lei nº 11.457, de 2007, indicarão conselheiros, representantes dos trabalhadores, *para compor colegiado com atribuição de julgamento de recursos que versem sobre contribuições previdenciárias* elencadas no inciso IV do caput do art. 3º.

§ 2º *Ato do Ministro de Estado da Fazenda definirá a distribuição proporcional de vagas de conselheiros representantes dos Contribuintes dentre as entidades* de que trata o caput, bem como a ordem em que se dará a participação de cada uma delas nas referidas indicações (grifos nossos).

No artigo 29 são definidas as seguintes exigências aos representantes:

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em *exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;*

II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, *com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais* (grifos nossos).

Em primeiro lugar, conforme se pode extrair da leitura dos artigos que versam sobre a designação dos conselheiros, esses devem ter notório conhecimento técnico e experiência, tanto para os representantes da Fazenda Nacional, quanto para os representantes dos contribuintes. O conhecimento técnico pode se justificar pela complexidade temática e aponta para uma exigência burocrática racional-legal.

Em segundo lugar, as confederações representativas de categorias econômicas e centrais sindicais indicarão os conselheiros representantes dos contribuintes. Ocorre que o 1º parágrafo *restringe, ainda que não explicitamente, a indicação das centrais sindicais ao colegiado da 2ª Seção, que julga recursos que versam sobre Contribuições Previdenciárias* (BRASIL, 2015). Ressaltamos que essa indicação das centrais sindicais nada mais faz do que *cumprir determinação constitucional* do inciso VII do art. 194 que determina o caráter democrático e descentralizado da organização da Seguridade Social, “mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados” (BRASIL, 1988). Assim, na prática, as Seções e a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF são compostas por representantes dos contribuintes indicados pelas seguintes entidades patronais: Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), Confederação Nacional das Instituições Financeiras (CNF), Confederação Nacional da Indústria (CNI),

Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS) e Confederação Nacional do Transporte (CNT) (MONTEIRO, 2012).

A distribuição proporcional e a ordem das vagas dos conselheiros contribuintes são definidas de maneira discricionária por ato do Ministro da Fazenda. Ou seja, não há nada em lei que determine um parâmetro para sua proporção.

Para finalizar essa brevíssima exposição da composição do CARF, é necessário mencionar o Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC). O CSC é responsável por definir as diretrizes e a seleção dos conselheiros que atuarão no CARF, avaliar as listas tríplices encaminhadas pelas representações e acompanhar o desempenho dos conselheiros, seguindo os parâmetros definidos pelo Regimento Interno já expostos.

O CSC é composto por seis membros, 1) o presidente do CARF<sup>4</sup>, 2) representante da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), 3) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), 4) das Confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional, 5) da sociedade civil, designado pelo Ministro de Estado da Fazenda e 6) Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Ou seja, também paritário.

Tendo em vistas os três elementos que determinam a escolha dos conselheiros contribuintes, passamos a seguir à consideração de *quem são os contribuintes*, para então avaliarmos se o desenho institucional e modelo de representação do CARF são compatíveis com os parâmetros de legitimidade democrática que foram apresentados pelo critério político de análise. Após, apresentamos seu limite.

### 3. Elevando-se do abstrato ao concreto<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup>O regimento interno do CARF determina que a sua presidência será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional e a vice-presidência pro conselheiro representante dos Contribuintes (BRASIL, 2015).

<sup>5</sup> Seguindo a indicação de Marx (2011) discutida ao final da seção.

### 3.1. Sistema tributário brasileiro e regressividade

A definição do conceito de contribuinte é motivo de divergências e até mesmo pela Justiça tem recebido tratamento diferenciado, conforme decisão recente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que conferiu legitimidade ao pleito de Contribuinte de Fato relativo a imposto indireto<sup>6</sup> (SOIDO, 2014). O Código Tributário Brasileiro (BRASIL, 1966) não faz uma definição geral de contribuinte, mas apenas define as atribuições de acordo com tributos específicos, assim como a Constituição (BRASIL, 1988) apenas dispõe sobre direitos e deveres do contribuinte. Como não é nosso objetivo entrar numa discussão pura do conceito, precisamos reter a noção do contribuinte como aquele que paga, direta ou indiretamente o tributo, tendo em vista que o objetivo das contribuições tributárias é o financiamento do orçamento público (SALVADOR, 2010).

Salvador (2012) demonstra que o que caracteriza a questão fiscal no Brasil é o caráter regressivo da carga tributária. Analisando a base de incidência econômica dos tributos, se sobre consumo, patrimônio ou renda, o autor chega ao resultado de que quase 55% da arrecadação tributária nas três esferas de governo tem incidência sobre o consumo. Quando se agrega a tributação sobre o consumo com a sobre a renda dos trabalhadores, chega-se ao resultado de que *65,58% das receitas arrecadadas são pagas pelos trabalhadores*.

Estudo do Sindifisco (2010) demonstra que embora tributos como COFINS, ICMS e Contribuições Previdenciárias sejam pagos pelas empresas, eles são repassados aos preços finais. A situação brasileira é crítica quando comparada internacionalmente, a título de exemplo, em 2008, “[...] nenhum dos países da OCDE teve incidência sobre o que consumo maior que o Brasil” (p. 155). Além disso, o estudo demonstra que “quanto à tributação sobre a renda, a

---

<sup>6</sup>Conforme Soido (2014), “Contribuinte de Direito é aquele determinado por lei, possuindo assim relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto, já o Contribuinte de Fato é aquele que carrega o ônus da carga tributária, embutida no preço final do produto, sem possuir qualquer relação jurídica com o Fisco”.

incidente sobre a renda do trabalho é cerca de 50% superior à incidente sobre a renda do capital” (p. 140)<sup>7</sup>. O estudo ainda revela que as tabelas progressivas do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física são insuficientes e distantes de sistemas de alíquotas inerentes a estruturas tributárias mais igualitárias. A regressividade do sistema tributário agrava a desigualdade social, relação que tem sido confirmada por estudos internacionais mais recentes de diferentes matizes do pensamento econômico (PIKETTY, 2014; IMF, 2015; KRUGMAN, 2012, 2014). Entretanto, em que pese a importância e relevância efetiva dessa consequência, especialmente num país que acumula mazelas sociais historicamente, a razão aqui dessa breve digressão foi demonstrar que 65% das receitas fiscais são pagas pelos trabalhadores. Assim, o trabalho representaria, concretamente, 65% do que é juridicamente identificado sob a rubrica de contribuinte.

### 3.2. Contribuintes e neutralidade

Os dados indicam que a maior parte da carga tributária no Brasil recai sobre os trabalhadores, apesar de parte ser recolhida diretamente pelas empresas. Esses fatos sinalizam um problema quando se considera a estrutura do CARF. Conforme foi observado, nesse órgão, a maior parte dos contribuintes é escolhida por confederações representativas do capital da indústria, comércio, agricultura, empresas hospitalares e de transportes e instituições financeiras. Para as centrais sindicais são legadas apenas vagas nos tribunais que versam sobre tributação relativa a contribuições previdenciárias. Além disso, nos Comitês de Seleção (CSC), a

---

<sup>7</sup>“Isto ocorre porque a legislação atual não submete à tabela progressiva do IR os rendimentos de capital e de outras rendas da economia, que são tributados com alíquotas inferiores ao imposto de renda incidente sobre a renda do trabalho. A legislação tributária, ao permitir a incidência exclusiva na fonte de determinados rendimentos, acaba estabelecendo discriminações na origem da renda dos contribuintes, pois estes acabam sendo tributados apenas proporcionalmente, fugindo da progressividade. Trata-se de um contraste com o que está estabelecido na Constituição, que não permite discriminação em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (SINDIFISCO, 2010, p. 141).

paridade tem garantido historicamente a proeminência de representantes das entidades patronais. Essa característica não é diferente nos estados, conforme levantamento de Monteiro (2012), onde também vigora até de maneira mais restrita a representatividade dos contribuintes, com espaços ocupados apenas com Federações da Indústria, Comércio e Bancos.

Não é por acaso que o presidente da Confederação Nacional do Comércio (CNC) considere o CARF “um instrumento muito importante para os empresários” e a “parte mais importante da política de nossa economia” (FECOMÉRCIO-RS, 2015). De acordo com Dumke (2015), 75 % dos recursos são providos por unanimidade para o contribuinte, no que o autor considera ser porque as atuações estavam incorretas. Essa compreensão é questionada por auditores-fiscais, que consideram que os autos de infração são objeto de minuciosa investigação e comprovação antes de gerarem a autuação e, por isso, acusam o CARF de ser tendencioso em suas decisões, uma vez que o conselho *é composto por representantes de empresas que são objetos das infrações recorridas* (SANTOS, 2015; MIRANDA, 2015). Assim, consideram o órgão como ferramenta de manobra empresarial para legitimar operações de sonegação fiscal.

O CARF decide sobre recursos bilionários através de conselheiros que *representam* os contribuintes que os indicam como *representantes*. Entretanto, conforme algumas pesquisas demonstram (SALVADOR, 2010, 2012; SINDIFISCO, 2010; TEIXEIRA, 2012), o sistema tributário é marcado por disputas e posicionamentos antagônicos entre trabalhadores e capitalistas. No caso brasileiro, a balança tem pesado de maneira favorável aos últimos, o que confere ao Brasil, junto ao destaque de ser um dos países mais desiguais do mundo, a medalha de um dos sistemas tributários mais regressivos do mundo.

A consulta de agendas institucionais de algumas das confederações de classe que indicam a maioria dos conselheiros representantes contribuintes do CARF demonstra um interesse forte e conciso na ampliação das desonerações fiscais das empresas

que as compõem, além de serem contrárias à ampliação de direitos trabalhistas (CNF, 2015; CNI, 2014a, 2015; CNC, 2010)<sup>8</sup>. Além disso, todas tendem a reforçar a importância do CARF e a necessidade da manutenção ou ampliação de sua autonomia, celebrando o órgão por ser tradicionalmente neutro. O próprio livro comemorativo do órgão se parabeniza por 85 anos de neutralidade (MARTINS, 2010). Essa “neutralidade” é manifesta na maioria das decisões sendo favoráveis aos contribuintes. Contribuintes que não são a maioria dos contribuintes *efetivamente*, quando se considera sobre quem realmente incide o ônus da tributação. Para exemplificar um pouco da ideologia presente nos conselheiros indicados pelas entidades patronais, um notável indicado para compor o Comitê de Seleção do CARF em junho de 2015 (CARF, 2015), em publicação da CNC, define, em relação ao endividamento público, que o problema do Brasil é “um gigantismo estatal centralizador e ineficiente” (CORDEIRO FILHO, 2013, p. 4), não o mecanismo de financeirização utilizado pelo capital financeiro para apropriar-se do fundo público (SALVADOR, 2010).

Não se trata aqui de acusar ou levantar suspeitas contra a índole dos conselheiros, apesar dos resultados da Operação Zelotes terem provocado uma reviravolta institucional no CARF, o fato é que o desenho institucional do órgão não é de uma paridade *social* efetiva, apesar de legitimamente formal, democrático, não o é quando se considera quem, socialmente, são efetivamente *os contribuintes*. O fato da legislação e a comunicação do CARF se valerem desse designativo legitima uma prática desigual. Como se constata da análise da incidência tributária do Brasil, *os contribuintes são em sua maioria os trabalhadores*, não as representações presentes nas

---

<sup>8</sup>A título de exemplo, na agenda legislativa de 2015, entre as suas pautas mínimas, a CNI (2015) ressalta que “continuam prioritizadas pelo grave retrocesso que representam: a redução da jornada de trabalho (PEC 231/1995) e a redefinição de regras sobre dispensa de empregados (MSC 59/2008)” (p. 13). Além disso, destacamos as pesquisas financiadas pela CNI que tendem sempre a reforçar as posições da Confederação, como os resultados expostos em CNI (2014b), onde a maioria dos brasileiros concordam em igualar a idade para aposentaria entre homens e mulheres, trabalhadores do campo e da cidade e professores e demais atividades profissionais e, ainda, tem aumentado o número de brasileiros que concordam em aumentar a idade para aposentaria.

confederações que dominam os assentos do CARF atualmente, apesar de formalmente, os tributos serem incididos sobre as empresas, sobre seu CNPJ e elas serem responsáveis pelo seu pagamento *direto*, na prática, de maneira *indireta*, mas com notável eficácia, a maior parte dos tributos é paga pelos trabalhadores.

Nesse sentido, ao avaliarmos os quatro critérios da legitimidade democrática sugeridos por Almeida (2014), chegamos às seguintes indicações: 1) em relação a quais segmentos e categorias que têm assento, temos que estão representados os interesses dos contribuintes que formalmente figuram nos diferentes balanços contábeis, ou seja, o capital, já beneficiado pela legislação tributária regressiva do país, tem conseguido, para além do que foi legislado, garantir decisões favoráveis e uma jurisprudência que favorece práticas como o planejamento tributário. 2) Os atores são os diretamente interessados maiores contribuintes, que são desde as origens do CARF, em termos de características socioeconômicas, os grandes grupos industriais, agropecuários, comerciais e financeiros brasileiros. A sua 3) seleção privilegia indivíduos com alto grau de escolaridade e especialização, com comprovada experiência e renome numa área de atuação que garante uma simbiose de interesses individuais e coletivos entre representantes e representados. E, quanto 4) às regras que habilitam a quem tem o direito de participar, verifica-se que elas favorecem à manutenção da relação íntima entre representantes e representados, com *accountability* e *responsividade*.

Portanto, temos que o CARF é uma instituição participativa *legitimamente democrática*, de acordo com os critérios políticos oferecidos pelos conceitos da análise da relação entre representantes e representados nas instituições participativas. Entretanto, quando avançamos para além dos conceitos e das formas políticas autonomizadas, verificamos que o que concretamente importa é a *efetividade social*.

### 3.3. Efetividade Social das instituições participativas e análise concreta

O debate na ciência política sobre o problema teórico e prático da questão da participação, tendo em vista os diferentes problemas sociais advindos da manutenção de desigualdades e conflitos concomitantes ao crescimento dos mecanismos participativos, concentrou-se na problemática dos conceitos e levou à necessidade de se redefinir o conceito de representação para pensar a representação na participação. Entretanto, a resolução política apresentada a partir da redefinição de conceitos e noções como “sociedade civil”, “instituições participativas”, “representantes”, “representados”, “atores sociais” entre outros, nos mostrou que até mesmo uma instituição como o CARF, marcada por uma forte concentração de poder por uma classe social, no caso, a capitalista em suas diferentes frações hegemônicas no Brasil, apresenta legitimidade democrática quando se considera a definição jurídico-formal do conceito de contribuinte e as noções políticas sobre representantes e representados.

Isso é possível porque tais conceitos são abstrações da “viagem de ida”<sup>9</sup> no processo de captação do concreto pelo pensamento. Assim, essas abstrações não dizem muito sobre o conteúdo concreto das relações reais. Representantes e representados podem ser encontrados em eleições municipais, programas de auditório, jogos olímpicos e torneios de quadribol. Diferentemente, categorias da realidade como capital, força de trabalho, classe trabalhadora ou

---

<sup>9</sup> Contraposta à “viagem de retorno” descrita por Marx (2011, p. 77): “Parece ser correto começarmos pelo real e pelo concreto, pelo pressuposto efetivo, e, portanto, no caso da economia, por exemplo, começarmos pela população, que é o fundamento e o sujeito do ato social de produção como um todo. Considerado de maneira mais rigorosa, entretanto, isso se mostra falso. A população é uma abstração quando deixo de fora, por exemplo, as classes das quais é constituída. Essas classes, por sua vez, são uma palavra vazia se desconheço os elementos nos quais se baseiam. P. ex., trabalho assalariado, capital etc. Estes supõem troca, divisão do trabalho, preço etc. O capital, p. ex., não é nada sem o trabalho assalariado, sem o valor, sem o dinheiro, sem o preço etc. Por isso, se eu comesse pela população, esta seria uma representação caótica do todo e, por meio de uma determinação mais precisa, chegaria analiticamente a conceitos cada vez mais simples; do concreto representado [chegaria] a conceitos abstratos [Abstrakta] cada vez mais finos, até que tivesse chegado às determinações mais simples. Daí teria de dar início à *viagem de retorno* até que finalmente chegasse de novo à população, mas desta vez não como a representação caótica de um todo, mas como uma rica totalidade de muitas determinações e relações”.

mais-valor expressam relações sociais específicas e concretas. Elas não permitem a manipulação epistemológica que alimenta infinitas tipologias e conceitos insuficientes e/ou arbitrários que não explicitam o conteúdo concreto e específico das relações sociais. Daí um debate que foi da resolução do problema da representação pela participação à resolução do problema da participação pela representação. Temos um procedimento que “[...] autonomiza a esfera política da economia e realiza um tipo de pensamento que não rompe com os limites da própria política” (PAÇO-CUNHA, 2016, p. 23).

Tal processo não decorre meramente do movimento epistemológico interno de uma área científica, no caso dos conceitos de “representantes” e “representados” na ciência política, ou no caso dos contribuintes na ciência jurídica, mas refletem a autonomização das relações de produção dos indivíduos que ganham expressão em relações políticas e jurídicas.

No âmbito da divisão do trabalho, essas relações obrigatoriamente se tornam independentes dos indivíduos. Todas as relações só podem ser expressas em termos de linguagem na forma de conceitos. O fato de essas generalidades e esses conceitos serem considerados como forças misteriosas é uma consequência necessária da autonomização das relações reais, cuja expressão eles constituem (MARX; ENGELS, 2007, p. 351).

A análise concreta e materialista aponta para o fato de que a autonomização e mistificação da realidade pelos conceitos revela um processo anterior, que é a autonomização das relações reais a partir da divisão do trabalho que torna as relações de produção independentes do indivíduo. É interessante notar a consequência disso para as ciências política e jurídica:

*Além dessa validade para a consciência comum, essas generalidades ainda adquirem uma validade e uma conformação especial dos políticos e juristas, os quais, em virtude da divisão do trabalho, dependem do cultivo desses conceitos e veem neles, e não nas relações de produção, o*

*verdadeiro fundamento de todas as reais relações de propriedade* (MARX; ENGELS, 2007, p. 351, grifos nossos).

Ao partirem de conceitos e generalidades que não vão muito além da consciência comum, políticos e juristas não conseguem ver o fundamento real dos conceitos na realidade. Pelo contrário, no caso da propriedade, veem os conceitos como fundamentos das relações de propriedade, não as relações sociais reais que demandam as formas políticas e jurídicas. O mesmo movimento ocorre no caso da representação política aqui analisada, a qual se fundamenta no cultivo de conceitos, em generalidades que pouco dizem sobre as relações políticas que pretendem explicar. Assim, como vimos, por esses conceitos, até mesmo uma instituição como o CARF, marcada por um forte domínio classista através de grandes entidades do capital industrial, comercial, financeiro e agrário, pode ser considerada legítima democraticamente, na medida em que contribuintes contábil e juridicamente definidos têm seus interesses representados por conselheiros eleitos para atuação num conselho paritário e democrático. Isso também se deve à centralidade da oposição abstrata entre Estado e sociedade civil no debate da ciência política, conforme vimos na primeira seção. Ao avaliarmos alguns caracteres concretos do sistema fiscal e tributário no Brasil, vemos que a noção de legitimidade democrática é insuficiente teórica e praticamente. Para além do limite do entendimento político, para um real entendimento das múltiplas determinações da realidade, é necessário o desenvolvimento de análises de realidade específicas e concretas das instituições participativas, evitando uma teorização autônoma do político, para, desse modo, ser possível aferir a *efetividade social* dessas instituições, desvelando sua constituição concreta em cada caso, as relações e antagonismos de classes sociais que as determinam. Também há muitas instituições participativas que não dispõem de poder efetivo de decisão, trabalhando com orçamentos limitados decididos em instâncias superiores e onde, muitas vezes, são chamadas apenas “[...] quando são necessárias para receber recursos federais para os

programas municipais e estaduais, ou quando são usadas como instrumentos de ampliação e legitimação de ações políticas de governo” (TEIXEIRA, 2007, p. 161). Ou seja, há legitimidade democrática, paridade, participação direta da sociedade civil, mas não há efetivo poder social das classes subalternas por meio desses mecanismos. Isso ocorre porque apenas em conselhos responsáveis por competências residuais há uma maior abertura à participação direta de trabalhadores, daí, mais uma vez, a insuficiência da análise que parte dos conceitos e não da realidade.

## Considerações Finais

A análise concreta nos permite afirmar que uma avaliação das instituições participativas deve ser realizada de acordo com as suas determinações reais, sempre considerada a sua particularidade. As formas políticas, quando autonomizadas por meio do procedimento que vê nos conceitos os fundamentos das relações sociais, nada dizem sobre o conteúdo do que deveriam explicar. Assim, na preocupação de se avaliar as possibilidades e os limites dos mecanismos de participação numa tática emancipatória dos trabalhadores, a análise de realidade se enriquece quando, partindo do concreto e não dos conceitos, é saturada pelo maior número de determinações da realidade captadas pelo processo de abstração. Nesse sentido, tendo em vista o caráter teleológico da ação emancipatória, a avaliação tática depende de um conhecimento correto que parta sempre do real.

A análise do CARF demonstrou que uma instituição paritária e com composição correspondente aos conceitos jurídicos e políticos pode ser qualificada como legitimamente democrática, mesmo sendo um instrumento de poder social executado por uma classe contra outra em uma estrutura de relação desigual de forças. Uma vez que não representa proporcionalmente os interessados e os verdadeiros pagadores dos tributos que lá são recorridos, o CARF

tende a se alinhar aos interesses das diferentes frações do capital. Essa constatação só foi possível a partir do momento em que se avançou a análise para além do seu marco legal e de seus dados aparentes. Foi pela qualificação dos contribuintes e a apresentação do caráter de classe das entidades que mais indicam os conselheiros que ficou claro que a paridade democrática suposta é expressão e realização de relações assimétricas de poder socioeconômico. Entretanto, dados os limites e objetivos desse trabalho, de forma alguma esse é um assunto fechado. Outras análises por outros meios se fazem necessárias dada a importância e peso do CARF, através de análise da sua jurisprudência, do histórico de sua composição, da forma de escolha dos conselheiros em cada entidade patronal, das relações entre cada entidade patronal, da composição dos representantes da Fazenda Nacional etc. Por diferentes procedimentos, desde que ancorados e fiéis à particularidade concreta articulada à análise das múltiplas determinações da totalidade, é possível “apropriar-se do concreto” e “reproduzi-lo como um concreto mental” (MARX, 2011, p. 78).

## Referências

ALMEIDA, D. R. Pluralização da representação política e legitimidade democrática: lições das instituições participativas no Brasil. **Opinião Pública** (UNICAMP. Impresso), v. 20, p. 96-117, 2014.

AVRITZER, L. Sociedade civil e Estado no Brasil: da autonomia à interdependência política. **Opinião Pública** (UNICAMP. Impresso), v. 8, p. 383-398, 2012.

\_\_\_\_\_. Sociedade civil, instituições participativas e representação: da autorização à legitimidade da ação. **Dados – Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro, v. 50, n. 3, p. 443- 464, 2007.

\_\_\_\_\_. Um desenho institucional para o novo associativismo. **Lua Nova**, n. 39, p.149-174, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://goo.gl/y03zJ7>>. Acesso em: 12/01/2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://goo.gl/itjd0j>> Acesso em: 12/01/2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009a. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://goo.gl/TCSYXp>> Acesso em: 12/01/2016.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: <<http://goo.gl/8PSoE4>> Acesso em: 12/01/2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009b. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://goo.gl/ZnuPUU>> Acesso em: 12/01/2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://goo.gl/P9Cw4x>> Acesso em: 12/01/2016.

CHAMBERS, Simone; KOPSTEIN, Jeffrey. “Civil Society and the State”. In: DRYZEK, J; HONIG, B.; PHILLIPS, A. (Eds.). **The**

**Oxford Handbook of Political Theory.** New York: Oxford University, 2008, p. 363-380.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Agenda Legislativa da Indústria 2015.** Brasília : CNI, 2015.

\_\_\_\_\_. **Propostas da indústria para as eleições 2014 :** apresentação resumida. - Brasília : CNI, 2014a.

\_\_\_\_\_. **Retratos da Sociedade Brasileira.** Brasília : CNI, 2014b.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS (CNF). **Agenda do setor financeiro 2015.** — 1. ed. — Brasília: Confederação Nacional das Instituições Financeiras, 2015.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC). **A CNC e os desafios do Brasil.** Rio de Janeiro: CNC, 2010.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Designados os membros do Comitê de Seleção de Conselheiros do CARF.** 29/06/2015. Disponível em: <<http://goo.gl/1Bt3bl>> Acesso em: 12/01/2016.

CRUVINEL, Tereza. **R\$ 565 bilhões.** Este é o valor dos impostos contestados junto ao CARF. 06/05/2015. Disponível em: <<http://terezacruvinel.com/>> Acesso em: 29/06/2015.

DELLA PORTA, Donatella. **Can democracy be saved?** Cambridge: Polity, 2013

DUMKE, Roberto. **Restrição aos advogados no Carf já provoca uma debandada.** 15/05/2015 Disponível em: <<http://goo.gl/520cso>> Acesso em: 12/01/2016.

HARVEY, D. **The New Imperialism.** New York: Oxford University Press, 2003.

HELLER, P. Moving the state: the politics of democratic decentralization in Kerala, South Africa, and Porto Alegre. **Politics and Society**, v. 1, n. 29, pp. 131-163, 2001.

FECOMÉRCIO-RS. **Presidente da CNC participa de reunião com Ministro da Fazenda sobre mudanças no Carf e melhorias na infraestrutura do setor produtivo.** 27/05/2015. Disponível em: <<http://goo.gl/ES76P8>> Acesso em: 12/01/2016.

KRUGMAN, P. **End This Depression Now!** New York/London: W. W. Norton & Company, 2012.

\_\_\_\_\_. **Why We're in a New Gilded Age.** The New York Review of Books, 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/xt2HQ2>> Acesso em 12/01/2016.

LAVALLE, Adrian G. Crítica ao novo modelo de sociedade civil. **Lua Nova**, n. 47, p. 121-135, 1999.

\_\_\_\_\_; ISUNZA VERA, Ernesto. A trama da crítica democrática: da participação à representação e à accountability. **Lua Nova**, n. 84, p. 95-139, 2011.

LEE, Caroline W.; et al. (Eds.). **Democratizing inequalities: dilemmas of the new public participation.** New York: New York University, 2015.

Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

MAGANE, Felipe. Democracia, Impunidade e Tortura: O Estado Democrático de Direito 'Abrasileirado'. **Verinotio** (Belo Horizonte), v. 17, p. 01, 2014.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro : Capivara , 2010.

MARX, K. **Grundrisse**. São Paulo: Boitempo, 2011.

\_\_\_\_\_. Glosas críticas ao artigo “O Rei da Prússia e a reforma social”. De um prussiano”. In: MARX, K; ENGELS, F. **Lutas de classes na Alemanha**. São Paulo: Boitempo, 2010.

\_\_\_\_\_; ENGELS, F. **A Ideologia Alemã**. São Paulo: Boitempo, 2007.

MIRANDA, Walter. **Pelo fim do Carf!** 20/04/2015. Disponível em: <<http://goo.gl/uixfXx>> Acesso em: 12/01/2016.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvío Ourem. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. **O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): estrutura, funcionamento e importância na resolução de conflitos tributários nacionais**. Dissertação de Mestrado (Direito). Recife: Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP, 2012.

PAÇO-CUNHA, E. Que fazer da burocracia de estado? Do indiferentismo às reciprocidades. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, p. 15-26, 2016.

PIKETTY, T. **Capital in the twenty-first century**. Cambridge:

The Belknap Press of Harvard University Press, 2014.

DIVISÃO DE COMUNICAÇÃO SOCIAL DA POLÍCIA FEDERAL (DPF). **PF investiga desvios estimados em R\$ 19 bilhões em processos no CARF**. 26/03/2015. Disponível em: <<http://goo.gl/n5XBq5>> Acesso em: 12/01/2016.

SALVADOR, Evilasio. Financiamento tributário da política social no pós-real. In: Evilasio Salvador; Elaine Behring; Ivanete Boschetti; Sara Granemann. (Org.). **Financerização, fundo público e política social**. 1ªed.São Paulo: Cortez Editora, 2012.

\_\_\_\_\_. **Fundo Público e Seguridade Social no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Cortez, 2010

SANTOS, Dão Real Pereira. **Os auditores e a operação Zelotes**. 17/04/2015. Disponível em: <<http://goo.gl/bJ0v03>> Acesso em: 12/01/2016.

SINDIFISCO. **Sistema tributário**:diagnóstico e elementos para mudanças. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.

SILVA, Marcelo K; OLIVEIRA, Gerson de Lima. A face oculta(da) dos movimentos sociais: trânsito institucional e intersecção Estado-movimento – uma análise do movimento de Economia Solidária no Rio Grande do Sul. **Sociologias**, Porto Alegre, ano 13, n. 28, p. 86-124, 2011.

SITRIN, Marina; AZZELLINI, Dario. **They can't represent us: reinventing democracy from Greece to Occupy**. London: Verso, 2014.

SOIDO, Leonardo. **Relativização do conceito de contribuinte, segundo jurisprudência do STJ**. 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/Il6D2N>> Acesso em: 12/01/2016.

TATAGIBA, Luciana. Desafios da relação entre movimentos sociais e instituições políticas. O caso do movimento de moradia da cidade de São Paulo – Primeiras reflexões. **Colombia Internacional**, v. 71, 2010, p.63-83.

\_\_\_\_\_; PATERNIANI, Stella Zagatto; TRINDADE, Thiago. Aparecido. Ocupar, reivindicar, participar: sobre o repertório de ação do movimento de moradia de São Paulo. **Opinião Pública**, v. 18, n. 2, 399-426, 2012

TEIXEIRA, Sandra Oliveira . Por trás do fundo menos público, o que está em jogo é a democracia. In: Evilasio Salvador; Elaine Behring; Ivanete Boschetti; Sara Granemann. (Org). **Financeirização, fundo público e política social**. São Paulo: Cortez, 2012.

TEIXEIRA, S. M. Descentralização e participação social: o novo desenho das políticas sociais. **Revista Katalysis**, v. 10, p. 154-168, 2007.

WAMPLER, Brian. Participation, representation, and social justice: using participatory governance to transform representative democracy. **Polity**, v. 44, n. 4, p. 666-682, 2012.

WELDON, Laurel. **When protest makes policy**: how social movements represent disadvantaged groups. Michigan: University of Michigan, 2012.

YOUNG, Iris M. “Civil society and its limits”. In: **Inclusion and democracy**. Oxford: Oxford University, 2000.

Recebido em 16 de dezembro de 2015 e  
aceito em 23/02/2016

## Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

**Resumo:** *Com a preocupação de avaliar as possibilidades e os limites dos mecanismos de participação para uma tática emancipatória dos trabalhadores, o presente artigo apresenta uma análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a partir dos conceitos advindos da ciência política no debate sobre representação na sociedade civil. Após, sugere uma análise de realidade que parte do concreto articulando particularidade e totalidade. Assim, contrapõe os conceitos que determinam a legitimidade democrática às determinações da realidade que conformam a efetividade social do CARF, desvelando seu caráter de classe obscurecido na aparência pela paridade formal entre sociedade civil e Estado.*

**Palavras-chave:** *Legitimidade Democrática, Representação, Efetividade Social, Análise Concreta, CARF.*

---

**Title:** *From Democratic Legitimacy to Social Effectiveness: An Analysis of the Board of Tax Appeals - CARF*

**Abstract:** *With the goal of assessing the possibilities and limitations of participation mechanisms as emancipatory resources on behalf of workers, this paper presents an analysis of the Board of Tax Appeals (CARF) based on concepts arising from political science and the debate on civil society representation. It suggests a reality analysis starting from the concrete and connecting particularity and totality. In doing so, it pins the concepts that determine democratic legitimacy against the determinations of reality that shape the social effectiveness of the CARF, unveiling its class character, obscured by an illusion of formal parity between civil society and the state.*

**Keywords:** *Democratic Legitimacy, Representation, Social Effectiveness, Concrete Analysis, CARF*

---