



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

LARISSA FERNANDES DE OLIVEIRA

**SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: uma análise das
decisões administrativas no âmbito do CARF**

**MOSSORÓ/RN
2018**

LARISSA FERNANDES DE OLIVEIRA

**SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: uma análise das
decisões administrativas no âmbito do CARF**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas (CCSAH) como parte dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de Direito da UFRSA.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas

MOSSORÓ/RN
2018

LARISSA FERNANDES DE OLIVEIRA

**SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: uma análise das
decisões administrativas no âmbito do CARF**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas como parte dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal Rural do Semiárido.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

APROVADO EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

Prof.^a Ms. Lizziane Souza Queiroz Franco de Oliveira (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof. Ms. Ulisses Levy Silvério dos Reis (UFERSA)
Segundo Membro

Agradecimentos

Meus sinceros agradecimentos a todos que de alguma forma doaram um pouco de si para que este trabalho fosse elaborado.

A Deus por ter permitido que este momento fosse possível.

Aos meus pais, Eudimar e Fátima, por todo amor, apoio e carinho incondicional.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Felipe, por toda humildade, compreensão e disponibilidade para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus familiares que mesmo longe sempre torceram por mim.

Aos que compõem a Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró, em especial, Fernanda, Jane, Aurineide, William, Fábio, Raquel, Daniel e Isabel pelas tardes de discussões sobre direito tributário que tanto enriqueceram este trabalho.

Ao advogado e amigo, Wellington Barreto, por ter me permitido vivenciar com intensidade o mundo da advocacia.

Aos meus professores e amigos da UFERSA pela convivência e aprendizagem diária.

Dedico este trabalho a todos os jovens brasileiros que tanto desejaram concluir o ensino superior, mas que por percalços da vida não tiveram as mesmas oportunidades que eu.

*Determinando tu algum negócio, ser-te-
à firme, e a luz brilhará em teus
caminhos.
Jó, 22:28*

LISTA DE SIGLAS

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CPC – Código de Processo Civil

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DRJ – Delegacia Regional de Julgamento

MF – Ministério da Fazenda

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RESUMO

Tomando por base a aplicação e efetivação do princípio da segurança jurídica, a presente pesquisa propõe-se a tecer considerações sobre o processo administrativo fiscal federal e a possibilidade de revisão judicial de decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quando estas são favoráveis ao contribuinte. Para tanto, são feitas considerações gerais sobre o processo administrativo fiscal, analisando a conjuntura do CARF antes e depois da Operação Zelotes. Em seguida, faz-se uma análise da aplicação da segurança jurídica no processo administrativo tributário como uma garantia do contribuinte. No último momento, procura-se analisar a possibilidade de revisão judicial de decisões administrativas, sejam elas favoráveis ao contribuinte ou ao Fisco, aventando-se requisitos autorizadores para propositura de ação anulatória pela Fazenda Pública em caso de decisão favorável ao contribuinte. Quanto à metodologia, foi utilizada pesquisa bibliográfica, documental e legislativa, principalmente dissertações de mestrado e teses de doutorado. Em sede de conclusão, tem-se que a possibilidade de questionamento das decisões do CARF de forma ampla e irrestrita provoca instabilidade no ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: CARF; segurança jurídica; revisão judicial.

ABSTRACT

Based on the application and effectiveness of the principle of legal certainty, this research proposes to make considerations about the federal fiscal administrative process and the possibility of judicial review of decisions rendered by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) when these are favorable to the taxpayer. To this end, general considerations are made about the fiscal administrative process, analyzing the CARF scenario before and after the Zelotes Operation. Next, an analysis is made of the application of legal certainty in the administrative tax process as a guarantee of the taxpayer. At the last moment, it is sought to analyze the possibility of judicial review of administrative decisions, whether favorable to the taxpayer or the Treasury, proposing authorization requirements for the filing of an annulment action by the Treasury in case of favorable decision to the taxpayer. As for the methodology, bibliographical, documentary and legislative research was used, mainly master's dissertations and doctoral theses. In conclusion, the possibility of questioning the decisions of CARF in a wide and unrestricted manner provokes instability in the Brazilian legal system.

Keywords: CARF; legal certainty; judicial review.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL	12
2. 1 Principais características do CARF	13
2.2 Conjuntura do CARF pós Operação Zelotes	15
3 SEGURANÇA JURÍDICA APLICADA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	18
4 REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	22
4.1 Possibilidade de revisão de decisões desfavoráveis ao contribuinte.....	23
4.2 Possibilidade de revisão de decisões desfavoráveis ao Fisco.....	24
4.3 Criação de requisitos autorizadores para propositura de ação anulatória pela Fazenda Pública em caso de decisão favorável ao contribuinte.....	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	30
REFERÊNCIAS	32

1 INTRODUÇÃO

O princípio da segurança jurídica para o Direito se reflete em uma proteção e resguardo das garantias legais. Na seara tributária, com maior intensidade, tal princípio se consubstancia no respeito aos direitos e deveres do contribuinte e do Fisco.

O processo administrativo fiscal trata-se de um procedimento que viabiliza a aplicação do princípio da segurança jurídica, podendo ser entendido como meio menos custoso e dispendioso para se discutir sobre a exigência ou não de um determinado tributo ainda em formação do crédito tributário.

O atual cenário político-institucional brasileiro, principalmente após a deflagração da Operação Zelotes, denota um ambiente de descrédito das instituições públicas, em especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrado ao Ministério da Fazenda, responsável por julgar em segunda instância litígios envolvendo Fisco e contribuintes.

As propostas aqui aventadas discutirão a garantia da segurança jurídica em decisões proferidas pelo CARF quando estas são favoráveis ao contribuinte, e, consequentemente, desfavoráveis ao Fisco. As decisões proferidas pelo contencioso administrativo, no direito brasileiro, são passíveis de impugnação judicial, se desfavoráveis ao contribuinte, ou definitivas, caso favoráveis aos particulares. No entanto, em razão do quadro de insegurança jurídica ocasionado por fraudes surgiram questionamentos sobre a revisão judicial de decisões favoráveis ao contribuinte.

Diante dessa conjuntura, o presente trabalho pautado em pesquisa bibliográfica, com levantamento de referências doutrinárias, trabalhos acadêmicos e legislações, possui o escopo de analisar e compreender a atuação do CARF como órgão garantidor da segurança jurídica às decisões no âmbito do processo administrativo tributário federal, bem como suscitar hipóteses em que seja possível revisar judicialmente a decisão administrativa sem provocar insegurança jurídica.

Dessa maneira, inicialmente serão realizados breves apontamentos sobre o processo administrativo tributário federal, observando a conjuntura do CARF antes e depois da Operação Zelotes. Em seguida, será feita uma análise da aplicação da segurança jurídica no processo administrativo tributário como uma garantia do contribuinte, diagnosticando falhas geradoras de insegurança jurídica, mais especificamente no que compreende a possibilidade de revisão judicial de decisões administrativas desfavoráveis aos Fisco. Por fim, são observados questionamentos sobre a possibilidade de revisão

judicial de decisões administrativas, aventando-se requisitos específicos que autorizem a propositura de ação anulatória pelo Fisco em hipótese de decisão administrativa favorável ao contribuinte.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

É inevitável que o processo administrativo tributário seja eivado de princípios constitucionais, dentre eles a segurança jurídica, pois possui previsão na Constituição Federal. Destarte, o escopo do processo administrativo tributário é por fim a uma lide existente entre o fisco e o contribuinte em razão de possível divergência existente, no que tange a aplicabilidade e/ou interpretação da norma tributária¹.

As discussões administrativas em matéria tributária não podem ser tratadas como mera correção de lançamento ou de erros materiais, devendo ser encarada como algo muito mais amplo e que está ligado aos princípios constitucionais, dentre eles a legalidade, moralidade e segurança jurídica.

No âmbito tributário, o contribuinte pode-se insurgir contra a obrigação tributária imposta pelo Fisco através de duas vias: judicial e administrativa.

Isto posto, o processo administrativo tributário pode ser entendido como um conjunto de atos, executados pela Fazenda Pública, com a finalidade de esclarecer qual é a obrigação tributária e com o intuito de formar um título que, posteriormente, em caso de inadimplemento, possa ser inscrito em dívida ativa e assim permitir a execução fiscal.

Considerando o âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado, dentre outros instrumentos normativos, pelo Decreto nº 70.253/72, que atribui competência para julgamento de litígios tributários, em grau recursal, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O CARF é um órgão fundamental para a garantia da justiça tributária, e com o passar do tempo, sofreu diversas modificações em seu regimento interno devido às inúmeras críticas, principalmente após a deflagração da Operação Zelotes².

¹ SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao judiciário**. Dissertação de Mestrado. 2015. Universidade Católica de Brasília.

² Operação deflagrada no ano de 2015 pela Polícia Federal, visando investigar um esquema de corrupção No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ligado ao Ministério da Fazenda, responsável por julgar os recursos administrativos de autuações contra pessoas físicas e jurídicas.

2. 1 Principais características do CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão colegiado paritário, integrado ao Ministério da Fazenda, competente para julgar, em segunda instância, tributos cobrados pela Receita Federal do Brasil e cuja sua competência está prevista no art. 25, II, do Decreto nº 70.235/72. Ademais, tal órgão foi criado pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941 e instalado pelo Ministério da Fazenda em fevereiro de 2009 mediante a portaria nº 41, de 2009.

De acordo com o site institucional do órgão:

O CARF resultou da unificação da estrutura administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil³.

Responsável por decidir processos tributários em última instância e formar jurisprudências administrativas, o CARF atua tanto em processos bilionários como em processos de valores pequenos. Ademais, trata-se de um órgão com composição paritária, ou seja, metade são representantes da Administração Pública Fazendária e metade são representantes da sociedade civil, no caso, dos contribuintes⁴.

Os representantes da Administração Pública Fazendária são escolhidos entre auditores fiscais de carreira da Receita Federal do Brasil e os representantes dos contribuintes são indicados pelas confederações de representatividade nacional, como a Confederação Nacional do Comércio e a Confederação Nacional da Indústria.

Atualmente o conselheiro escolhido para compor o CARF exerce mandato de dois anos, podendo ser reconduzido desde que o somatório de tempo não exceda seis anos⁵. Os membros são escolhidos por meio de comitê pertencente à Secretária Executiva

³ Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>. Acesso em 21 de junho de 2018.

⁴ DUTRA, Thiago. Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF. **Sociedade em Debate**, v. 22, n. 1, p. 141-174, 2016.

⁵ Portaria MF nº 343, 09 de junho de 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>. Acesso em 22 de junho de 2018.

do Ministério da Fazenda, composta por representantes da Receita Federal, da PGFN, da sociedade civil, dos contribuintes e da OAB, além de serem submetidos a uma espécie de banca examinadora, imprimindo maior transparência ao procedimento.

Com o objetivo de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução das controvérsias, bem como ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários, os órgãos julgadores do CARF são formados por seções, que são subdivididas em câmaras de julgamento, além da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Figura 1.

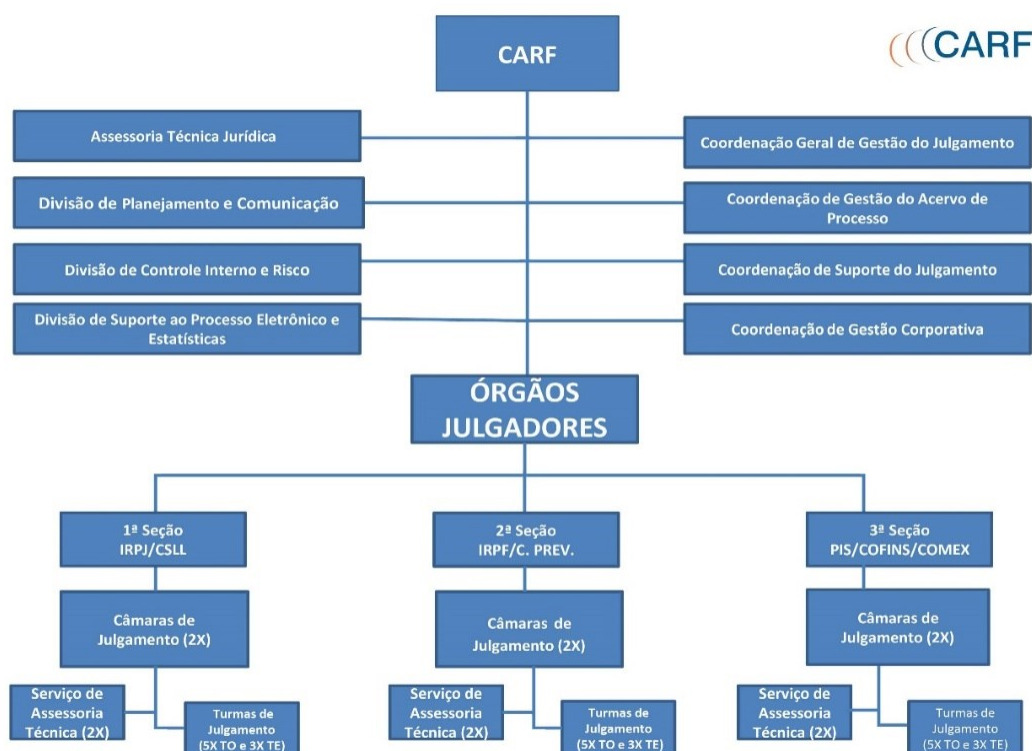


Figura 1 – Organograma CARF

Fonte: site institucional do órgão

Como forma de especialização dos julgamentos, as seções são divididas por temáticas de maneira que a primeira seção é responsável pelo julgamento de processos envolvendo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido; a segunda seção responsável por demandas ligadas ao Imposto de Renda Pessoa Física e Contribuições Previdenciárias; e, por fim, a terceira seção é responsável por analisar demandas relacionadas ao PIS/COFINS e ao Comércio Exterior (COMEX).

Em cada órgão existe um presidente e um vice-presidente. O presidente é necessariamente representante da Fazenda que possui o condão de dirimir conflitos, caso ocorra empate nas decisões; e o vice-presidente é um representante dos contribuintes. Ademais, é importante destacar que, antes das modificações ocorridas no ano de 2015, os conselheiros do CARF não possuíam uma remuneração fixa, de maneira que o retorno financeiro ocorria na proporção do número de sessões de julgamento.

Conforme bem explica Bianca Xavier Ramos⁶:

Uma das razões que justificam a centralização do voto de qualidade ao conselheiro presidente reside, justamente, no fato de que as decisões favoráveis à Fazenda Pública não comportam discussão administrativa, o que imprime, dessa forma, paridade de armas entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

Até meados de abril de 2018 o CARF possuía um acervo de aproximadamente 119.000 (cento e dezenove mil) processos e 614 bilhões de reais em créditos a serem discutidos, conforme dados apresentados no relatório gerencial do órgão⁷. Aliadas a tais números, as diversas críticas geradas após a Operação Zelotes provocaram modificações no regimento interno do órgão, como criação da Divisão de Planejamento e Comunicação e fortalecimento da área de análise de risco e controle interno.

2.2 Conjuntura do CARF pós Operação Zelotes

O CARF vem passando por uma série crise de credibilidade desde a deflagração da denominada Operação Zelotes, que investiga suspeitas de corrupção visando o favorecimento de contribuintes nos julgamentos em troca de vantagens indevidas. A principal hipótese é que créditos lançados pela Receita Federal foram cancelados indevidamente.

De acordo com dados do Ministério Público Federal⁸, os crimes praticados no âmbito da Operação Zelotes, dentre eles tráfico de influência e sonegação fiscal, teriam gerados prejuízos da ordem de 19 bilhões de reais. A investigação foi considerada uma

⁶ XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Tese de Doutorado. 2016. Pontífica Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

⁷ Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos.pdf>. Acesso em 11 de julho de 2018.

⁸ Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/df/sala-de-imprensa/noticias-df/operacao-zelotes-acao-penal-pede-condenacao-de-envolvidos-em-fraudes-que-beneficiaram-bank-boston-itau-unibanco>. Acesso em 23 de junho de 2018.

das mais reveladoras já ocorridas do país. Conselheiros e servidores manipulavam a tramitação dos processos em troca de propinas vultuosas, normalmente com o envolvimento de escritórios de advocacia, de maneira que julgadores recebiam propina para reduzir ou mesmo anular autos de infração lavrados pela Receita Federal.

De acordo com Edilson Pereira Nobre Júnior e João Otávio Martins Pimentel⁹:

Esse panorama resultou na suspensão das atividades do Conselho e, em seguida, em profundas reformulações na sua estrutura, lançando dúvidas sobre manutenção da qualidade técnica e do profícuo campo de debate jurídico que eram marcas da atuação do CARF no período anterior à recente avalanche de suspeitas e denúncias.

Comunicado divulgado no sítio eletrônico do CARF, em 31 de março de 2015, informou a suspensão das sessões de julgamento do órgão e no mesmo período foram instaladas comissões parlamentares de inquérito tanto no Senado Federal quanto na Câmara dos Deputados. De acordo com o Ministro da Fazenda da época, Joaquim Levy, a suspensão era necessária para readequar as necessidades do órgão.

Em meio a esse escândalo (que paralisou as atividades do Conselho de março a agosto de 2015) alterou-se a interpretação das regras de impedimento por meio da publicação do Decreto n.º 8.441, de 29 de abril de 2015¹⁰. Tal decreto dispôs sobre as restrições ao exercício de atividades profissionais aplicáveis aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a gratificação de presença dos conselheiros.

Uma das principais implicações práticas do Decreto n.º 8.441, de 29 de abril de 2015, foi a aplicação do art. 5º da Lei 12.813/2013¹¹ aos conselheiros representantes dos contribuintes, senão vejamos:

Art. 5º Configura conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego no âmbito do Poder Executivo federal:

I - divulgar ou fazer uso de informação privilegiada, em proveito próprio ou de terceiro, obtida em razão das atividades exercidas;

II - exercer atividade que implique a prestação de serviços ou a manutenção de relação de negócio com pessoa física ou jurídica que

⁹ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira; PIMENTEL, João Otávio Martins. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: o que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 69, p. 161-182, 2016.

¹⁰ XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Tese de Doutorado. 2016. Pontífica Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

¹¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112813.htm. Acesso em 23 de junho 2018.

tenha interesse em decisão do agente público ou de colegiado do qual este participe;

III - exercer, direta ou indiretamente, atividade que em razão da sua natureza seja incompatível com as atribuições do cargo ou emprego, considerando-se como tal, inclusive, a atividade desenvolvida em áreas ou matérias correlatas;

IV - atuar, ainda que informalmente, como procurador, consultor, assessor ou intermediário de interesses privados nos órgãos ou entidades da administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

V - praticar ato em benefício de interesse de pessoa jurídica de que participe o agente público, seu cônjuge, companheiro ou parentes, consanguíneos ou afins, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, e que possa ser por ele beneficiada ou influir em seus atos de gestão;

VI - receber presente de quem tenha interesse em decisão do agente público ou de colegiado do qual este participe fora dos limites e condições estabelecidos em regulamento; e

VII - prestar serviços, ainda que eventuais, a empresa cuja atividade seja controlada, fiscalizada ou regulada pelo ente ao qual o agente público está vinculado.

Ademais, diante de tais impedimentos e da fixação de remuneração para os conselheiros, a OAB se manifestou no sentido de que estes não poderiam exercer a advocacia sob pena de infringirem normas previstas no Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil.

O CARF passou por um intenso processo de reestruturação durante o período de suspensão de suas atividades, culminando com a publicação, no dia 10 de junho de 2015, do novo Regimento Interno do CARF, Portaria MF n.º 343/2015. Dentre as mudanças, destacam-se:

[...] extinção de Turmas de Julgamento, resultando na diminuição do quadro de Conselheiros; exigência de dedicação integral e exclusiva de todos os Conselheiros, culminando na edição do Decreto n.º 8.441/2015, que institui a remuneração para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, e na manifestação da OAB no sentido de que a atividade de julgador do CARF é absolutamente incompatível com a advocacia; criação do Comitê de Seleção de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros – CSC, que definirá as diretrizes do processo de seleção dos Conselheiros representantes tanto do Fisco como dos Contribuintes; redução do mandato dos Conselheiros para 2 (dois) anos, permitida a recondução até no máximo 6 (seis) anos; inclusão da OAB como uma das entidades que compõem CSC, assim, também será responsável por analisar os relatórios de atividade do CARF e aprovar os indicados para compor o Conselho¹².

¹² DE ANDRADE, Janaína Nicolau; DE SOUZA SANTANA, Hadassah Laís; JÚNIOR, Nilson José FRANCO. As possíveis transformações no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Jurídica**, v. 4, n. 45, p. 534-564, 2016.

De maneira geral, as suspeitas sobre os cancelamentos indevidos de créditos tributários em razão de fraudes instigaram discussões sobre a segurança jurídica das decisões proferidas pelo CARF, pois de nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a mesma dimensão que o bom uso jurídico requer¹³.

3 SEGURANÇA JURÍDICA APLICADA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, assim como os demais ramos do direito, não está imune às interpretações legislativas realizadas pela Administração Pública. Trata-se do ramo do direito com maior valia para a estrutura estatal, já que é o instrumento impositivo instituído para a arrecadação do capital que provê os serviços públicos a beneficiar toda a sociedade, consolidando-se assim um direito-dever de cada cidadão¹⁴.

A segurança jurídica corresponde para o Direito à garantia de estabilidade interpretativa das normas jurídicas. Sob o enfoque do Direito Tributário, se porta como preceito protetivo ao contribuinte em face do Poder de Tributar dos entes federativos¹⁵, uma garantia de que sua situação será analisada dentro de uma perspectiva técnica e isenta de interpretações tendenciosas.

O Direito Tributário, desse modo, visa equacionar a constante tensão existente entre o interesse do Fisco de arrecadar e a necessidade do contribuinte de proteger seu patrimônio privado. Em razão de seu caráter compulsório, o Direito Tributário é o ramo do direito em que a segurança jurídica assume maior intensidade, sendo imprescindível uma delimitação precisa do que pode ou não ser tributado.

Como bem explica Hugo de Brito Machado Segundo, o princípio da segurança jurídica, no âmbito do processo tributário, delimita boa parte das condutas atribuídas ao Fisco, senão vejamos:

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança Jurídica no novo CARF**. Artigo disponível em: <http://www.ibet.com.br/seguranca-juridica-no-novo-carf-por-paulo-de-barroscarvalho/>. Acesso em 20.06.2018, p. 16, 2015.

¹⁴ NETO, Benjamin de Souza Lôbo; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Fragmentos de Cultura**, v. 24, p. 123-138, 2014.

¹⁵ NETO, Benjamin de Souza Lôbo; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Fragmentos de Cultura**, v. 24, p. 123-138, 2014.

No âmbito do processo tributário de uma maneira geral, o princípio da segurança jurídica dá fundamento à existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar tributos que considera devidos, de prazos para a interposição de recursos, da preclusão e da coisa julgada etc.¹⁶

Nesse sentido, indubitável é que cabe à lei traçar previamente todos os pontos a serem observados em uma relação jurídica obrigacional tributária, haja vista a iminência de se tornar ineficaz¹⁷. A desconfiança na autoridade aplicadora das normas gera uma necessidade ainda maior de delimitação do tipo tributário que passa a ter um conceito rígido e fechado, supostamente reforçador da segurança jurídica.

De acordo com Sérgio André Rocha¹⁸:

A legalidade e a tipicidade tributária, da maneira como defendida por boa parte da doutrina brasileira, deificam a atividade legislativa, como se o legislador pudesse, tendo as palavras como matéria-prima, encapsular a realidade com tal nível de exatidão e certeza que não sobraria ao intérprete/aplicador do texto normativo qualquer liberdade de conformação.

Toda essa necessidade premente de delimitação precisa da norma tributária nada mais é do que uma clara desconfiança na autoridade administrativa. Na esfera processual tributária, o princípio da legalidade age de forma a impor impessoalidade na conduta do agente administrativo que atua em nome do Fisco¹⁹.

Em qualquer processo administrativo, a defesa eficaz pressupõe que o órgão julgador decidirá nos estritos limites da lei, seguindo rigorosamente seus trâmites²⁰. Afinal, é pautado na legalidade que o contribuinte terá a sensação de segurança na decisão proferida pelo órgão julgador.

De acordo com Sérgio André Rocha²¹:

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

¹⁷ SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao Fisco e o acesso ao Judiciário**. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica de Brasília. 2015.

¹⁸ ROCHA, Sérgio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

¹⁹ SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao Fisco e o acesso ao Judiciário**. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica de Brasília. 2015.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

²¹ ROCHA, Sérgio André. **Estudos de Direito Tributário**. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015.

Um dos grandes problemas enfrentados no âmbito do controle da legalidade dos atos administrativos fiscais consiste na desconfiança que os contribuintes têm dos instrumentos que são postos à sua disposição pela Administração, na medida em que os órgãos administrativos encarregados da revisão dos atos fiscais nem sempre agem com a independência técnica e imparcialidade esperadas.

Tal situação se deve a conjuntura do país que, na prática, por melhores que sejam as estruturas criadas pelo Direito para que o Estado seja a representação do povo, aquele é dirigido pelo governo, que o maneja, quase sempre, em seu próprio benefício.

De outra parte, o Poder Judiciário é comumente visto como deficiente, do ponto de vista técnico, para analisar questões tributárias complexas, uma vez que boa parte dos juízes não são especialistas ou não possuem amplo conhecimento em matéria tributária²². Tal situação gera um conflito, provocando insegurança jurídica tendo em vista a não integração entre os processos tributários administrativo e judicial.

É primordial para a garantia da segurança jurídica que a norma tributária seja interpretada de forma imparcial e honesta, analisando os argumentos técnicos tanto do Fisco quanto do contribuinte.

Sérgio André Rocha afirma que:

Esta maior relevância atribuída à decisão proferida pelo órgão de aplicação do direito tem como consequência o reconhecimento de que a segurança jurídica somente será possível caso tal órgão de aplicação tenha condições de solucionar, de forma adequada, as controvérsias surgidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes²³.

A existência de procedimentos previamente fixados de controle e preservação da segurança jurídica são essenciais para a própria existência desta. Não obstante, a Constituição garante a todos os contribuintes o livre acesso ao Poder Judiciário, bem como à esfera administrativa, devendo a Administração Pública possuir meios efetivos para garantir uma discussão célere e satisfatória.

De acordo com Benjamim de Souza e Guilherme Rosa²⁴:

²² ROCHA, Sérgio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

²³ ROCHA, Sérgio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

²⁴ NETO, Benjamin de Souza Lôbo; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Fragmentos de Cultura**, v. 24, p. 123-138, 2014.

O princípio da segurança jurídica, portanto, não existe sem garantias processuais de sua proteção, se tornando apenas um conjunto de instrumentos jurídicos que, na verdade, não servem à implementação do valor segurança jurídica, e que, por isso, sem as quais jamais irão consolidar uma situação de fato que atenda às necessidades deste valor.

Ademais, por mais que se tenha uma teoria tributária processual avançada, se as instituições que interpretarão e aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuírem qualidade técnica e imparcialidade para desempenhar tal tarefa, ainda permanecerá uma sensação de insegurança nas decisões proferidas pelos órgãos julgadores.

Esse cenário impulsiona a importância adquirida por órgãos de julgamento como o CARF. Por imposição legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é formado por corpo de julgadores com conhecimento técnico.

Benjamim de Souza e Guilherme Rosa pontuam algumas características do CARF que o fazem um Conselho eminentemente técnico, senão vejamos:

Importante também se faz mencionar que no processo administrativo existe o acompanhamento sistemático das decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e evidentemente o Fisco verifica com frequência as discordâncias inexitosas de cobrança, assim perpetuam um aprimoramento em sua função de análise e fiscalização, em muita das vezes em benefício do contribuinte, no sentido de que se há repetição da discussão de discordância desse assunto, algo deve ser modificado para sua correção, seguindo tendência do posicionamento do Tribunal²⁵.

A tecnicidade do órgão, juntamente com o aprofundamento das discussões em matéria tributária, agrega maior segurança jurídica às decisões proferidas e, conseqüentemente, ao processo administrativo tributário. Assim, tem-se um tribunal administrativo pautado na vinculação ao princípio da legalidade, já que sua obrigação consiste em verificar a legalidade do lançamento realizado pelo órgão autuador.

Daí ser imprescindível afastar a resistência, inclusive dos Tribunais Administrativos Tributários, em cumprir a preceito os procedimentos legislativamente traçados, até para que os contribuintes não sejam compelidos a recorrer ao Judiciário²⁶, para só então terem seus direitos tutelados com base nos ditames da justiça tributária.

²⁵ NETO, Benjamin de Souza Lôbo; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Fragments de Cultura**, v. 24, p. 123-138, 2014.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

4 REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal estabelece em seu inciso XXXV, art. 5º, a impossibilidade de exclusão à apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a qualquer direito, de maneira que exceções são taxadas por lei.

Apesar de se tratar de um mandamento constitucional, parte da doutrina e da jurisprudência tem entendido de forma diversa, gerando controvérsias no que tange as decisões proferidas em última instância pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

De acordo com Marcos Paulo de Araújo Santos²⁷:

Como se nota, a opção pela via administrativa no âmbito tributário, malgrado tenha seu reconhecimento como sendo mais favorável e atrativa para dirimir querelas da seara tributária, necessário se faz destacar que as decisões proferidas em última instância administrativa têm ensejado inúmeras controvérsias quanto à possibilidade de ingresso via judicial por parte do Fisco, principalmente quando a referida decisão administrativa lhes for desfavorável. Todavia, ao revés, em sendo desfavorável ao contribuinte, é lhe assegurado à interposição da medida judicial cabível, utilizando-se do argumento da aplicabilidade do princípio da inafastabilidade da jurisdição ou do acesso ao judiciário. Contudo, quando se obsta o acesso do Fisco ao Poder Judiciário faz nascer o que para muitos denomina como sendo coisa julgada administrativa, bem como possivelmente seria uma afronta, *concessa vênia*, ao princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição estampado no art. 5º, inciso XXXV da CRFB/88.

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal federal inicia-se com a impugnação feita pelo contribuinte ao lançamento tributário. O julgamento em primeira instância é feito pelas DRJ's e, caso o contribuinte se sinta prejudicado com a decisão proferida poderá recorrer da decisão, mediante recurso voluntário ao CARF. Se o lançamento fiscal estiver incorreto ou padeça de algum vício será anulado por decisão do CARF, que transitará em julgado para a Fazenda Nacional.

Após a decisão proferida pelo CARF surgem dois caminhos: primeiro, sendo vitorioso o contribuinte, a matéria faz coisa julgada para a Administração; segundo, sendo

²⁷ SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao judiciário**. Dissertação de Mestrado. 2015. Universidade Católica de Brasília.

vitoriosa a Fazenda Nacional, permite que o contribuinte reinicie a discussão sobre a matéria no Judiciário.

Conforme Sérgio André Rocha²⁸:

Podem-se mencionar duas correntes doutrinárias sobre o tema em referência, defendendo, respectivamente, a possibilidade e a impossibilidade de a Fazenda postular judicialmente a reforma de decisão proferida pelos Conselhos de Contribuintes ou à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De maneira geral, na prática, todo o trabalho desenvolvido no curso do processo administrativo, a depender da solução encontrada, acaba sendo desprezado em nome da inafastabilidade da jurisdição²⁹, que por vezes se mostra burocrática e pouco funcional, dentre outros fatores, por não haver aproveitamento da fase “pré-judicial”, ou seja, do processo administrativo.

4.1 Possibilidade de revisão de decisões desfavoráveis ao contribuinte

Quando o procedimento litigioso culmina em uma decisão do CARF favorável ao Fisco, e consequentemente desfavorável ao contribuinte, surge a possibilidade de este ingressar perante o Poder Judiciário com uma determinada demanda que visa rediscutir a existência ou legalidade do crédito tributário. Trata-se de corrente majoritária no Direito Tributário brasileiro.

Se por um lado o contribuinte tem o dever de pagar o tributo, tem por outro lado, uma série de garantias e direitos oponíveis ao Estado, dentre eles a possibilidade de revisão da decisão administrativa pelo Poder Judiciário, insculpida no princípio da inafastabilidade da jurisdição.

No direito brasileiro, a jurisdição é exclusiva do Poder Judiciário, de maneira que o processo administrativo tributário está ligado ao princípio da autotutela da Administração, como bem explica Armando Zanin Neto³⁰:

O processo administrativo tributário encontra-se mais próximo da autotutela administrativa onde a Administração retifica, revoga ou

²⁸ ROCHA, Sérgio André. **Estudos de Direito Tributário**. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015.

²⁹ CAVALCANTE, Miquelam Chaves. A revisão judicial de decisões de órgãos julgadores do Poder Executivo brasileiro e o direito comparado. In: **Publicações da Escola da AGU**. Vol. 1, nº 12. Pág. 259-276. 2011.

³⁰ ZANIN NETO, Armando. As alterações no processo administrativo fiscal federal e a instalação do CARF. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. Junho 2010.

convalida seus próprios atos discricionariamente, do que em relação ao conceito de jurisdição, tomado este como sendo a aplicação do Direito Positivo que poderá produzir coisa julgada material.

De maneira geral, não existem grandes discussões sobre a possibilidade ou não do contribuinte, que se sentir lesado com a decisão proferida pelo CARF, vir a questionar a decisão administrativa judicialmente, tendo em vista o mandamento constitucional previsto no inciso XXXV, art. 5º da Constituição Federal.

4.2 Possibilidade de revisão de decisões desfavoráveis ao Fisco

Podem-se mencionar duas correntes doutrinárias sobre a revisão judicial das decisões proferidas pelo CARF, tais sejam, a possibilidade e a impossibilidade de a Fazenda postular judicialmente a reforma da decisão administrativa.

A primeira corrente, que defende o a legitimidade do ajuizamento de ação pela Fazenda para questionar a decisão final do processo administrativo, utiliza como principais argumentos a distinção entre a Administração ativa e a Administração judicante, a impossibilidade do processo administrativo de fazer coisa julgada e o princípio inafastabilidade da jurisdição.

A Administração ativa pode ser caracterizada pela atuação do Poder Executivo em cumprimento das determinações legais. Trata-se de uma atividade funcional com destaque no âmbito tributário para a formação do crédito tributário e a arrecadação do tributo. Já a Administração judicante é aquela que se esforça em solucionar demandas administrativas decorrentes da ação da Administração ativa. Por tal razão só atua quando é provocada pela parte que entender ter sido violada em seus direitos³¹. Sendo assim, a Administração ativa não é titular da decisão proferida no procedimento administrativo fiscal, tornando possível a utilização do Judiciário para corrigir erros na manifestação de vontade da Administração judicante.

Segundo Maria Beatriz Mello Leitão³²:

A decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes passaria a ser um ato administrativo cumpridor de mera formalidade, e seu conteúdo não

³¹ REGO NETO, Antônio Vaz Pereira. **A fazenda pública em juízo: a anulação de decisão administrativa favorável ao contribuinte**. Dissertação de mestrado. 2011. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

³² LEITÃO, Maria Beatriz Mello. **A possibilidade de revisão pelo Poder Judiciário das decisões do Conselho de Contribuintes contrárias à Fazenda Pública**. In: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartir Latin, 2007.

expressa a vontade da Administração ativa direta, pois é oriunda de órgão estranho ao seu quadro.

Ainda de acordo com tal corrente, o fato de o processo administrativo fiscal não fazer coisa julgada torna a decisão administrativa mutável, autorizando à Fazenda Nacional, em nome do princípio da inafastabilidade da jurisdição, buscar revisão judicial da decisão desfavorável ao Fisco.

De acordo com José Alfredo Borges³³:

Face ao princípio da inafastabilidade da apreciação judicial de lesão ou ameaça de direito, há de ser compreendida não como uma vedação de provocação do Judiciário a respeito da matéria julgada no âmbito administrativo, mas como o encerramento do processo administrativo. No seio da Administração é que não haverá mais possibilidade de se suscitar a questão. Perante o Judiciário, contudo, qualquer dos vencidos, se julgar-se lesado em seu direito, poderá levantar novamente a questão, buscando um pronunciamento definitivo, efetivamente, a respeito da norma.

A segunda corrente, que entende pela impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar no Judiciário buscando a revisão da decisão administrativa do CARF, utiliza, dentre tantos argumentos, a falta de interesse processual da União, a insegurança jurídica provocada e a definitividade da decisão proferida no âmbito do processo administrativo.

Para a maior parte dos juristas não há dúvidas quanto à ausência de interesse processual de agir por parte da Fazenda Pública, na busca pelo Poder Judiciário para rever decisão favorável ao contribuinte, prolatada pelo próprio órgão fazendário³⁴.

Conforme Sérgio André Rocha³⁵:

O que se está a discutir é que a União Federal não tem interesse processual para, através de um órgão seu (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), questionar ato praticado por outro órgão seu (qualquer dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda ou a Câmara Superior de Recursos Fiscais), devendo-se reconhecer que com a decisão proferida pelo órgão julgador ocorreu a preclusão do direito da Administração Fazendária de se manifestar em sentido diverso.

³³ BORGES, José Alfredo. Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Vol I. Belo Horizonte: Del Rey. Janeiro – Junho de 2004.

³⁴ ZANIN NETO, Armando. As alterações no processo administrativo fiscal federal e a instalação do CARF. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Junho 2010. Fortaleza/CE.

³⁵ ROCHA, Sérgio André. **Estudos de Direito Tributário**. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015.

Com efeito, mesmo que haja discordância por parte do Fisco da decisão que fora proferida pelo CARF, inexistente a capacidade processual postulatória para reivindicar em juízo a reforma da decisão³⁶.

Ademais, além da não existência de interesse processual, a possibilidade de questionamento judicial, pela Fazenda Pública, da decisão proferida ao final do processo administrativo, traria insegurança às relações jurídicas tributárias, reduzindo a importância de órgãos como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja imparcialidade e independência técnica são essenciais para a proteção dos contribuintes.

De acordo com tal corrente, admitir que a Fazenda Pública possa pedir a anulação de uma decisão do CARF ao Poder Judiciário viola a razoabilidade e a segurança jurídica, corolário do princípio da confiança, que rege a Administração Pública.

Nesse sentido, afirma José dos Santos Carvalho Filho³⁷:

Imperioso destacar, nessa esteira, que a segurança jurídica decorre do próprio pacto social firmado com o Estado, que não pode mudar de entendimento ao seu bel-prazer. Por isso é que o princípio da confiança é um dos fatores de maior relevância em um regime democrático, pois dá sustentação à entrega de poderes aos representantes eleitos. Ou seja, o cidadão não pode ser surpreendido ou ter sua situação agravada por uma mudança repentina de acordo com a vontade da administração, sendo certo que uma das condições da segurança jurídica está na relativa certeza de que as relações jurídicas estabelecidas na vigência de uma norma produzem seus efeitos, inclusive quando esta é revogada por outra.

Em linhas gerais é possível afirmar que a segurança jurídica pode ser encarada, em primeiro lugar, como um fato, ou seja, a segurança jurídica é a previsibilidade sobre o que irá acontecer, é a possibilidade de antever uma situação de fato ou uma situação³⁸.

Ainda com base no mesmo argumento (insegurança jurídica), há que se compreender que através do processo administrativo tributário pratica-se um ato de aplicação da lei ao caso concreto, estabilizando a relação entre Estado e contribuinte, cujo resultado não pode depender da conveniência da Administração.

³⁶ SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao judiciário**. Dissertação de Mestrado. 2015. Universidade Católica de Brasília.

³⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

³⁸ XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Tese de Doutorado. 2016. Pontífica Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

Ademais, de acordo com os arts. 42 e 45 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo federal, a decisão proferida em última instância administrativa é definitiva para a Administração Pública. O mesmo posicionamento pode ser observado no art. 156, inciso IX, do CTN.

De acordo com o Decreto nº 70.235:

Art. 42. São definitivas as decisões:

- I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
- II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
- III - de instância especial.

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Não se trata de formação de coisa julgada administrativa, mas sim de uma preclusão dos critérios jurídicos para ingresso da Fazenda Pública no Poder Judiciário. Tal entendimento foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mandado de segurança nº 8.810, senão vejamos:

ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA -
CONSELHO DE CONTRIBUINTES - DECISÃO IRRECORRIDA -
RECURSO HIERÁRQUICO - CONTROLE MINISTERIAL - ERRO
DE HERMENÊUTICA.

I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III - As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio” (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV - Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

(STJ-MS:8810 DF 2002/0170102-1; Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros; Data de julgamento: 13/08/2003; S1 – Primeira Seção; Data de publicação: DJ 06/10/2003, pág. 197, vol. 109.)

Ainda sobre o tema, Hugo de Brito Machado³⁹ afirma que:

A preclusão administrativa e a impossibilidade de impugnação judicial por parte da administração decorrem, em última análise, de uma questão de atribuição de competência. O Poder Público é composto de órgãos, cada um dotado de competência para o exercício de determinadas funções. Quando há decisão administrativa definitiva, tem-se que foi a administração, através do órgão competente, que decidiu pela validade, ou invalidade, do ato impugnado pelo contribuinte. Assim, outros órgãos, como Procuradorias de Fazenda, Coordenações de Arrecadação etc., simplesmente não tem competência para rever tal decisão, e o ente por eles integrado não tem interesse de agir para questionar judicialmente um ato dele próprio.

Sendo assim, de acordo com tal corrente doutrinária, a desconstituição da decisão administrativa proferida pelo CARF é incompatível com a previsibilidade do sistema jurídico brasileiro, tornando-o ineficiente à medida que todas as discussões podem ser revistas pelo Poder Judiciário.

4.3 Criação de requisitos autorizadores para propositura de ação anulatória pela Fazenda Pública em caso de decisão favorável ao contribuinte

Não existe no ordenamento jurídico brasileiro norma clara que indique em quais situações a Fazenda Pública pode ingressar com ação anulatória pleiteando a desconstituição da decisão administrativa proferida pelo CARF. Por outro lado, não é concebível que a União, através da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, não possa em hipótese alguma tentar revisar judicialmente a decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Assim como ocorre em algumas outras situações, a exemplo das ações rescisórias e da desconstituição de sentença arbitral, é possível a criação de norma específica que autorize, em casos excepcionais, a propositura de ação anulatória para desconstituir decisão administrativa em matéria tributária.

A Lei n.º 9.307/96 (Lei da Arbitragem) em seu art. 32, inciso VI, prevê que a sentença arbitral será nula em caso de corrupção passiva, prevaricação ou concussão. Tais situações são também autorizadas da ação rescisória, conforme art. 966, inciso I, do CPC.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

Ademais, o Código de Processo Civil elenca situações em que é possível ingressar com ação rescisória, como por exemplo, em casos de prova falsa, violação à norma jurídica, dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida.

Em que pese a Fazenda Pública hoje ter o direito de pleitear a desconstituição de decisão administrativa favorável ao contribuinte em casos de corrupção passiva ou prevaricação, por exemplo, não existe nenhum tipo de regulamentação sobre o assunto, o que agrega insegurança jurídica a uma situação já controversa.

De acordo com Bianca Ramos Xavier⁴⁰:

Não compete ao Judiciário revisar o controle sobre a administração pública quando esta exerce sua competência nos limites impostos pela discricionariedade diante das atribuições que lhe foram legalmente instituídas e, respeitados os limites constitucionais, que norteiam seu funcionamento e sua organização.

Ocorre que, por vezes as decisões administrativas são eivadas de vícios, como por exemplo corrupção, sendo necessária a revisão judicial como forma de se garantir uma justiça fiscal.

A regulamentação expressa dos casos específicos pode ocorrer via alteração legislativa do Decreto n.º 70.235/72 ou mesmo no Código Tributário Nacional. A opção pela alteração em um ou outro diploma legal se reflete na abrangência de aplicação da norma.

Caso a alteração legislativa ocorra via Decreto n.º 70.235/72, a regulamentação ficaria adstrita ao processo administrativo tributário federal. Em contraponto, se a normatização ocorrer via Código Tributário Nacional, todos os entes federativos (União, Estados e Municípios) poderão se utilizar da norma para propor ações anulatórias específicas com o objetivo de desconstituir a decisão administrativa proferida favorável ao contribuinte.

Não se pode perder de vista que o sistema tributário brasileiro, calcado em uma legislação complexa, altamente constitucionalizada e em um modelo aplicativo baseado no autolançamento é – e continuará sendo – altamente litigioso⁴¹. Sendo assim, alterações legislativas que visam regulamentar em quais situações a Fazenda Pública pode pleitear

⁴⁰ XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Tese de Doutorado. 2016. Pontífica Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

⁴¹ ROCHA, Sérgio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

a desconstituição de decisão administrativa favorável ao contribuinte são fundamentais para garantir maior segurança jurídica à relação Fisco e contribuinte, principalmente em períodos de crise, como o ocorrido atualmente no Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo administrativo tributário pode ser entendido como um instrumento de garantia de defesa do contribuinte, não sendo possível mais compreender os processos administrativo e judicial como instâncias separadas. A falta de relação entre os dois processos ocasiona um desperdício de esforços, tanto da Administração Pública quanto do Poder Judiciário, que move duas vezes um aparato estatal para o deslinde de uma mesma demanda.

Ademais, as discussões administrativas em matéria tributária não podem ser entendidas como mera correção de lançamentos ou erros materiais, devendo ser compreendidas como algo mais amplo e ligado a diversos princípios judiciais, como a eficiência e segurança jurídica.

Em que pese as instituições brasileiras, a exemplo do CARF, serem alvo de inúmeros questionamentos, não é possível olvidar que os tribunais administrativos são dotados de uma maior tecnicidade quando comparados ao Judiciário. As discussões travadas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais muitas vezes são dotadas de profundidade que não se vê na via judicial.

De fato, após a Operação Zelotes, o CARF tem sofrido modificações substanciais. As suspeitas sobre os cancelamentos indevidos de créditos tributários em razão de fraudes instigaram discussões sobre a segurança jurídica das decisões proferidas. No entanto, o problema da insegurança jurídica em decisões proferidas por tal órgão não é apenas institucional, mas também processual.

O CARF é um tribunal técnico, especializado e sempre foi respeitado em suas decisões, não podendo ser tratado como órgão exclusivamente a serviço da arrecadação, mas sim da legalidade do ato administrativo, de proteção e defesa do contribuinte. Assim, somente decisões administrativas que tenham sido influenciadas pelos interesses pessoais dos julgadores, depois de devidamente apuradas, deverão ser objeto de revisão judicial, de maneira que as demais legítimas devam permanecer irreversíveis quando favoráveis aos contribuintes.

A previsão da ação anulatória no art. 156 do CTN, no âmbito da segurança jurídica, pressupõe a soberania da decisão do CARF. No entanto, não exclui a possibilidade de revisão judicial de processos que tenham vício de legalidade ou que a decisão de mérito esteja eivada de fraudes e corrupções. O que não se pode permitir é que a Fazenda Pública, por entender errônea a interpretação da lei tributária dada pelos julgadores do CARF no caso concreto, postule sua reforma no Judiciário. Por outro lado, nada impede que, quando a questão não versar sobre interpretação da norma, mas simplesmente sobre a licitude da conduta do julgador, a Administração possa proceder a anulação do ato.

Com efeito, o que falta no ordenamento jurídico brasileiro é a regulamentação das hipóteses em que é possível se buscar a revisão judicial da decisão administrativa favorável ao contribuinte. O ideal seria que tal regulamentação ocorresse mediante modificação legislativa do CTN, pois abarcaria não apenas o processo administrativo fiscal federal, mas também o estadual e o municipal. De fato, caso não ocorra regulamentação, a conduta da Fazenda Pública de propor ação anulatória pode ser entendida como ato atentatório contra a segurança jurídica, considerado como abuso de poder ou desvio de finalidade.

A satisfação da segurança jurídica pela Administração Pública exige a estabilidade, confiança e previsão de seus atos perante os contribuintes. Não se pode permitir que o contribuinte seja surpreendido com a propositura de uma ação anulatória por parte da Fazenda Pública sem que exista regulamentação e critérios para a propositura de tal demanda.

Sendo assim, a possibilidade de questionamento das decisões do CARF de forma ampla e irrestrita provoca instabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, é possível, a partir da criação de critérios claros e precisos, permitir que a Fazenda Pública busque revisar judicialmente as decisões do CARF sem gerar insegurança jurídica. Para tanto, o controle é cabível apenas em situações excepcionais, quando houver vício, ilegalidade ou quando a decisão administrativa afrontar a razoabilidade e ferir princípios constitucionais.

REFERÊNCIAS

- BORGES, José Alfredo. Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Vol I. Belo Horizonte: Del Rey. Janeiro – Junho de 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança Jurídica no novo CARF**. Artigo disponível em: <http://www.ibet.com.br/seguranca-juridica-no-novo-carf-por-paulo-de-barroscarvalho/>. Acesso em 20.06.2018, p. 16, 2015.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. A revisão judicial de decisões de órgãos julgadores do Poder Executivo brasileiro e o direito comparado. *In: Publicações da Escola da AGU*. Vol. 1, nº 12. Pág. 259-276. 2011.
- DE ANDRADE, Janaína Nicolau; DE SOUZA SANTANA, Hadassah Laís; JÚNIOR, Nilson José FRANCO. As possíveis transformações no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Jurídica**, v. 4, n. 45, p. 534-564, 2016.
- DUTRA, Thiago. Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF. **Sociedade em Debate**, v. 22, n. 1, p. 141-174, 2016.
- LEITÃO, Maria Beatriz Mello. **A possibilidade de revisão pelo Poder Judiciário das decisões do Conselho de Contribuintes contrárias à Fazenda Pública**. *In: ROCHA, Sérgio André*. Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Quartir Latin, 2007.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira; PIMENTEL, João Otávio Martins. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: o que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 69, p. 161-182, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NETO, Benjamin de Souza Lôbo; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Fragmentos de Cultura**, v. 24, p. 123-138, 2014.

REGO NETO, Antônio Vaz Pereira. **A fazenda pública em juízo: a anulação de decisão administrativa favorável ao contribuinte**. Dissertação de mestrado. 2011. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

ROCHA, Sérgio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Estudos de Direito Tributário**. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015.

SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao judiciário**. Dissertação de Mestrado. 2015. Universidade Católica de Brasília.

XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Tese de Doutorado. 2016. Pontífica Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

ZANIN NETO, Armando. As alterações no processo administrativo fiscal federal e a instalação do CARF. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. Junho 2010.