

X Congresso Nacional de Estudos Tributários

Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação: PRISCILA DE SOUZA

**04, 05 e 06 de dezembro de 2013
Hotel Renaissance em São Paulo**

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Copyright © 2013 By Editora Noeses
Produção/ arte/ diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Cristiane Zitei
Revisão: Priscila de Souza
Coordenação: Alessandra Arruda

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

D476 Congresso Nacional de Estudos Tributários
Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais /
Moreira, André Mendes [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2013.

1160 p.

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Alcides Jorge Costa.
II. Paulo de Barros Carvalho (Pres.). III. Priscila de Souza (Coord.).
IV. Congresso Nacional de Estudos Tributários.

CDU - 336.2

Dezembro de 2013

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

DECISÕES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS NÃO DEVEM SER REDISCUTIDAS NO PODER JUDICIÁRIO

Eurico Marcos Diniz de Santi¹

Daniel Leib Zugman²

(Trabalho desenvolvido no Núcleo de Estudos Fiscais da DireitoGV)

A História importa. Importa não apenas porque nós podemos aprender com o passado, mas porque o presente e o futuro são conectados ao passado pela continuidade das instituições de uma nação. As escolhas de hoje e de amanhã são desenhadas pelo passado. E o passado só pode se tornar inteligível como uma História da evolução institucional de uma dada sociedade.

(Douglass North, Nobel de Economia)

1. É Mestre (1995) e Doutor (2000) em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor de Direito Tributário da DireitoGV – Professor e Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do GVlaw e Coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas – NEF/DireitoGV. Vencedor do Prêmio Jabuti em 2008, na categoria de Melhor Livro de Direito (1º lugar), com a obra Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Editora Saraiva. e Prêmio “Livro do Ano” pela Acadêmica Brasileira de Direito Tributário – ABBT – para a obra “Lançamento Tributário” (originariamente dissertação de mestrado), atualmente publicada pela Editora Saraiva.

2. Mestrando na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (DireitoGV) e pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da DireitoGV.

1. Introdução

O interesse, por parte do Estado, de arrecadar tributos não pode ser atalho para violação de direitos dos contribuintes. É tão-somente com o respeito às regras e instituições jurídicas que se cria a *confiança* no Direito. É fundamental que possamos prever, com relativa certeza, as consequências das situações jurídicas reguladas pelo Direito.

Em nome da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito, decisões *definitivas* que extinguem ou reduzem crédito tributário proferidas em processos administrativos fiscais devem ser, de fato, *definitivas*. Nada justifica a provocação do Poder Judiciário para intervir nesse controle interno da Administração Pública sem a indicação de vícios que possam ter maculado o devido processo legal.

2. “Gritando Fogo num teatro lotado”: transparência, democracia e importância do CARF em contraste com sua fragilidade institucional e com a falta de garantias para seus Conselheiros

A famosa metáfora “Gritando ‘Fogo!’ num teatro lotado” é de autoria do Juiz OLIVER HOLMES, no caso *Schenck vs. United States*, decidido pela Suprema Corte Americana em 1919, em que se discutiu a extensão do direito de liberdade de expressão na Constituição americana: até que ponto o pânico causado pela informação do “Fogo!” no teatro pode inibir o direito à livre expressão de um fato? Pode a autoridade pública proibir que se divulgue que há fogo no teatro (leia-se divulgar suas informações internas), em nome do pânico que isso poderia causar?

Em recente artigo, o Prêmio Nobel JOSEPH STIGLITZ³,

3. *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*, Joseph E. Stiglitz, Senior Vice President and Chief Economist, The World Bank, Oxford Amnesty Lecture, Oxford, U.K., January 27, 1999, p. 19.

estudioso da Economia da Informação⁴, retoma o argumento de HOLMES para defender que na metáfora “Gritando ‘Fogo!’ num teatro lotado”, a questão central não é “disponibilizar ou não” a informação; mas, sim, “como disponibilizá-la”: de que modo avisar as pessoas que há fogo para que possam evacuar o teatro ordenadamente.

Nesse sentido, importa destacar que o problema aqui analisado – das 59 ações populares propostas contra o Conselho Administrativo Fiscal (CARF), como será detalhado no tópico seguinte – não está apenas no CARF, mas nele aparece, porque é a instância mais democrática e transparente no processo de formação do crédito tributário federal. A patologia está na cultura do segredo da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB⁵, que implica a falta de transparência: (i) das consultas fiscais, (ii) dos autos de infração e (iii) das decisões de 1ª instância das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ`s).

Ou seja, o fogo, na verdade, está na Secretaria da Receita Federal, mas a fumaça aparece apenas no CARF. As faíscas nascem da má qualidade dos autos de infração e da cega crença numa ideologia que confunde a presunção de validade emprestada provisoriamente aos autos de infração com a efetiva legalidade, que se constitui por meio de atos de aplicação do direito realizados em ambientes públicos e democráticos e sujeitos a controle social, como é o caso do CARF.

4. Economia da Informação é um campo de estudos interdisciplinar entre Economia, Ciência da Informação e Comunicação, que trata da informação como mercadoria e bem de produção necessário às atividades econômicas no modo de produção capitalista pós-industrial.

5. Outra manifestação concreta da cultura do segredo disseminada na Receita Federal é o chamado “Manual do Sigilo Fiscal”. Trata-se de manual de cerca de 100 (cem) páginas que tem o único objetivo de orientar os funcionários da Receita Federal a proteger informações fiscais prestadas pelos contribuintes à Administração Tributária. Curioso é que, de acordo com a portaria que aprovou o manual (art. 2º da Portaria da RFB n. 3.541, de 07 de outubro de 2011), o material só fica disponível na intranet dos funcionários da RFB: é o sigilo da interpretação da Receita sobre o próprio sigilo, SIGILO DO SIGILO!

Portanto, o assunto que discutiremos a seguir não é problema do autor das ações populares, nem do CARF ou de seus Conselheiros. Trata-se, apenas, do reflexo de um problema maior: a obsessão pelo sigilo na constituição do crédito nas instâncias inferiores da Receita Federal (decisões das DRJ`s), combinada com a importância do CARF em contraste com sua fragilidade institucional. Órgão destinado a resolver conflitos normativos que envolvem cifras bilionárias, mas que, ao mesmo tempo, é incapaz de amparar e oferecer as mínimas garantias para que seus Conselheiros realizem sua missão, objetivos e visão de futuro.

3. Problema-objeto de análise: 59 ações populares questionam decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por terem supostamente causado lesão ao patrimônio público

Neste estudo, analisaremos episódio recente da história institucional tributária brasileira. No dia 05 de fevereiro de 2013, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, última instância administrativa para disputas entre contribuinte e Fisco federal, suspendeu suas atividades. O órgão é alvo de 59 (cinquenta e nove)⁶ ações populares ajuizadas em face da União Federal e de empresas que foram absolvidas no Colegiado. Além disso, a autora popular requereu a inclusão dos Conselheiros que participaram dos julgamentos administrativos como litisconsortes passivos, tendo em vista que as ações populares atacam as decisões proferidas nesses processos.

As ações estão fundamentadas no argumento de que a União teria sido omissa em seu papel de arrecadadora, pois empresas que supostamente deixaram de cumprir com suas

6. Cf.: AGUIAR, Adriana. *Justiça mantém decisões do Carf em 12 ações*. 26.02.2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3021734/justica-mantem-decisoes-do-carf-em-12-acoes#ixzz2M2XBZLiJ>> Acesso em 13.06.2013.

obrigações tributárias foram absolvidas no CARF e, assim, deixaram de entregar quantias bilionárias aos cofres públicos. Segundo a autora popular, as interpretações adotadas pelo órgão em suas decisões estariam equivocadas, o que teria configurado *lesão direta ao patrimônio público* e, desse modo, restaria caracterizado o interesse processual. O escopo da medida judicial seria o de *ter uma administração proba e eficiente*.

A autora também aduz que não há coisa julgada na esfera administrativa em razão das peculiaridades do processo administrativo. Argumenta que os conselheiros do CARF não gozam das garantias inerentes à magistratura, como inamovibilidade e vitaliciedade, o que importaria obstáculos à imparcialidade na tomada de decisões. Ademais, ressalta o fato de que o Conselho é composto paritariamente por membros do Fisco e por representantes dos contribuintes, o que também dificultaria a “plena imparcialidade”.

Além dos argumentos acima explicitados, a autora da ação popular procurou discutir especificamente o mérito de cada um dos processos administrativos questionados. Por esse motivo, em acréscimo às razões reproduzidas em todas as peças iniciais, acima explicitadas, há capítulos tratando da interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária, numa tentativa de fazer prevalecer seu entendimento, em (suposto) *benefício* da Fazenda Pública e da sociedade como um todo.

Após a propositura das ações populares, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) manifestou-se no bojo dos processos judiciais, representando a União Federal. Embora tenha mencionado a impossibilidade de a Fazenda Pública recorrer ao Judiciário nos casos em que o tribunal administrativo julga a favor do contribuinte, a PGFN não se opôs ao prosseguimento das ações. Isso gerou uma situação contraditória e um constrangimento institucional, porque tanto a PGFN quanto o CARF são órgãos integrantes do Ministério da Fazenda. Diante desse impasse, a Advocacia-Geral da União avocou a competência

para defesa do CARF, atuando nos processos paralelamente à PGFN, que passou a rediscutir os créditos tributários.

No centro dessa crise institucional reside o antigo problema jurídico de se decidir entre o que é mais importante: (i) preservar as decisões definitivas tomadas por órgão competente ou (ii) permitir o seu contínuo questionamento, em nome de um (obscuro) interesse público ou, em última instância, da própria justiça. Em outras palavras, colocamo-nos novamente diante do paradoxo entre a legalidade e a (suposta) justiça.

Neste caso específico, a questão não abarca tão-somente discussão jurídica tradicional: instalou-se grave crise político-institucional no âmbito da Administração Tributária Federal, que abala a confiabilidade de nossas instituições, compromete a segurança jurídica e torna ainda mais instável o já caótico cenário tributário brasileiro.

4. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: instituição centenária e exemplar, fundamental para a democracia brasileira⁷

Para compreender a importância do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é preciso ter contato com o contexto histórico em que está inserido e com os avanços institucionais que vem promovendo ao longo dos anos.

Antes de ser CARF, o órgão federal competente para julgar conflitos em matéria tributária era chamado de Conselho de Contribuintes. O primeiro Conselho foi criado em 1924, com competência para julgar apenas recursos referentes a Imposto de Renda (IR). Nos anos subsequentes, foram criados novos Conselhos, sendo-lhes atribuída competência para julgar matérias

7. Cf.: MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*. Rio de Janeiro: Capivara, 2010; Também cf.: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>> Acesso em 29.03.2013.

relativas a impostos sobre consumo e outros tributos. Em 1977, foram criados os 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes, que detinham competência para julgar conflitos relativos a IR, contribuições previdenciárias e outros tributos federais.

Com a edição da Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009), foi criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, unificando-se a atuação dos antigos Conselhos de Contribuintes. No entanto, manteve-se a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal.

A unificação visou proporcionar maior racionalidade administrativa, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento e alocação dos recursos, considerando que os três Conselhos tinham a mesma natureza e finalidade, porém estruturas administrativas distintas, com sobreposição de tarefas e fluxo de trabalho. Isso permitiu melhor coordenação das atividades de planejamento, orçamento, logística, gestão de pessoas, documentação, tecnologia e segurança da informação, permitindo maior agilidade na tomada e implementação das decisões. Os esforços e recursos economizados passaram a ser direcionados para a atividade fim de gestão dos processos administrativos fiscais, no preparo das sessões de julgamento e formalização das decisões no momento em que são prolatadas.

O CAREF, com o apoio de Otacílio Cartaxo no período em que foi Secretário da Receita Federal, deu passos importantes na sua história institucional, e.g.: a edição do Regimento Interno do órgão, aprovado pela Portaria n. 256/2009 do Ministério da Fazenda, e a instituição do Comitê de Seleção de Conselheiros, aprovado pela Portaria n. 438/2009 do Ministério da Fazenda. O Regimento consolidou estrutura administrativa mais coerente e racional ao CAREF, unificando a sobreposição da estrutura tríade anterior, demarcando a competência dos colegiados

de julgamento, os deveres do presidente e dos conselheiros, as hipóteses de perda de mandato e os procedimentos de sorteio, julgamento, recursos, súmulas e resoluções.

O Comitê de Seleção recebeu a atribuição de escolher os Conselheiros do CARF por meio da análise de currículo e entrevista dos indicados pela Receita Federal e pelas confederações representativas de categorias econômicas e sindicais. Esse processo de seleção permitiu que o CARF se consolidasse como instituição meritocrática, garantindo seus quadros altamente especializados e qualificando suas decisões.

Atualmente, como presidente do CARF, o ex-secretário da Receita Federal Otacílio D. Cartaxo também vem conduzindo importantes transformações institucionais. Uma das principais inovações foi a implantação do processo administrativo fiscal eletrônico, o “e-Processo”. O sistema possibilita acesso permanente e imediato aos autos dos processos, elimina os obstáculos de distância – registre-se que a sede do Conselho é em Brasília –, reduzindo desperdícios com tempo e recursos⁸.

Os avanços institucionais do CARF são confirmados por aqueles que lidam diretamente com o órgão. O Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (NEF/DireitoGV) realizou pesquisa em 2009 sobre o processo administrativo fiscal federal e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁹. Naquela oportunidade, foram realizadas 31 entrevistas com Conselheiros, ex-Conselheiros, advogados, Procuradores da Fazenda, Auditores-Fiscais e

8. O e-Processo foi vencedor do 16º Concurso de Inovação Pública Federal da ENAP, em 2012, e do prêmio de melhor inovação na Administração Tributária, concedido pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).

9. Cf.: NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. *Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF) / CARF: Excelência, Celeridade e Eficiência*. Relatório Final de Pesquisas do NEF / DireitoGV, em 2009, realizadas sob a coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso 03.04.2013.

pesquisadores. Todos os entrevistados afirmaram que as decisões do CARF são primordialmente técnicas, e não-políticas. Em uma quantidade considerável de casos mencionou-se espontaneamente que as decisões do CARF são “melhores” e “mais técnicas” que as decisões do Judiciário, e que o processo administrativo fiscal (PAF), geralmente, tramita mais rapidamente que o processo judicial. Alguns advogados relataram que desaconselham seus clientes a recorrer ao Judiciário quando há “boas” decisões do CARF (no sentido de que há um aprofundamento técnico) sobre temas que lhes dizem respeito. Isso porque, segundo eles, nessas hipóteses há forte tendência de que as decisões sejam mantidas no Judiciário.

5. A relevância da expertise do CARF na estabilização do sentido das leis tributárias: missão institucional, equívoco do temor e relevância da “definitividade” das decisões na esfera do processo administrativo fiscal¹⁰

A missão do CARF é julgar conflitos em matéria tributária de competência federal, servindo como órgão de calibração do sistema, encontrando soluções jurídicas adequadas para casos concretos, outorgando racionalidade, coerência, corrigindo excessos na aplicação da legislação tributária, e não servir de instância de autolegitimação dos interesses do Governo de plantão.

Aliás, nessa linha, verificamos no livro “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais” o seguinte:

10. Cf.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior legalidade precária proposta por regulamentação provisória via MP reeditada 35 vezes (há mais de 10 anos), problema sistêmico que se confirma no placar de 5x5 no STF e nas decisões do STJ, expondo limites e conflitos entre direito e economia, e mobilizado pelo contencioso bilionário entre o Estado e as 10 maiores empresas brasileiras de capital aberto*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5omh/tributacao-dos-lucros-de-controladas-e-coligadas-no-externo-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em 12.06.2013.

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Missão do CARF: “Assegurar à Sociedade Imparcialidade e Celeridade na Solução de Litígios Tributários”; Objetivos do CARF: “Contribuir para a segurança jurídica na área tributária, para o aperfeiçoamento da legislação tributária e para reduzir os litígios judiciais e administrativos”; Visão de futuro do CARF: “Ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários”¹¹.

Nessa lógica, o CARF não atua contra ou a favor da Receita Federal ou do contribuinte. É composto por *experts* justamente para encontrar e corrigir os excessos de poder perpetrados nos atos individuais de aplicação do direito – no caso, os autos de infração. Atua como órgão diretivo e de controle da ação dos auditores da Receita Federal, realizando inestimável serviço público ao cidadão-contribuinte, porque aclara imprecisões, resolve indeterminações e elimina contradições normativas, de modo a reduzir a “contenciosidade” do sistema.

É absolutamente equívoca a percepção de que quando o CARF decide desfavoravelmente aos precários autos de infração está agindo contra a Receita Federal. Quando isso acontece é sinal de que está assumindo e cumprindo sua derradeira missão institucional: colaborar com a Receita Federal, estancando problemas com critérios técnicos, reduzindo a indústria do contencioso e tornando o Fisco mais célere e eficiente.

Se a função do CARF fosse tão-somente homologar e legitimar as autuações pretendidas pela Receita Federal, seria órgão com função estatal redundante e desnecessária: seria decretar sua autodestruição, abdicando da tarefa de correção dos atos que formalizam o crédito tributário.

E tudo isso sem qualquer prejuízo à arrecadação de recursos públicos. Afinal, o Estado sempre poderá incrementar a arrecadação mediante a majoração de alíquotas ou pela criação

11. MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*, Ob. cit., p. 114.

de novos tributos: basta respeitar as regras do jogo da legalidade. O que não se pode permitir é que o Estado, que possui a prerrogativa de criar a lei, aproveite-se das zonas cinzentas e obscuras da lei que ele mesmo cria, em benefício próprio.

De acordo com RICHARD BIRD¹², o desafio fiscal brasileiro não é aumentar a arrecadação – atividade na qual já somos campeões mundiais – mas fortalecer nossas instituições. Nesse sentido, zelar pela legitimidade e “definitividade” das decisões do CARF é interesse público inalienável e intangível, porque se trata de instituição que cumpre função pública da mais alta importância: estabilizar o sentido da legislação tributária, densificando e desenvolvendo nosso direito por meio de atos de aplicação e interpretação do ordenamento jurídico.

Não pode o CARF atingir sua missão – assegurar à sociedade imparcialidade –, realizar seus objetivos – contribuir para a segurança jurídica e para a redução do contencioso –, nem atingir sua visão de futuro – ser reconhecido pela sua excelência no julgamento dos litígios tributários –, se ao final de cada julgamento desfavorável à Fazenda Pública for permitido recorrer ao Judiciário para se rediscutir o mérito do respectivo processo administrativo, sem a indicação de qualquer mácula que possa comprometer sua idoneidade¹³.

12. Professor Emérito da Universidade de Toronto. Foi chefe da divisão de Tributos do Fundo Monetário Internacional e Consultor-sênior do Banco Mundial na mesma área. Esteve no Brasil em novembro de 2009 e participou do Colóquio Internacional “Tributação, Desenvolvimento, Infraestrutura e Sustentabilidade: Cenários para o Brasil da Próxima Década”, realizado pelo NEF/DireitoGV nos dias 25, 26 e 27 de novembro.

13. Há posições semelhantes em relação às decisões dos Tribunais de Contas. RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO, com base na opinião do Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, JOSÉ LUIS DE ANHAIA MELLO, argumenta que “de nada adianta um corpo de auditores a fazer exames de contabilidade, a acompanhar a execução orçamentária, a visar balanços e balancetes, se esses procedimentos meramente instrutivos e interlocutórios não ensejarem por parte do Tribunal uma decisão definitiva e operante” (MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Ação Popular*. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001, p. 111).

6. Segurança jurídica e CARF: respeito às instituições como instrumento de estabilidade e certeza do direito

Quando o CARF julga favoravelmente ao contribuinte, trata-se do próprio Poder Público corrigindo ato administrativo praticado incorretamente, ou seja, saneando auto de infração indevidamente lavrado. Sendo o CARF órgão componente do Ministério da Fazenda, exerce controle interno da própria Administração Pública. Assim, não se pode admitir que o Poder Público recorra ao Judiciário para modificar decisão que ele próprio tomou. O Estado não pode restringir a confiança legítima do contribuinte, sob pena de ferir o princípio da proteção da boa-fé no seu aspecto de proibição de *venire contra factum proprium* e, por consequência, violar o princípio da moralidade administrativa, gerando insegurança jurídica: “O Estado não pode dar com uma mão e retirar com a outra sem cair em proibida contradição”¹⁴.

O Ministério da Fazenda não pode decidir pela insubsistência do auto de infração em um momento (via CARF, com ampla participação da PGFN) e, na sequência, questionar sua própria decisão no Judiciário (via PGFN). Trata-se de situação institucional bipolar que revela confusão entre aplicar a legalidade do sistema ou apegar-se à precária presunção de legalidade do auto de infração.

A legalidade não se constrói apenas com leis, mas também com atos de aplicação concreta do direito, como decisões judiciais e administrativas e demais atos de interpretação da legislação. Daí a importância dos chamados órgãos atípicos de julgamento dentro da Administração Tributária. Além disso, a característica específica que justifica o CARF como órgão atípico de julgamento é a sua garantia de “autorreferencialidade” no sistema do direito, i.é, sua força na argumentação estritamente jurídica, desprovida de preocupação política.

14. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 468.

Abandonar essa diferença específica significa ingressar no caminho típico e convencional do Poder Executivo como mero órgão arrecadador: instância de julgamento que apenas serve aos interesses do Executivo já não é mais verdadeiro órgão de julgamento e, também, já não se faz mais necessária senão como instrumento retórico de justiça ou mera instância de contenção e adiamento do ativo tributário.

Outro aspecto muito importante é o critério da especialidade. A matéria fiscal é abstrata, complexa e requer alta especialização. Por isso, é muito importante a existência de órgão que elucide tecnicamente a aplicação concreta da legislação tributária, orientando o Estado e a sociedade e, com isso, contribuindo para incrementar a segurança jurídica.

Nesse sentido, é dever do CARF aplicar o direito e *dizer* a legalidade, gerando a necessária segurança jurídica que o sistema tributário exige. Ao aplicar a lei e resolver problemas técnicos, o CARF atua na sua esfera de competência técnica e exerce sua função institucional de preencher lacunas normativas e lacunas de reconhecimento – interpretação de conceitos técnicos indeterminados. Quando o CARF resolve e sedimenta jurisprudência sobre determinado caso de aplicação do direito, ele, ao mesmo tempo, sinaliza para a sociedade qual é a legalidade e atrai para si a última palavra sobre os conceitos jurídicos tributários, poupando o Judiciário de ser provocado a decidir sobre detalhes excessivamente técnicos.

Uma vez decididos e sedimentados os conflitos tributários na esfera administrativa, não há sentido, no caso do Poder Público, em desestabilizar a jurisprudência administrativa em favor de aventura no Judiciário. Aliás, a tendência dos tribunais é seguir a expertise e a coerência construída pelas decisões reiteradas do CARF.

Enfim, a última e mais precisa voz da lei tributária é a reiterada e contínua aplicação da legislação pelo CARE. Aqui, temos a legalidade de verdade, que conhece a realidade, a

prática e o direito: nenhuma força contra-institucional pode calar a efetiva voz da legalidade e do direito.

7. Direito & Desenvolvimento e importância das instituições: por que as nações fracassam?

Por que existem nações ricas e outras pobres, nações divididas entre a pobreza e a riqueza, entre a saúde e a doença, saciedade e fome? Será em razão da cultura, das condições climáticas, geográficas, dos recursos naturais? Não. Nenhum desses fatores é definitivo ou determinante. Caso contrário, como seria possível explicar que a Botsuana se tornou um dos países com uma das evoluções mais rápidas do mundo em termos de taxa de crescimento econômico, enquanto outras nações africanas, como Zimbábue, Congo e Serra Leoa, estão afundadas em pobreza e violência?

É para responder a esse tipo de pergunta que a perspectiva “Direito & Desenvolvimento” é extremamente útil¹⁵. Estudar o direito e sua relação com o desenvolvimento implica colocar-se diante da seguinte pergunta: como pode o direito colaborar para o desenvolvimento econômico e social do Brasil? Representa, pois, resgatar a importância do direito, dos juristas e da dogmática jurídica na autoria do *design* e na proposição de políticas públicas. Importa, assim, mudar de atitude em relação ao direito: não basta entendê-lo e sistematizá-lo, também é necessário pensar e propor soluções práticas que possam superar os problemas que envolvem e desgastam, invariavelmente, a relação entre Fisco e contribuinte. Agir na reflexão “Direito & Desenvolvimento” exige, pois, aprender a entender o passado

15. Cf.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação & Desenvolvimento, o Direito em rede na Era da Informação e o resgate da relação fisco-contribuinte: entre Legalidade e Democracia*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5jc6/tributacao--desenvolvimento-o-direito-em-rede-na-era-da-informacao-e-resgate-da-relacao-fisco-contribuinte-entre-legalidade-e-democracia-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em 12.06.2013.

e o presente para propor o futuro do direito. Eis, talvez, nosso principal desafio: sair da postura de intérpretes dos caprichos e conjunturas do passado para nos tornarmos protagonistas das demandas da sociedade brasileira do futuro, afinal, não é para isso que serve o direito como instrumento de mudança do comportamento social?

DOUGLASS NORTH¹⁶, Prêmio Nobel e estudioso da Economia Institucional¹⁷, ensina que as instituições são as regras de uma sociedade que regulam a interação humana. Seu intuito é reduzir as incertezas envolvidas nessa relação interativa, decorrentes da complexidade dos problemas que surgem em uma dada sociedade.

As instituições ditam o grau de evolução e os limites em que os atores de uma sociedade operam, tornando inteligível a interconexão entre as regras do jogo e o comportamento dos diversos atores sociais. NORTH argumenta que em economias desenvolvidas as instituições são adequadas ao aumento de produtividade e ao crescimento econômico, pois protegem eficientemente os direitos de propriedade, o que reduz incertezas e custos de transação, permitindo lucros maiores e expansão dos mercados. Por outro lado, nos países subdesenvolvidos, a ausência de ambiente institucional fortalecido impõe uma série de custos para a realização da atividade econômica, o que desencoraja o aumento de produtividade e, conseqüentemente, inibe o desenvolvimento econômico e social.¹⁸

16. NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

17. A Economia Institucional se preocupa com o papel das instituições na formação e orientação do comportamento econômico.

18. É preciso fazer apenas um comentário elucidativo a respeito da teoria de North: para ele, órgãos como o CARE, a PGFN e o Judiciário seriam chamados de *organizações*, enquanto as regras que regulam o comportamento desses atores é que seriam chamadas de *instituições*. Isso não traz prejuízos para o raciocínio aqui construído, na medida em que as organizações estatais, como aquelas mencionadas, são criadas por lei. Ou seja, tem sua competência e

No instigante e recente livro “Por que as nações fracassam?”, DARON ACEMOGLU¹⁹ e JAMES ROBINSON²⁰ explicam que são as instituições políticas, econômicas e jurídicas, que, construídas pelo homem, alicerçam a democracia e alavancam o desenvolvimento econômico e social. A Coreia, por exemplo, é uma nação marcadamente homogênea em termos culturais e geográficos, o que não impediu a Coreia do Norte de estar entre um dos países mais pobres do mundo, enquanto seus vizinhos da Coreia do Sul estão entre os mais ricos. A Coreia do Sul forjou uma sociedade que cria incentivos, premia a inovação e permite que todos tenham acesso às oportunidades econômicas: o sucesso econômico alcançado foi acompanhado e sustentado por um sistema político em que o governo é transparente e responsivo às demandas sociais. Por outro lado, a Coreia do Norte vem encarando décadas de escassez, repressão política e instituições econômicas muito diferentes daquelas criadas no Sul – e sem perspectivas de mudança à vista.

No mesmo sentido que NORTH, com base em minuciosa pesquisa histórica e identificando as causas do desenvolvimento em âmbito mundial, ACEMOGLU e ROBINSON concluem que o sucesso das nações está estritamente vinculado à formação de uma economia institucional marcada pelo respeito à segurança jurídica: situação que cria ambiente de negócios atraente, encoraja investimentos e induz desenvolvimento. Sem segurança jurídica e sem respeito às decisões definitivas, e.g. do CARF, o Brasil está fadado ao fracasso.

regras de atuação delimitadas por atos normativos. Sendo assim, falar de respeito a *organizações*, nesse caso, seria o mesmo que falar em respeito a *instituições* e vice-versa.

19. Professor de Economia Aplicada do Massachusetts Institute of Technology (MIT), e vencedor do John Bates Clark Medal, prêmio dirigido a jovens economistas entre 30-40 anos e considerado o segundo mais importante prêmio mundial na área de Economia (nos últimos 20 anos, 40% dos premiados pela John Bates Clark Medal também ganharam o Nobel de Economia, entre eles Milton Friedman, Joseph Stiglitz e Paul Krugman)

20. ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. *Why Nations Fail*. New York: Crown Business, 2012.

Além da perspectiva do direito, os estudiosos lembram que as instituições econômicas são criadas e amparadas por instituições políticas que determinam quem tem o poder em uma sociedade e com qual finalidade o poder pode ser usado. Se o poder é concentrado nas mãos de poucos e não é delimitado, as instituições políticas são absolutistas. Por outro lado, instituições políticas que garantem que o poder não seja privilégio de poucos e que delimitam a sua forma de utilização dificultam a usurpação do poder por grupos de interesse e inibem a arbitrariedade no seu exercício, tornando-se instituições pluralistas. Isso cria um ambiente que induz a criação de instituições econômicas inclusivas, gerando-se um círculo virtuoso.

A Administração Tributária é *instituição* estratégica do sistema tributário nacional, responsável pela aplicação, interpretação da legislação tributária, fiscalização e cobrança do crédito tributário. Tendo em vista o papel central do fator *instituições* para o desenvolvimento de um país, reformas legislativas nem sempre conduzirão ao desenvolvimento. Alterar a lei ou a Constituição não é suficiente se quisermos melhorar nosso sistema tributário: é preciso modificar também a forma de interpretá-las e aplicá-las. E, para tanto, seja por desígnio constitucional, seja por expertise técnica, a Administração Tributária é o agente mais apto para promover as mudanças necessárias e garantir a segurança jurídica que a modernidade exige do atual sistema tributário.

Aplicar o direito pressupõe interpretação de regras, de fatos e formalização do conteúdo, sentido e alcance das normas em sucessivos atos administrativos e judiciais. Trata-se de processo altamente complexo, que lida com convicções, valores, pressões políticas e ideológicas, as quais modulam a legalidade em função do tempo-histórico e do espaço-social. Um momento, uma legalidade; uma decisão, um direito aplicado. Outro momento, outra legalidade; outra decisão, outro direito aplicado... Sobre a mesma lei e o mesmo fato concreto incontáveis “legalidades” podem ser construídas, bem como inúmeras versões de

fato podem ser sustentadas sobre idêntico conjunto probatório. Contudo, a ética e o respeito à segurança jurídica demandadas da Administração Pública exigem coerência na construção de tais “legalidades”. Minimizar tais mutações, construindo um ambiente de certeza e segurança sobre o terreno movediço da “legalidade”, é missão da Administração Pública²¹.

8. As ações populares e o contexto ao seu redor: a deslegitimação da atuação do CARF como órgão de julgamento

Não obstante os avanços institucionais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, descritos acima, parece haver um movimento de deslegitimação do CARF como órgão de julgamento. Alguns fatos recentes da história do Conselho nos ajudam a enquadrar essa perspectiva e, ao que parece, as 59 ações populares atuam nesse mesmo sentido.

A primeira tentativa de enfraquecimento do CARF ocorreu em um caso do fundo de pensão dos funcionários da Caixa Econômica Federal, o FUNCEF (Fundação dos Economizadores Federais). Naquela ocasião, contra decisão do então Conselho de Contribuintes, favorável ao fundo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs Recurso Hierárquico ao Ministro da Fazenda, visando à anulação da decisão, tomada em conformidade com as disposições legais que regem o processo administrativo fiscal federal. O Recurso Hierárquico foi admitido pelo Ministro, ato coator contra o qual o contribuinte impetrou o Mandado de Segurança 8.810/DF perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ). O STJ concedeu a segurança, por *unanimidade*, determinando a manutenção da decisão do Colegiado.

Outra tentativa de fragilização do CARF se deu por meio do Parecer 1.087/2004 e da Portaria 820/2004, ambos de autoria

21. Cf.: MODESTO, Paulo. *Autovinculação da Administração Pública*. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/paulo-modesto/autovinculacao-da-administracao-publica>> Acesso em 25.03.2013.

da PGFN. Tais atos foram expedidos após o caso do fundo de pensão, numa tentativa de tornar “legalmente” possível a correção de decisões do Colegiado pelo Ministro da Fazenda na hipótese em que o Conselho afastasse a aplicação de disposição legal e causasse lesão ao patrimônio público²².

O processo de unificação dos antigos Conselhos de Contribuintes que resultou na criação do CARF também foi marcado por aspectos negativos. A medida provisória 449/2008, posteriormente convertida na lei 11.941/2009, reduziu o número de conselheiros que compõem as câmaras julgadoras de 8 (oito) para 6 (seis). A justificativa dada à época foi a de que, com um número menor de conselheiros, os debates sobre as matérias levadas à apreciação do CARF seriam reduzidos, o que tornaria os julgamentos mais céleres, em benefício tanto do Fisco quanto do contribuinte. O que essa manobra causou, contudo, foi a diluição do peso dos votos dos Conselheiros indicados pelo contribuinte. Isso porque, em caso de empate, o voto de qualidade incumbe ao Presidente da Câmara, que, de acordo com o Regimento Interno do CARF (art. 9º, Portaria n. 256/2009 do Ministério da Fazenda), é sempre um representante da Fazenda Nacional.

Não bastasse o exposto, o Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria 256/2009 do Ministério da Fazenda, elenca os deveres e atribuições dos Conselheiros, bem como

22. “Art. 2º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente:

I – versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II – cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e

III – possam causar grave lesão ao patrimônio público.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União.”

as hipóteses de descumprimento que ensejam perda de mandato. Em síntese, deles se exige (art. 41):

- I – exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;
- II – zelar pela dignidade da função, vedado opinar publicamente a respeito de questão que lhe está sendo submetida a julgamento, ressalvada a crítica nos autos e em obras técnicas ou no exercício do magistério;
- III – observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio;
- IV – cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos; e
- V – apresentar, previamente ao início da reunião de julgamento, ementa, relatório e voto dos recursos em que for o relator, em meio eletrônico.

O Conselheiro também é impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha (art. 42):

- I – atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;
- II – interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;
- III – como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;
- IV – participado do julgamento em primeira instância.

Considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o Conselheiro representante dos contribuintes:

- I – preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, ou dele perceba remuneração sob qualquer título, no período da instauração do processo administrativo fiscal e até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso; e

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

II – atue como advogado, firmando petições, em ação judicial cujo objeto, matéria, ou pedido seja idêntico ao do recurso em julgamento.

O Conselheiro também está impedido de atuar como relator em recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso especial (art. 42). Também incorre em suspeição (art. 43) o Conselheiro que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo administrativo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

O impedimento ou a suspeição (art. 44) deve ser declarado por Conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao arguido, neste caso, pronunciar-se por escrito sobre a alegação antes do término do julgamento, o qual, se não for por ele reconhecido, será submetido à deliberação do colegiado.

Perde o mandato o Conselheiro que:

I – descumprir os deveres previstos neste Regimento;

II – retiver, reiteradamente, processos para relatar por prazo superior a 6 (seis) meses, contado a partir da data do sorteio, permitida a prorrogação, quando requerida, justificadamente, antes do fim do prazo, e autorizada pelo presidente da Câmara ou da CSRF;

III – retiver processos, reiteradamente, ou procrastinar a prática de atos processuais, além dos prazos legais ou regimentais;

IV- deixar de praticar atos processuais, após ter sido notificado pelo Presidente do CAREF, da Seção ou da Câmara, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias;

V – deixar de formalizar, reiteradamente, o voto do qual foi o relator ou para o qual foi designado redator no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da sessão de julgamento ou da qual recebeu o processo ou relatório e voto do relator originário; {2}

VI – deixar de observar, reiteradamente, enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF expedidas, respectivamente na forma dos arts. 73 e 77 72 e 76, bem como o disposto no art. 62;

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

- VII – praticar atos de comprovado favorecimento no exercício da função;
- VIII – deixar de comparecer, sem motivo justificado, a 8 (oito) das sessões, ordinárias ou extraordinárias, no período de 1 (um) ano;
- IX – na condição de suplente, deixar de comparecer, sem motivo justificado, a 2 (duas) convocações consecutivas ou a 3 (três) alternadas no período de um ano.
- X – assumir cargo, encargo ou função que impeça o exercício regular das atribuições de conselheiro;
- XI – portar-se de forma incompatível com o decoro e a dignidade da função perante os demais conselheiros, partes no processo administrativo ou público em geral;
- XII – atuar com comprovada insuficiência de desempenho apurada conforme critérios objetivos definidos em ato do Presidente do CARF;
- XIII – praticar ilícito penal ou administrativo grave;
- XIV – praticar atos processuais perante as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o CARF, exceto em causa própria;
- XV – participar do julgamento de recurso, em cujo processo deveria saber estar impedido; e
- XVI – estar submetido a uma das penalidades disciplinares estabelecidas no art. 127, incisos II a VI da Lei n. 8.112, de 1990, no caso de conselheiro representante da Fazenda Nacional.

Enfim, há 6 (seis) artigos e 27 (vinte e sete) incisos no Regimento Interno do CARF tratando dos deveres dos Conselheiros e respectivas penalidades em caso de descumprimento. Entretanto, *o Regimento não faz qualquer alusão a direitos e garantias dos conselheiros, que, registre-se, não são remunerados e sofrem uma série de restrições para atuar como advogados ou consultores em processos que tramitam no CARF.* Trabalhar sem remuneração e sem qualquer garantia, tendo como contrapartida dezenas de atribuições, é mais uma demonstração do processo de enfraquecimento que o CARF vem sofrendo.

Aparentemente, as 59 ações populares em questão vieram bem a calhar para esse movimento de deslegitimação do CARF

como órgão de julgamento. Não à toa, a PGFN não se opôs ao prosseguimento das ações, muito embora elas questionassem decisões tomadas em processos dos quais a Procuradoria havia participado, se manifestado e lançado mão de todos os instrumentos legais disponíveis para efetivar o crédito tributário. O ovo da serpente das ações populares, portanto, não está em sua juridicidade, mas na violência simbólica de coagir os Conselheiros do CARF, difundindo o medo e a insegurança de exercer seus legítimos deveres (sem garantias) de árbitros imparciais perante a lei. É votar sempre pela Fazenda ou ser processado: caminho da mediocridade e do não-direito!

“Um” CARF enfraquecido não seria do interesse da Fazenda Nacional? Um órgão que não julga, mas que se limita a confirmar as pretensões fazendárias pode ser chamado de tribunal? Na mesma linha, “uma” PGFN que paga qualquer preço para incrementar a arrecadação tributária está cumprindo sua função pública²³? Perseguir o crédito tributário com os instrumentos ofertados pela legalidade não é o mesmo que persegui-lo a qualquer custo, manipulando a interpretação legislativa e praticando manobras que deslegitimam a atuação de outro órgão público integrante do mesmo Ministério.

8.1. Critérios para o controle judicial das decisões proferidas por tribunais atípicos e a aplicabilidade da teoria do controle da atividade administrativa discricionária: a impossibilidade de questionamento do mérito dos atos administrativos discricionários

Ainda que as decisões do CARF estivessem “equivocadas”,

23. Sobre o tema, o ex-ministro do Superior Tribunal de Justiça e hoje ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, decidiu que: “... hoje já desmistificamos a idéia de que o interesse público é o interesse fazendário. O interesse público é o interesse de cada um de nós. O conjunto dos interesses de todos nós perfaz o interesse público. Às vezes, o interesse da Fazenda é contra o interesse público e contra o interesse de todos nós.” (STJ – AgRg – REsp. 382.736/SC (200101667448), 24/09/2003).

ou tivessem cometido algum tipo de deslize interpretativo – o que se descarta –, existem regras no ordenamento jurídico que regulamentam a forma de se atuar em juízo e de se controlar a atividade de tribunais atípicos. A propositura de ações populares fundamentadas na ideia de que houve lesão ao erário não pode pôr por terra todos os processos administrativos em questão, toda a estrutura de órgãos administrativos, atribuição de competências e regras procedimentais criadas pelo legislador para apaziguar conflitos tributários. Ou seja, ainda que a interpretação da legislação tributária perpetrada pela autora popular fosse a mais adequada, existem amarras institucionais que delimitam a forma de se controlar judicialmente a atividade *jurisdicional* administrativa.

A autora defende que não existiria “definitividade” das decisões administrativas, em razão da peculiaridade da composição do CARF, que é órgão paritário, e da ausência das garantias aos conselheiros inerentes aos magistrados, como inamovibilidade e vitaliciedade, o que dificultaria a imparcialidade na tomada de decisões. Totalmente contrária é a posição da doutrina, conforme CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

A ocorrência deste fenômeno [definitividade das decisões administrativas] é particularmente óbvia em face de decisões de órgãos colegiais em que há participação dos administrados, e que a lei estruturou deste modo para a solução de litígios entre a Administração e os particulares, buscando imparcialidade na apreciação da matéria. Também por isto, diga-se de passagem, deve-se entender que, salvo indisputável ressalva legal em contrário, a autoridade unipessoal alocada em patamar superior (não importa quão alto seja seu escalão) não pode rever ou determinar a revisão do decidido pelo órgão colegial, pois **a colegialidade e a participação do administrado, evidentemente, foram instituídas na pressuposição de que esta é a estrutura que confere a habilitação ideal para enfrentamento das questões que lhes hajam sido afetas.**²⁴ (Grifamos).

24. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 453.

Além disso, como será detalhado adiante, há artigos específicos no decreto 70.235/72, que trata do procedimento administrativo fiscal, e no Código Tributário Nacional confirmando a “definitividade” das decisões tomadas em órbita administrativa. Portanto, a tese de ausência de “definitividade” na esfera administrativa, sustentada pela autora popular, não tem fundamento. Isso não significa que as decisões administrativas não possam ser questionadas judicialmente sob hipótese alguma.

O raciocínio construído pela doutrina do direito administrativo a respeito da discricionariedade administrativa e o controle judicial aplica-se à presente controvérsia. Tradicionalmente, a discricionariedade administrativa é definida como a margem de liberdade que a lei atribui ao administrador. Sabe-se que este geralmente não é o caso da aplicação das regras que instituem a incidência de tributos sobre as mais variadas atividades humanas. Ao contrário: a tributação segue a lógica consagrada nas palavras de SEABRA FAGUNDES de que “administrar é aplicar a lei de ofício”. Ou seja, haveria pouquíssima discricionariedade na aplicação da lei tributária. No entanto, não se pode perder de vista o cenário caótico do sistema tributário brasileiro. No exercício cotidiano da interpretação legislativa, inevitavelmente surgem questionamentos como: qual lei aplicar e de que forma interpretar as leis? Encontrar as respostas não é tarefa fácil. Prova disso é que a própria Administração Tributária se furta de oferecer critérios interpretativos homogêneos e delega ao contribuinte a incumbência de interpretar e aplicar as leis: o lançamento por homologação somado ao longo prazo de decadência dão conforto ao Fisco para realizar manobras interpretativas no transcurso temporal e, dessa maneira, maximizar a arrecadação tributária²⁵.

25. Cf.: SANTI, Eurico M. D. de. Reforma Tributária: Reconstruindo os Laços Nacionais do Federalismo Brasileiro e Resgatando a Dignidade do Contribuinte. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. P. *Direito e Economia: 30 Anos de Brasil*. Tomo 3. São Paulo: Saraiva, 2012. (Série GVlaw), pp. 54-76.

Nesse contexto de grande incerteza, o CARF é órgão criado por lei para resolver complexas discussões tributárias e estabelecer o sentido da legislação. Não reconhecer que essa atividade guarda em si um mínimo de *discricionariedade interpretativa* é fechar os olhos para a caótica legislação tributária do país e para o altíssimo grau de dificuldade que essa atividade pressupõe. Aliás, HANS KELSEN, há muito, já reconheceu os limites do direito, definindo-o como “*uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível.*”²⁶.

O mérito das decisões proferidas por tribunais administrativos não pode ser rediscutido na esfera judicial. A interpretação da legislação é uma atividade dotada de certa liberdade e, caso fosse possível questionar judicialmente o entendimento adotado pelos Conselheiros, não faria sentido a existência de órgãos administrativos de julgamento, já que toda causa desfavorável à Fazenda Pública seria automaticamente levada ao crivo do Judiciário.

Seguindo a tradição do direito administrativo brasileiro²⁷, é de se asseverar a impossibilidade de revisão judicial do mérito das decisões administrativas. De outro lado, as nulidades processuais podem ser questionadas. As ações populares só poderiam prosseguir se tivessem apontado algum vício que compromettesse a idoneidade dos processos administrativos, algum desvio de finalidade ou, ainda, a inadequação entre os meios e os fins visados, o que não se verificou na hipótese examinada²⁸.

26. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 390.

27. Cf.: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, Ob. cit., pp. 980; CRETELLA JÚNIOR, José. *Controle Jurisdicional do Ato Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 336.

28. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já se manifestou nesse sentido:

Em suma: o processo administrativo é autônomo, cabendo ao Judiciário o controle da legalidade procedimental, e não a revisão do mérito administrativo.

8.2. Descabimento das 59 ações populares e necessidade de extinção dos processos sem resolução de mérito: não é possível rediscutir judicialmente o mérito de decisões tomadas por órgão administrativo competente e em conformidade com o devido processo legal

Há diversas disposições legislativas que confirmam a falta de interesse processual da autora popular, consagrando as decisões tomadas na esfera administrativa e sua respectiva “definitividade”.

Uma dessas disposições é a do art. 45 do Decreto 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal: “Art. 45. *No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio*”. O legislador foi enfático: tomada a decisão definitiva no processo administrativo fiscal, não há possibilidade de questionamento pela via judicial – resta exonerar o contribuinte, em conformidade com a legalidade e com a decisão do órgão competente.

No mesmo sentido é o art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional:

Art. 156 –Extinguem o crédito tributário:
(...)

Poder Judiciário que não pode reexaminar o mérito da decisão administrativa, exceto sob o aspecto da legalidade e da moralidade. Decisão administrativa que, além de estar devidamente fundamentada, respeitou os princípios da legalidade, da publicidade e do devido processo legal. A Administração pode anular seus próprios atos. Aplicação da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal. Decisão reformada Improcedência da ação. Verba sucumbencial. Não evidenciada má-fé. Isenção. Inteligência do art. 5º, inc. LXIII, da CF Recursos providos. (TJSP, 8ª Câmara de Direito Público, Rel. Rubens Rihl, Apelação n. 9218926-14.2008.8.26.0000, Julg. 16.11.2011).

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

(...)

Se o CTN estabelece como regra a “definitividade” das decisões tomadas na esfera administrativa, salvo hipótese de cabimento de ação anulatória, é preciso apontar alguma nulidade nos processos administrativos que tramitaram no CARF para que se justifique a anulação ou correção das respectivas decisões. E a atuação de um órgão no limite de sua competência não pode configurar hipótese de nulidade, não havendo qualquer fundamento para a propositura das ações populares em questão.

Não é demais recordar que tais disposições legislativas encontram guarida nas ideias de certeza do direito e de segurança jurídica. No caso em apreço, a incerteza e a insegurança decorrem da ausência de estabilidade das relações jurídicas, dada a possibilidade de alterações das “normas” (leia-se matérias julgadas) mesmo após o encerramento dos processos administrativos fiscais.

8.3. O caso específico das ações populares ajuizadas contra “decisões” que sequer “transitaram em julgado”: carência de ação em razão da inexistência jurídica do objeto

Algumas das ações populares foram ajuizadas antes do término dos processos administrativos objurgados, ou seja, antes de concluído o controle de legalidade exercido pelo CARF. É o caso, por exemplo, do processo de número 47347-29.2012.401.3400, que tem uma instituição financeira como ré. Não existe decisão final que possa ser contestada quanto ao mérito no Judiciário, inclusive por meio de ação popular. Aliás, tal ajuizamento tem tão-somente o condão de perturbar o isento julgamento que deve ser efetuado pela instância superior do CARF.

Esse entendimento, inclusive, já foi esgrimido em sentença que extinguiu sem resolução de mérito o processo de número

60948-05.2012.4.01.3400, que tinha como ré uma grande gestora de ativos. Na decisão, o magistrado pontuou que “*A autora popular não tem interesse em contestar o acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pelo simples fato de que a decisão proferida naquele processo ainda não é final na esfera administrativa.*”.

Ou seja, além de todas as razões já expendidas, que, por si só, já esvaziam as chances de sucesso das ações populares em questão, há casos em que a autora popular sequer aguardou o esgotamento do processo administrativo para provocar o Judiciário: há carência de ação, porque não há contra o que se insurgir, afinal, o objeto é juridicamente inexistente.

8.4. As ações populares ajuizadas contra decisões que manifestam entendimento consolidado do CARF: é impossível apontar ilegalidade na atuação de um órgão de julgamento que simplesmente aplica seus precedentes

Há ações populares que foram propostas contra decisões proferidas em processos administrativos que opinaram favoravelmente ao contribuinte, em consonância com entendimento pacificado do CARF. É o caso da discussão acerca da impossibilidade de imputação de multa isolada concomitante com multa de ofício. Como exemplo, tem-se o processo de número 1135-13.2013.4.01.3400, em que uma indústria petroquímica é parte. A questão já é pacificada no CARF e foi, inclusive, objeto de proposta de súmula, aceita pela própria PGFN e que apenas não foi aprovada pelos Conselheiros do Pleno, ainda, em razão da necessidade de finalização dos procedimentos de redação e formalização do texto sumular.

Isso reforça a ideia de que não houve qualquer ilegalidade nos processos administrativos fiscais questionados nas ações populares, em detrimento do que quer fazer crer a autora popular. Pelo contrário: várias das decisões estão alinhadas à jurisprudência consolidada do CARF, construída ao longo de vários

julgamentos, os quais contaram com a participação da Fazenda e dos contribuintes, garantindo-se o pleno contraditório e a imparcialidade das decisões.

8.5. O julgamento do Mandado de Segurança 8.810 no STJ e do Recurso Extraordinário 535.077 no STF: os tribunais superiores consagram a “definitividade” das decisões tomadas por tribunais administrativos

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela impossibilidade de intervenção de terceiros para correção de decisões administrativas proferidas contrariamente à Fazenda Pública e de maneira supostamente incorreta. O STJ entendeu que o Ministro da Fazenda não podia cassar decisão do Conselho de Contribuintes sob o argumento de que os conselheiros teriam decidido incorretamente.

Naquela ocasião, contra decisão do Conselho de Contribuintes, favorável ao contribuinte, foi interposto Recurso Hierárquico ao Ministro da Fazenda com fundamento nos arts. 19 e 20 do DL 200/67²⁹, visando à anulação da decisão. O Recurso Hierárquico foi admitido pelo Ministro, ato contra o qual o contribuinte impetrou Mandado de Segurança (8.810/DF), com o intuito de obter o trancamento do Recurso.

A decisão do STJ foi unanimamente favorável ao contribuinte, dispondo o seguinte:

29. “Art . 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.”

“Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei.”

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, 1ª Seção, MS n. 8810/DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13.08.2003). (Grifamos)

Contra tal decisão, a União interpôs o Recurso Extraordinário de número 535.077. O RE, pendente de julgamento no STF, também parece caminhar no mesmo sentido do Mandado de Segurança, já que o Min. aposentado Carlos Ayres Britto, antigo relator do processo, votou pelo não provimento do recurso, acompanhando a interpretação adotada pelo STJ. Além disso, o Ministério Público Federal também apresentou parecer no mesmo sentido³⁰.

30. Além do caso específico do CARF e de suas decisões, o STF já decidiu pela definitividade das decisões de outras cortes administrativas em diversas oportunidades, e.g.: “Tribunal de Contas: julgamento das contas de responsáveis por haveres públicos. Competência exclusiva, salvo nulidade por irregularidade formal grave (MS 6.960/59), ou manifesta ilegalidade aparente” (MS 280/60, RTJ 43/151); “Por força do princípio da legalidade, os juízes não podem ingressar na oportunidade e conveniência do ato administrativo, não sendo, pois, lícito ao Judiciário apreciar eventual questão política” (RT 609/176; RJTJSP 107/163, 26/235). Cf.: MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Ação Popular*. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001, pp. 116, 140-141).

Paralelamente à sequência de julgamentos no STJ e no STF, uma série de atos interpretativos da PGFN foram expedidos sobre o tema. Inicialmente, o Parecer PGFN 1087 de 19/07/04 defendia a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesassem o patrimônio público, fossem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública. Na mesma senda caminhou a Portaria PGFN 820/04, que aprovou o aludido Parecer.

Ocorre que, por ocasião da referida decisão do STJ, contrária à tese da PGFN, e diante da iminente decisão do STF, que deve acompanhar o entendimento do STJ, a PGFN expediu a Nota PGFN/PGA 74/2007. Ela suspende os efeitos do Parecer 1087/04, aguardando a decisão definitiva do Supremo.

8.6. Sentenças já proferidas nas ações populares e manifestações da Advocacia-Geral da União: a confirmação do papel institucional do CARF e a exaltação da separação de Poderes

Até o momento já somam 24 (vinte e quatro) as sentenças proferidas pela Justiça Federal do Distrito Federal que extinguiram ações sem resolução de mérito³¹, o que evidencia, uma vez mais, a falta de fundamentos para a propositura das medidas judiciais em questão. Abaixo, destacam-se alguns trechos que corroboram a argumentação expendida até aqui. Nos processos de número 4501-60.2013.4.01.3400 e 58381-98.2012.4.01.3400, o magistrado ressaltou que:

...a autora popular não aponta qualquer ato lesivo ao patrimônio público que teria sido praticado pelos conselheiros indicados que participaram do julgamento que se quer anular.

(...)

31. Cf.: CANÁRIO, Pedro. *24 Ações Populares contra Carf foram derrubadas*. 09.04.2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-09/sao-17-aco-es-populares-derrubadas-decisoes-carf>> Acesso em 13.06.2013.

A tese inicial seria a de que a posição jurídica adotada pelo Colegiado ter-se-ia afastado do melhor direito. Acontece que, ao se analisar os votos, percebe-se que a posição jurídica adotada e majoritária tem fundamentos relevantes e é razoável, mesmo que se admita posição contrária. Ou seja, não há minimamente interesse de favorecer quem quer que seja. (Grifamos).

No processo de número 60948-05.2012.4.01.3400, o magistrado recorda a importância dos órgãos administrativos de julgamento, no mesmo sentido defendido nos tópicos precedentes:

Se a lei criou órgãos de julgamento administrativo e o Ministro da Fazenda nomeou conselheiros com essa função de fazer julgamento administrativo, esses devem julgar não com o objetivo de simplesmente chancelar o lançamento, mas julgar se o lançamento é correto, de acordo com a sua convicção, baseados no Direito e nos fatos, sendo **absurda a pretensão de torná-los réus de ação popular pelo simples fato de terem julgado como entendiam que deviam julgar.** (Grifamos).

Na sentença da BROOKFIELD também se reconheceu a possibilidade de se questionar decisões tomadas por tribunais atípicos, mas de acordo com critérios similares àqueles defendidos nos tópicos 8.1 e 8.2:

Admite-se até a hipótese da discussão judicial do resultado do julgamento na via da ação popular, mas isso teria de ocorrer nas hipóteses de haver pelo menos indícios de que a decisão teria sido tomada não por força da livre convicção dos julgadores administrativos, mas por força de suborno ou algo semelhante. (Grifamos)

Ainda, não se pode deixar de destacar a atuação da Advocacia-Geral da União (AGU) nas ações populares, defendendo o CARF e seu papel institucional. Em uma de suas manifestações, no processo de n. 57860-56.2012.4.01.3400, a AGU também requereu a extinção do processo sem resolução de mérito:

...a autora popular não logrou êxito em implementar todos os requisitos da ação popular, porquanto a parte autora se limitou a tecer vagas afirmações, sem demonstrar concretamente em que consiste a suposta lesão ao patrimônio público, afirmando, tão-somente, que a decisão oriunda do CARF foi equivocada do ponto de vista jurídico.

Enfim, até agora o Judiciário vem se desincumbindo com serenidade da sua tarefa de preservar as instituições, a segurança jurídica e a separação de Poderes, e a Advocacia-Geral da União também vem conduz a defesa nesse mesmo sentido. Aguardemos as próximas sentenças de encerramento dos processos judiciais sem resolução de mérito.

9. Entre o “mastro” da lei e o doce canto das sereias³², superando forças contra-institucionais, garantindo a separação dos Poderes, consagrando os tribunais administrativos, preservando o Judiciário e garantindo a segurança jurídica

A sedução da ideia de “justiça” pode ser um problema para o direito. Como relatou HOMERO, numa das histórias mais marcantes da Mitologia Grega, *habitavam uma ilha do Mediterrâneo sedutoras sereias cujos cantos atraíam os navegantes de forma irresistível*. Ao aproximarem-se da ilha, seus barcos batiam nos recifes e naufragavam. As sereias, em seguida, devoravam suas vítimas. O herói Ulisses desenvolveu uma solução simples, porém eficaz: ordenou que sua tripulação tampasse os ouvidos com cera e amarrassem-no ao mastro, sem soltá-lo de forma alguma, ainda que ele gritasse e ordenasse o contrário. Sobreviveram. A ideia de Ulisses partiu do reconhecimento de sua própria fraqueza. Ele sabia que, no impulso do momento, subjugado ao apelo das paixões d’alma, qualquer decisão sua seria inócua. Sua racionalidade foi capaz de pesar isso antes, na

32. Cf.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 205 e seguintes.

balança das preferências valorativas: isso salvou sua vida, sua tripulação e seu barco de um destino fatal.

A ideia de justiça nos faz sentir maiores do que somos, mais dignos e, certamente, mais próximos dos deuses. Mas nunca é demais lembrar, com FERNANDO PESSOA³³: “os deuses só são deuses porque não se pensam!”.

No centro da crise institucional analisada reside o antigo problema jurídico de se decidir entre o que é mais importante: (i) preservar as decisões definitivas tomadas por órgão competente ou (ii) permitir o seu contínuo questionamento, em nome de um (obscuro) interesse público ou, em última instância, da própria justiça. Em outras palavras, colocamos novamente diante do paradoxo entre a legalidade e a (suposta) justiça: entre as “amarras do barco do direito” e o “sedutor canto das sereias”.

JON ELSTER³⁴ ensina que a sociedade escolhe determinados valores e estabelece mecanismos para sua proteção contra momentos de irracionalidade coletiva, pelos quais inevitavelmente toda sociedade passa. As maiorias, ou, neste caso, o suposto interesse público (que, na verdade, é apenas o interesse da Fazenda Pública), não são sempre inteligentes. O direito é uma espécie de pré-compromisso, de restrição estabelecida pela maioria contra a maioria, pelo povo contra o próprio povo³⁵.

33. Na poesia *Procura o teu destino*, de Ricardo Reis.

34. ELSTER, Jon. *Ulysses and the Sirens: Studies in Rationality and Irrationality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1979.

35. Não é outro o entendimento de FÁBIO KONDER COMPARATO: “De qualquer modo, não se deve esquecer que a soberania popular, longe de ser poder absoluto, submete-se obrigatoriamente aos mandamentos expressos na Constituição e nas leis. Demais, o povo é um agente político superior aos outros, sem dúvida, mas membro, como os demais, de uma comunidade política em que a todos é rigorosamente proibido superpor o interesse próprio ao bem comum.” (COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, pp. 677-678).

Enfim, o direito envolve e amarra a sociedade de forma a deixá-la prevenida contra as irracionalidades da vida. É amarrar-se ao barco ou jogar-se às sereias...

Há mais de vinte anos sonha-se com o “nirvana” de uma reforma tributária que resolva os problemas da complexidade da legislação tributária, da insegurança jurídica do contribuinte e das externalidades negativas que o sistema tributário causa para o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

O presente episódio envolve esses mesmos problemas e deve-nos servir de inspiração para criarmos novas soluções que sejam, sobretudo, viáveis. Aqui, tratamos das esferas comunicacionais que permeiam a democracia e a separação dos Poderes, da relação entre o poder atípico dos tribunais administrativos e as decisões do Judiciário.

Não há salvação nem redenção por Emenda Constitucional: Deus – não obstante citado – não está na Constituição. Nosso pecado está em rezar em um altar abstrato, sem zelar pelos pequenos atos de aplicação do direito que fazem parte do nosso dia-a-dia. Aqui está nosso grande desafio: transformar nossas instituições a partir da prática do cotidiano.

Enfim, este estudo tem um propósito específico: exaltar a força das instituições, a relevância da separação dos Poderes, dos princípios federativos e do papel protagonista dos órgãos administrativos de julgamento, como o CARF. E tudo isso só se torna factível por meio da preservação institucional da linguagem do direito.

10. Dez Conclusões Institucionais sobre o CARF

C.1. São as instituições que ditam o grau de evolução e os limites em que os atores de uma sociedade operam, tornando inteligível a interconexão entre as regras do jogo e o comportamento dos diversos atores sociais. São as instituições políticas, econômicas e jurídicas, que, construídas pelo homem, alicerçam

a democracia e alavancam o desenvolvimento econômico e social. Sem segurança jurídica e sem respeito às decisões definitivas, e.g. do CARF, o Brasil está fadado ao fracasso. A realidade é cruel e confirma que o sucesso de uma nação está estritamente vinculado à formação de uma economia institucional marcada pelo respeito à segurança jurídica: situação que cria ambiente de negócios atraente, encoraja investimentos e induz desenvolvimento.

C.2. A Administração Tributária é instituição estratégica do sistema tributário nacional, responsável pela aplicação, interpretação da legislação tributária, fiscalização e cobrança do crédito tributário. Modificar a lei ou a Constituição não é suficiente para melhorar nosso sistema tributário: é preciso alterar também a forma de interpretá-las ou aplicá-las. A legalidade não se constrói apenas com leis, mas com atos de aplicação do direito, que, por sua vez, são praticados por instituições de Estado. Daí a importância do CARF, órgão de julgamento que tem a última palavra da legalidade concreta na esfera administrativa, construída pelo olhar inteligente e prático de *experts* que enxergam o direito em íntima conexão com a realidade.

C3. O CARF, com o apoio de Otacílio Cartaxo no período em que foi Secretário da Receita Federal e durante sua gestão como presidente do Conselho, deu passos importantes na sua história institucional e na transparência de suas atividades, e.g: (i) a edição do novo Regimento Interno do órgão, (ii) a instituição do Comitê de Seleção de Conselheiros e (iii) a implatação do processo administrativo fiscal eletrônico, o “e-Processo”: sistema que possibilita acesso permanente e imediato aos autos dos processos, reduzindo desperdícios com tempo e recursos.

C4. Pesquisa do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/Direito GV confirma os inegáveis avanços institucionais do CARF: aponta, mediante entrevistas com *players* que lidam diretamente com o órgão, que as decisões do CARF são primordialmente técnicas, e não-políticas. Trata-se de órgão respeitável, porque

delibera sobre critérios jurídicos, solucionando tecnicamente conflitos tributários entre Fisco e contribuinte. Nessa lógica, o CARF não atua contra ou a favor da Receita Federal ou do contribuinte. É composto por *experts* justamente para encontrar e corrigir os excessos de poder perpetrados nos atos individuais de aplicação do direito – no caso, os autos de infração. Atua como órgão diretivo e de controle da ação dos auditores da Receita Federal, realizando inestimável serviço público ao cidadão-contribuinte, porque aclara imprecisões, resolve indeterminações e elimina contradições normativas, de modo a reduzir a “contenciosidade” do sistema.

C5. O Ministério da Fazenda não pode decidir pela insubsistência do auto de infração em um momento (via CARF, com ampla participação da PGFN) e, na sequência, questionar sua própria decisão no Judiciário (via PGFN). Trata-se de situação institucional bipolar que revela confusão entre aplicar a legalidade do sistema ou apegar-se à precária presunção de legalidade do auto de infração. Com efeito, é absolutamente equívoca a percepção de que quando o CARF decide desfavoravelmente aos precários autos de infração está agindo contra a Receita Federal. Quando isso acontece é sinal de que está assumindo e cumprindo sua derradeira missão institucional: colaborar com a Receita Federal, estancando problemas com critérios técnicos, reduzindo a indústria do contencioso e tornando o Fisco mais célere e eficiente.

C6. A tese de lesão ao patrimônio público por omissão arrecadatória da União Federal, após julgamento do CARF que absolveu o contribuinte, não tem fundamento. É argumento que pretende suplantar o entendimento construído legitimamente pelo CARF, nos estritos limites de sua competência, ao tentar emplacar duvidoso “interesse público”. A autora das ações populares carece de interesse processual: o Código Tributário Nacional prescreve que o crédito tributário é extinto pela decisão administrativa irreformável. Portanto, o ovo da serpente das ações populares não está em sua juridicidade, mas na violência

simbólica de coagir os Conselheiros do CARF, difundindo o medo e a insegurança de exercer seus legítimos deveres (sem garantias) de árbitros imparciais perante a lei. É votar sempre pela Fazenda ou ser processado: caminho da mediocridade e do não-direito!

C7. A jurisprudência do STJ e do STF confirma o entendimento de que o controle judicial dos órgãos atípicos de julgamento pressupõe a existência de alguma nulidade, não incidindo nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. Não é lícito ao Judiciário ou a quem quer que seja cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da lei. As decisões do CARF que reduzem ou extinguem crédito tributário, quando o processo é finalizado, tornam-se definitivas. A PGFN, ao deixar de se opôr ao prosseguimento das ações populares, causa uma contradição que enfraquece a segurança jurídica, o CARF e coloca em questão a própria existência da PGFN.

C8. É INACREDITÁVEL QUE HÁ 33 DISPOSITIVOS (6 artigos e 27 incisos) NO REGIMENTO INTERNO DO CARF TRATANDO DOS DEVERES DOS CONSELHEIROS (e.g. exercer a função com dignidade, ser imparcial, julgar com celeridade, não opinar publicamente, não exercer função incompatível, observar o devido processo legal, etc), E QUE, CONTUDO, NO MESMO REGIMENTO NÃO HÁ QUALQUER ALUSÃO A DIREITOS E GARANTIAS DOS CONSELHEIROS. Não falta importância, estatura ou história institucional ao CARF, nem falta expertise aos Conselheiros do CARF – o mais técnico e qualificado tribunal em matéria fiscal do Brasil: o CARF é frágil e está sendo afetado pelas 59 ações “populistas” porque falta maior respeito e garantias ao nobre exercício da função dos Conselheiros do CARF.

C9. Retomando a famosa metáfora que abre esse estudo, “Gritando ‘Fogo!’ num teatro lotado”, de OLIVER HOLMES, aplicada por JOSEPH STIGLITZ, pretendemos demonstrar que

a questão das 59 ações populares é apenas fumaça que aparece no CARF, porque é a única instância democrática e transparente no processo de formação do crédito tributário na esfera federal. O fogo, na verdade, decorre da má qualidade dos autos de infração e da cega crença numa ideologia que confunde a presunção de validade (emprestada provisoriamente aos autos de infração) com a efetiva legalidade, que se constitui por meio de atos de aplicação do direito, realizados em ambientes públicos e democráticos e sujeitos a controle social, como é o caso do CARF.

C10. Enfim, não se trata de problema da autora das ações populares, nem do CARF ou de seus Conselheiros. Trata-se, apenas, do reflexo de um problema maior: a obsessão pelo sigilo na constituição do crédito nas instâncias inferiores da Receita Federal (decisões das DRJ`s), combinada com a importância do CARF em contraste com sua fragilidade institucional. Órgão destinado a resolver conflitos normativos que envolvem cifras bilionárias, mas que, ao mesmo tempo, é incapaz de amparar e oferecer as mínimas garantias para que seus Conselheiros realizem sua missão, objetivos e visão de futuro.

Referências

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. *Why Nations Fail*. New York: Crown Business, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 01, p. 22-26, 2012.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

ELSTER, Jon. *Ulysses and the Sirens: Studies in Rationality and Irrationality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1979.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Ação Popular*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MODESTO, Paulo. *Autovinculação da Administração Pública*. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/paulo-modesto/autovinculacao-da-administracao-publica>> Acesso em 25.03.2013.

NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. *Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF: Excelência, Celeridade e Eficiência*. Relatório Final de Pesquisas do NEF / DireitoGV, em 2009, realizadas sob a coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso 03.04.2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Reforma Tributária: Reconstruindo os Laços Nacionais do Federalismo Brasileiro e Resgatando a Dignidade do Contribuinte*. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. P. (coord.). *Direito e Economia: 30 Anos de Brasil*. Tomo 3. São Paulo: Saraiva, 2012. (Série GVlaw).

_____. *Tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior legalidade precária proposta por regulamentação provisória via MP reeditada 35 vezes (há mais de 10 anos), problema sistêmico que se confirma no placar de 5x5 no STF e nas decisões do STJ, expondo limites e conflitos entre direito e economia, e mobilizado pelo contencioso bilionário entre o Estado e as 10 maiores empresas brasileiras de capital aberto.* Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5omh/tributacao-dos-lucros-de-controladas-e-coligadas-no-exterior-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em 12.06.2013.

_____. *Tributação & Desenvolvimento, o Direito em rede na Era da Informação e o resgate da relação fisco-contribuinte: entre Legalidade e Democracia.* Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5jc6/tributacao--desenvolvimento-o-direito-em-rede-na-era-da-informacao-e-resgate-da-relacao-fisco-contribuinte-entre-legalidade-e-democracia-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em 12.06.2013.

STIGLITZ, Joseph. *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*, Joseph E. Stiglitz, Senior Vice President and Chief Economist, The World Bank, Oxford Amnesty Lecture, Oxford, U.K., January 27, 1999.