

**XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO
CONPEDI BUENOS AIRES –
ARGENTINA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

EDGAR GASTÓN JACOBS FLORES FILHO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Edgar Gastón Jacobs Flores Filho; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-805-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Derecho, Democracia, Desarrollo y Integración

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XII Encontro Internacional do CONPEDI Buenos Aires – Argentina (2: 2023 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BUENOS AIRES – ARGENTINA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos num evento internacional de pós graduação, desta feita na terra de nossos irmãos argentinos; repetindo o sucesso consagrado em Santiago do Chile em 2022. Buenos Airas. Com seus famosos restaurantes de parrilha e e admirável acervo arquitetônico servindo como pano de fundo para muita discussão e aprendizado. Coincidentemente o período da conagração acadêmico se desenrolou às vésperas do 1º turno da eleição presidencial argentina onde mais uma vez - após 40 (quarenta) anos de retorno após período de arbítrio -a democracia se mostraria com toda sua pujança sem embargo da disputa polarizada. De nossa parte, o GT de tributário revelou-se surpreendente sobretudo por conta da tramitação da reforma tributária (PEC n.º 45), no âmbito do Senado Federal, após perpassar e ser aprovada, com pequenos ajustes na proposta original na Câmara de Deputados. Não se vê, na seara tributária, tão considerável tentativa de alteração de mudança na tributação sobre o consumo há décadas. Tal fato ocorre justamente pelos múltiplos interesses envolvidos numa verdadeira disputa teórica entre quem ganharia com a reformulação pretendida (setor da indústria e comércio) e quem perderia (setor de serviços). No mais, mesmo o equilíbrio e pacto federativo deveria ser repensado se vingada a modificação de competências com a supressão de impostos e contribuições paralela à inovação do que se denominou imposto sobre valor agregado partilhado entre União, Estados e Municípios. Os trabalhos mais uma vez se mostraram à altura da profícua e sempre crescente pesquisa em direito tributário no Brasil. Boa leitura a todos!

ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL, PELA PROCURADORIA FAZENDÁRIA, DA DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL: O VOTO DE QUALIDADE NO CARF E AS MUDANÇAS NORMATIVAS NA ATUALIDADE

ANALYSIS OF THE POSSIBILITY OF JUDICIAL REVIEW, BY THE ATTORNEY GENERAL'S OFFICE, OF THE IRREFORMABLE ADMINISTRATIVE DECISION: THE CASTING VOTE IN CARF AND THE NORMATIVE CHANGES NOWADAYS

Alexandre Naoki Nishioka ¹

Vinicius de Paula Pimenta Salgado ²

Resumo

O artigo tem por finalidade analisar a possibilidade de revisão judicial da decisão administrativa definitiva, que extingue o crédito tributário, mediante ação judicial proposta pela procuradoria fazendária, diante da discussão sobre a constitucionalidade da extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF (os fundamentos da ADI 6.399) e demais alterações normativas. A análise envolveu estudo dedutivo e dialético de revisão bibliográfica a fim de delimitar a existência ou não da referida hipótese processual, elucidando os argumentos normativos, doutrinários e jurisprudenciais para tanto. Ademais, o estudo contemplou a reflexão acerca dos precedentes constitucionais obrigatórios e dos impactos das decisões exaradas pelas cortes superiores para o direito tributário, bem como a compreensão dos institutos de teoria geral do processo aplicados ao tema. Por fim, a análise abarcou considerações sobre as novidades legislativas relativas à temática, como, notadamente, o advento da Medida Provisória no 1.160/23 e a tramitação do Projeto de Lei no 2.384/23, investigando-se, ainda, a contemporânea função judicante do CARF à luz do procedimento administrativo fiscal. A conclusão alcançou ser impossível a procuradoria fazendária ajuizar ação para anular a decisão administrativa exarada pelo CARF favorável aos interesses do contribuinte, salvo na hipótese excepcional de decisão maculada pelo vício do desvio de poder/finalidade.

Palavras-chave: Direito tributário, Processo administrativo fiscal, Critério de desempate de julgamento, Voto de qualidade, Carf

Abstract/Resumen/Résumé

The article aims to analyze the possibility of judicial review of the final administrative decision that cancels the tax imposition, challenged at the federal level, through a lawsuit filed by the tax attorney's office, considering the discussion on the constitutionality of the

¹ Professor Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF. Sócio fundador do Nishioka & Gaban Advogados.

² Graduando em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP-USP).

extinction of the casting vote under the CARF (the grounds of ADI 6,399) and other normative changes. The analysis involved a dialectical and deductive study of bibliographic review to delimit the existence or not of this procedural hypothesis, elucidating the normative, doctrinal and jurisprudential arguments for this. In addition, the study contemplated the reflection on the mandatory constitutional precedents and the impacts of the decisions issued by the High Court of Justice and the Supreme Court on tax matters, as well as the understanding of the institutes of general theory of the process applied to the subject. Finally, the analysis included considerations on the legislative novelties related to the theme, notably, the advent of Provisional Measure No. 1,160/23 and the processing of Bill No. 2,384/23, and also investigating the contemporary judicial function of CARF in the light of the tax administrative procedure. The conclusion reached that it was impossible for the tax attorney's office to file an action to annul the administrative decision issued by the CARF favorable to the interests of the taxpayer, except in the case of a decision tainted by the vice of the misuse of power/purpose.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Tax administrative process, Judgment tiebreaker, Casting vote, Carf

1 INTRODUÇÃO

O artigo teve sua gênese a partir da análise acerca das controvérsias que gravitam em torno do critério de desempate dos julgamentos no âmbito do CARF, notadamente: a politização da referida regra procedimental mediante as reiteradas alterações normativas a depender dos rumos governamentais; a análise acerca da possibilidade de ajuizamento de ação, pela procuradoria fazendária, para anular decisão administrativa do CARF exarada em favor do contribuinte; a densidade dos precedentes obrigatórios em controle concentrado de constitucionalidade; os impactos dos efeitos vinculantes e *erga omnes* das ações diretas de inconstitucionalidade para o direito tributário; e a reflexão acerca da função judicante contemporânea do CARF a partir do prisma do processo administrativo fiscal.

As mudanças normativas no tocante ao critério de desempate no âmbito do CARF, condicionada às modificações políticas na esfera governamental, despertou reflexões acerca da segurança jurídica e da credibilidade socioinstitucional dos órgãos administrativos judicantes. Assim, será analisada a suposta modificação da função precípua do CARF relacionada ao controle de legalidade dos lançamentos fiscais para mero órgão “consultivo” vinculado exclusivamente aos interesses fazendários de arrecadação ao erário.

1.1 Objetivos

Pelo prisma constitucional, o artigo buscará contemplar a sistemática dos precedentes obrigatórios do artigo 927 do Código de Processo Civil e da mutação da função contemporânea das cortes superiores, avaliando, nesse sentido, os impactos à seara tributária. Para tanto, serão tecidas considerações sobre hermenêutica, em especial, as técnicas interpretativas aplicadas ao direito tributário para fins de depuração do conteúdo semântico dos textos.

Na esfera da teoria geral do processo, o estudo pretende analisar as questões relativas à confusão processual, ao interesse de agir e à boa-fé objetiva a fim de lastrear a compreensão acerca da possibilidade revisional da decisão administrativa irreformável que extingue o crédito tributário, impugnado na esfera federal, mediante ação judicial proposta pela procuradoria fazendária: o liame com a discussão sobre a constitucionalidade da extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF (os fundamentos da ADI 6.399) e as atuais mudanças normativas.

1.2 Metodologia

Por fim, o artigo almejará a resolução das controvérsias propostas a partir das metodologias dedutiva e dialética de revisão bibliográfica de livros, de artigos e de normas jurídicas. Assim, o artigo será edificado a partir de fontes teóricas primárias e secundárias com o fito de propiciar o entendimento crítico e propositivo acerca da contemporânea conjuntura jurídica no Brasil marcada pelas diversas mudanças no critério de desempate dos julgamentos no âmbito do CARF.

2 A HERMENÊUTICA E OS PRECEDENTES CONSTITUCIONAIS

O conceito de interpretação, *lato sensu*, engloba a intelecção acerca dos signos linguísticos para fins de conjugar o sentido desvendado à realidade. Em sentido estrito, contempla o ato comunicacional que atua em caso de palavras claras e com sentido determinado (“isomorfia”) ou nas hipóteses de vaguezas e indeterminações da linguagem. A razão teleológica da interpretação estrita é a própria elucidação em sentido amplo (GRAU, 2021, p. 31).

O processo interpretativo, para Mendes (2009, p. 39-40), é complexo, pois alberga diversas fases pelas quais o intérprete deve ter contato com o texto, armazenar as informações coletadas, refletir sobre a semântica e produzir novo substrato textual capaz de congregiar os dados analisados sob perspectiva inovadora. Em razão dinamismo do processo interpretativo, o texto é “unidade de sentido” em constante reedição, sendo analisado em perspectiva individual e coletiva.

Nesse sentido, a realização do direito irradiado da legislação é o escopo fim da hermenêutica e da interpretação, haja vista que, em certas hipóteses, a semântica normativa é dúbia e imprecisa, razão pela qual é necessária a atuação hermenêutica para fins de conferir segurança e previsibilidade ao ordenamento.

Atualmente, reconhecem-se múltiplas formas de interpretação dos textos jurídicos, diferentemente da arcaica concepção da impossibilidade de externalização das normas jurídicas por terceiros alheios ao sistema estatal (FRANÇA, 2015, p. 23).

Pela ótica fiscal, o direito tributário pertence à seara do direito comum, não havendo quaisquer excepcionalidades ou particularidades que justifiquem a inserção em ramo extraordinário da ciência jurídica. Portanto, é inconcebível o argumento de que a somente o método de interpretação restritiva é admissível em direito tributário (FALCÃO, 1955, p. 24-37).

Regra geral, todos os métodos interpretativos clássicos se aplicam ao direito tributário, havendo, assim, algumas exceções associadas ao princípio da legalidade em sentido estrito, à necessidade de manutenção dos institutos e conceitos oriundos do direito privado (artigo 110 do CTN) e a vedação da aplicação do método analógico para fins de dar gênese às novas relações jurídicas tributárias não contempladas especificamente pela lei (ANDRADE, 2010, p. 190-191). Apesar de a interpretação literal ser tida como superficial, muitas vezes é a técnica recomendável no direito tributário, em especial em razão da vedação aos métodos analógico e extensivo para a exegese de isenções e para a criação de hipóteses de incidência.

Não obstante a existência de desenvolvidos métodos hermenêuticos aplicados ao direito tributário, as vaguezas, as lacunas e as indeterminações estão presentes na linguagem normativa. Ademais, o potencial estado de indeterminação dos textos é caracterizado pela textura aberta da linguagem. Portanto, havendo vagueza na regra a ser aplicada, caberá ao intérprete proferir uma decisão discricionária (ANDRADE, 2008, p. 458-474).

No tocante à interpretação da norma tributária, deverá ser levado em conta o elemento racional que motivou a edição do enunciado normativo, a fundamentação principiológica, os aspectos históricos de gênese da lei, isto é, a sistematicidade de contextos hábeis a influir sobre a interpretação deflagrada pelo intérprete (FALCÃO, 1955, p. 24-37). Diante desse cenário, até mesmo os estudos preparatórios podem ser úteis para a hermenêutica legislativa.

De início, a norma vincula-se ao complexo ideológico do seu intérprete, posteriormente, adquire autonomia e independência, razão pela qual passa a apresentar a pretensão de reger casos futuros e novos. Em relação ao direito tributário, a fenomenologia do fato gerador está intimamente associada à relação econômica por ele lastreada, razão pela qual incumbe ao intérprete adotar metodologia de investigação dos elementos financeiros que permeiam a discussão jurídica (FALCÃO, 1955, p. 24-37).

Assim, a tarefa do intérprete é promover a integração léxica da lei, desnudando sentidos, combinando palavras e extraindo resultados para aplicação em novos casos concretos a serem dirimidos. Todos os fatos, circunstâncias ou ocorrências devem servir de subsídio para a hermenêutica tributária, formando, assim, uma unidade semântica caracterizada pela “categoria determinada”.

2.1 Os reflexos dos precedentes constitucionais para o direito tributário

No tocante à interpretação autêntica promovida pelas Cortes Superiores, esta segue a lógica argumentativa-retórica, pois transcende a mera elucidação do significado como

procedimento de descoberta do sentido pertinente e adquire caráter de outorga do significado constitucionalmente adequado e valorado para fins de dirimir o litígio e formar o precedente.

Nesse sentido, todas as cortes judiciárias produzem direito ao interpretar/aplicar as normas jurídicas, todavia a função desempenhada pela hermenêutica varia conforme o escopo jurisdicional (MITIDIERO, 2017, p. 40).

Em conformidade com o artigo 927, *caput* e inciso I do Código de Processo Civil, os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade. Por esse prisma, somente os fundamentos determinantes ou a *ratio decidendi* do acórdão, exarado no bojo do processo objetivo, possuirão eficácia vinculante. Assim, não somente os recursos extraordinários repetitivos deverão ser observados pelos magistrados, mas sim todo e qualquer apelo recursal de cunho constitucional (MARINONI, 2017, p. 21-24).

Diante desse cenário, houve a mutação da função da Suprema Corte de resolução de litígios em massa pelo provimento uno e estabilizador do direito, orientado à correta interpretação do direito, seja ele infraconstitucional ou constitucional. A eficácia obrigatória contempla exatamente a certeza de que a Corte Superior define o sentido do direito na medida em que seus precedentes contribuem para a unidade do sistema.

Assim, a nova função das Cortes de Sobreposição dialoga com a pretensão de resolução de casos futuros, uma vez que a decisão interpretativa do direito tem a pretensão de perenidade e de elaboração de precedentes, havendo, assim, elevado grau de “autoridade dos precedentes” ao reger as circunstâncias concretas (MARINONI, 2017, p. 23-24)

A cientificidade nas decisões exaradas pelos tribunais de sobreposição é fundamental para a construção do direito tributário, haja vista a possibilidade do entendimento jurisprudencial vincular e servir de vetor interpretativo para os demais órgãos judicantes, inclusive em casos futuros. Assim, os provimentos judiciais do Supremo Tribunal Federal, edificados pelos votos dos ministros, apresentam considerável peso e são imbuídos de latente responsabilidade.

Distintamente da doutrina de Ferraz Júnior (2018, p. 254-256) que atribui natureza eminentemente consuetudinária à jurisprudência, isto é, fonte interpretativa da lei, mas não fonte do direito, acreditamos que a jurisprudência desempenha função criadora do direito (fonte) mediante a interpretação/aplicação do texto normativo ao caso concreto, produzindo, por fim, a norma jurídica decisória¹.

¹ Esta, inclusive, poderá moldar casos futuros, consoante os precedentes obrigatórios do artigo 927 do Código de Processo Civil.

Assim, cabe analisar a densidade argumentativa do fragmento do voto do ministro Barroso² que propôs a fixação da tese “é constitucional a extinção do voto de qualidade do Presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário”³ para o contexto jurisprudencial de formação dos precedentes vinculantes aplicados ao direito processual tributário.

Em outros termos, verificar se o trecho do voto é ou não dotado de efeitos vinculantes, haja vista a necessidade de resolver o problema do presente artigo relacionado à análise da possibilidade de revisão judicial da decisão administrativa, exarada pelo CARF, proposta pela procuradoria fazendária.

3 OS FUNDAMENTOS DA TEORIA GERAL DO PROCESSO

O interesse de agir e a legitimidade *ad causam*, expressamente previstos no artigo 17 do CPC, tratam das condições de viabilidade do regular processamento da ação, pelo Poder Judiciário, para a persecução do provimento de mérito. Assim, o código processual brasileiro se filia claramente à teoria eclética⁴ da ação, tratando-a como o artifício que retira, momentaneamente, a inércia jurisdicional (GAJARDONI; DELLORE; ROQUE; OLIVEIRA JÚNIOR, 2018, p. 161).

O vocábulo “interesse” apresenta amplo espectro semântico que transcende a esfera jurídica e adquire multiplicidade de significados em outras áreas do conhecimento humano. Assim, pode exprimir utilidade, adequação ou empenho em relação a algo. No direito societário, o interesse social da empresa é tido como instituto indispensável para a caracterização das diversas conjunturas e relações tecidas no mercado, sendo, assim, analisado como parâmetro *interna e externa corporis* (SALOMÃO FILHO, 2011, p. 27-47). Para Freire (2005, p. 20), há prevalência do emprego da terminologia em discussão para se referir à “utilidade ou vantagem” referente a algo.

² Voto proferido no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.399 – DF.

³ Tese apoiada no Parecer da PGFN nº 1087/2004, aprovado como Portaria da PGFN nº 820/2004.

⁴ O Código se filiou à teoria do direito eclético, uma vez que atribuiu a função ao interesse de agir e à legitimidade *ad causam* como hábil a propiciar o exame de mérito. Assim, o artigo 486, § 1º do CPC inovou em relação à norma contida no revogado Código, pois vedou a nova propositura de ação cuja sentença terminativa pretérita consignou a ausência de uma condição da ação. Por esse prisma, existem duas tipologias de pronunciamento judicial: (i) o juízo de admissibilidade (contempla as condições da ação e os pressupostos processuais que devem persistir até o pronunciamento final) e (ii) o mérito da demanda (fundamentos de fato e de direito alegados pelas partes para lastrear o pedido submetido à apreciação).

O interesse de agir congrega a necessidade e a adequação para obtenção da tutela pretendida a partir da possibilidade de o processo resultar em produto útil. A necessidade é a indispensabilidade de ensejar o bem da vida requerido sem a intervenção do Estado-juiz, razão pela qual a ação judicial é o único meio viável para a dedução da pretensão. A adequação é a paridade entre o pedido solicitado e o provimento jurisdicional almejado, ou seja, a tutela deve ser apta a conceder, mediante seus regulares efeitos, aquilo que o autor deseja.

Consoante Dinamarco (2002, p. 339), o interesse versa sobre a relação de complementação entre a utilidade e a eficiência para a obtenção da prerrogativa volitiva ensejada pelo sujeito de direito. Assim, o interesse representa ato de racionalidade humana mediante o qual se perfaz o juízo de utilidade para a aquisição do escopo volitivo ensejado substancialmente pelo indivíduo.

Em suma, o interesse de agir é subsidiário e instrumental em comparação ao interesse subjetivo material, pois seu objeto é veicular o provimento ensejado ao juiz para sanar as consequências malélicas da ameaça ou da lesão ao interesse primário pela contraparte da relação processual (CUNHA, 2009, p. 19-27). Portanto, o interesse de agir é a necessidade de aquisição, mediante o processo, da devida proteção ao interesse substancial primário do sujeito, verificados os requisitos do vilipêndio aos direitos e da possibilidade de a tutela jurisdicional ser efetiva para resguardar a pretensão ensejada.

Por outro lado, a legitimidade é a aptidão para figurar em um dos polos da relação processual mediante a aferição de pertinência entre o sujeito e o litígio instrumentalizado na demanda (GAJARDONI; DELLORE; ROQUE; OLIVEIRA JÚNIOR, 2018, p. 171). Geralmente, a própria legislação estabelece tais premissas, mas sempre seguindo o cânone geral de que somente pode pleitear a reafirmação de um direito em nome próprio e não em favor alheio (ressalvada as hipóteses de legitimação extraordinária, por exemplo).

Por fim, assim que tiver conhecimento da ausência de uma das condições da ação, o juiz deverá reconhecer, de ofício, tal ocorrência, sob pena de dispêndio de inúteis recursos financeiros públicos para o deslinde de uma controvérsia fadada à sentença terminativa.

3.1 O comportamento contraditório e a confusão processual

As atitudes eivadas de má-fé que degeneram a confiança esperada da contraparte são hábeis a gerar a ilicitude pelo comportamento contraditório (ANDRADE NERY; NERY JÚNIOR, 2022).

O instituto do *venire contra factum proprium* é passível de aplicação em outras searas jurídicas, tais como a processual e a tributária material. Isso ocorre, em virtude de tal figura jurídica apresentar elevado grau de generalidade capaz de amoldar-se aos fundamentos de outras áreas do direito, com as devidas ponderações e adaptações doutrinárias. A título exemplificativo, Fonseca (2012, p. 281-288), Neto (2016, p. 222-239), Laurentiis (2022) e Balzano (2021) defendem a incidência do instituto no âmbito processual e no âmbito do direito tributário material.

Para a configuração do comportamento contraditório no âmbito processual são necessários os seguintes elementos cumulativamente preenchidos (BALZANO, 2021, p. 130): (i) conduta primeva (*factum proprium*), (ii) a confiança legítima e concreta, (iii) a conduta *a posteriori* (contradição ao *factum proprium*) e (iv) o resultado danoso ou a sua potencialidade. Assim, a vedação ao comportamento contraditório incide quando há necessidade de resguardar legítima confiança fundada na boa-fé objetiva, construída a partir da conduta pretérita, para fins de tutelar a justiça material no comportamento futuro.

Assim, o comportamento contraditório na dinâmica processual é tido como uma “regra-princípio”, pois deriva, concomitantemente, do princípio constitucional da irretroatividade e da regra processual que obsta à promoção de atos processuais em desconformidade com posições jurídicas assumidas anteriormente pelo sujeito.

Por fim, o instituto da confusão se aplica à relação jurídica existente no bojo do procedimento, razão pela qual a gênese do respectivo conceito remonta ao artigo 267, X do Código de Processo Civil de 1973. Tal dispositivo trata das hipóteses de extinção do processo sem julgamento de mérito, notadamente a confusão entre o autor e o réu, isto é, quando, simultaneamente, o integrante do polo ativo se torna requerido e vice-versa.

3.2 Síntese das discussões

Como visto, o interesse de agir representa o binômio necessidade e adequação para obtenção da tutela pretendida a partir da possibilidade de o processo resultar em produto útil. A necessidade é a indispensabilidade de ensejar o bem da vida requerido sem a intervenção do Estado-juiz, razão pela qual a ação judicial é o único meio viável para a dedução da pretensão. A adequação é a paridade entre o pedido solicitado e o provimento jurisdicional almejado, ou seja, a tutela deve ser apta a conceder, mediante seus regulares efeitos, aquilo que o autor deseja.

Assim, cumpre analisar se de fato há necessidade e adequação imanentes à propositura da ação judicial fazendária. Em conclusão preliminar, vale ressaltar o dispêndio temporal de

moroso processo administrativo, deflagrado pela impugnação do contribuinte, para a realização do controle de legalidade do lançamento tributário, mediante a razoável duração do processo. O reconhecimento, pelo CARF, de vício formal invalidante do lançamento abre prazo de cinco anos para a Fazenda Pública realizar novo procedimento administrativo (CARVALHO, 2021, p. 600-601). Na referida hipótese, em razão da autotutela administrativa, desnecessário o provimento jurisdicional (ausência clara do interesse de agir). Por outro lado, resta a controvérsia acerca da decisão exarada pelo CARF, mediante a hipótese do empate favorável ao contribuinte, que extingue o crédito fiscal ao reconhecer a inocorrência do fato gerador ou a falta de um dos critérios da regra matriz. Este último questionamento será abordado na conclusão do artigo.

O prisma analítico do surgimento do interesse de agir a partir da lesão ou ameaça de lesão à direito poderia ser invocado, erroneamente, para sustentar o interesse fazendário em ingressar com a ação judicial para evitar a perda arrecadatória e o prejuízo ao erário. Não obstante, a decisão administrativa exarada pelo CARF que foi favorável ao contribuinte exerce função de verdadeiro controle de legalidade do lançamento, pois reconheceu, tecnicamente, a presença de alguma mácula em tal ato administrativo. Assim, a pretensão de exação tributária mediante a ressuscitação, pela via judicial, do crédito extinto, no âmbito administrativo, é enriquecimento ilícito e não função arrecadatória.

A seção abordou a confusão processual, isto é, uma das hipóteses de extinção do processo sem julgamento de mérito, no caso, a confusão entre autor e réu, nos termos do artigo 267, X do CPC/73. O dispositivo não foi reproduzido expressamente nos artigos 485 e 487 do CPC/15, gerando, assim, debate sobre a eventual manutenção de tal vedação no contemporâneo sistema de processo civil brasileiro.

O instituto da confusão entre o autor e o réu é fundamento basilar da teoria geral do processo, uma vez que a jurisdição contenciosa pressupõe a existência de interesses contrapostos entre os *players* para fins de externalização do litígio a ser dirimido pelo órgão estatal. Por esse prisma, a relação processual demanda que os integrantes dos polos sejam pessoas ou sujeitos de direito distintos para permitir a formação do objeto litigioso (interesses contrapostos advém de entes diferentes). Nesse sentido, dispensável é a menção expressa do Código de Processo Civil acerca da hipótese específica da confusão, pois ela é abarcada ou pelos pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo (artigo 485, IV do CPC/15) ou pelo interesse de agir (artigo 485, VI do CPC/15).

Sobre o *venire contra factum proprium* e a boa-fé processual, imperioso aduzir que o comportamento retroativo representa a concepção da assunção posterior da intenção volitiva

em discrepância com a posição jurídica assumida anteriormente pelo sujeito, em evidente afronta à tutela da confiança pela expectativa de previsibilidade e segurança. Assim, o pronunciamento definitivo oriundo da Administração Pública (o CARF é órgão integrante do Ministério da Fazenda) que invalida o lançamento fiscal seria a posição primeva assumida pelo Poder Público. Por outro lado, a instauração do processo judicial mediante a ação fazendária seria a o comportamento contraditório, pois é discrepante em relação à posição anteriormente assumida.

Diante desse cenário, a irrecorribilidade e a estabilização da tutela administrativa favorável ao contribuinte – inclusive referendadas pelo artigo 45 do Decreto nº 70.235/72, o qual versa sobre a exoneração de ofício dos gravames decorrentes do litígio na hipótese de decisão administrativa favorável – é incompatível com o ajuizamento superveniente de ação por parte da procuradoria fazendária, instituição vinculada à Administração⁵, que enseja ressuscitar o crédito extinto, nos termos do artigo 156, IX do CTN. Por fim, há o vilipêndio da justa expectativa e da confiança do sujeito passivo (extinção do crédito em razão da decisão administrativa definitiva) e a probabilidade de dano futuro (eventual exação tributária fundada em crédito extinto pela via administrativa).

4 ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE AJUIZAMENTO DA AÇÃO FAZENDÁRIA

O Parecer da PGFN nº 1.087/2004, futuramente convertido em Portaria da PGFN nº 820/2004, aduziu a possibilidade jurídica de a Fazenda Pública propor ação judicial anulatória de decisão exarada pelo extinto Conselho de Contribuintes que gerou prejuízo ao erário, sob o fundamento de vício de legalidade, de juridicidade ou erro de fato.

Foi ressaltada, no Parecer, que a origem do Conselho de Contribuintes remonta ao período de 1998 e apresenta nítida feição inicial de órgão judicante subordinado ao Ministro da Fazenda, mas com viés pró-contribuinte.

Ademais, as decisões do Conselho apresentam natureza jurídica de ato administrativo simples, unilateral e colegial, sendo submetido ao crivo dos elementos formadores de qualquer ato exarado pelo poder público, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

⁵ O próprio artigo 1º do Decreto-lei nº 147/67 aduz que: “a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (P.G.F.N.) é o órgão jurídico do Ministério da Fazenda, diretamente subordinado ao Ministro de Estado, dirigido pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e tem por finalidade privativa (...)”. Assim, conclui-se que a procuradoria da fazenda nacional é órgão integrante da Administração Federal, assim como o CARF.

A invalidação dos atos administrativos incumbe à Administração e ao Judiciário, sendo que a primeira pode atuar de ofício para proceder com a revisão dos enunciados normativos e o segundo atua por provocação do legitimado.

Por essa ótica, o controle judicial dos atos administrativos, cujo fundamento normativo são os incisos XXXV e LXXIII do artigo 5º da Constituição Federal, poderá recair sobre a legalidade e também sobre a juridicidade, razão pela qual o controle seria amplo e englobaria todos os aspectos do enunciado, formais e materiais, em compatibilidade com os princípios administrativos e demais regras de direito.

Portanto, pelo prisma do Parecer, há a possibilidade de invalidação de decisão exarada pelo Conselho de Contribuintes, seja pelo regime das legalidades, seja pelo da juridicidade. Assim, o artigo 45 do Decreto nº 70.235/72 (norma recepcionada como lei ordinária) deveria ser interpretado conforme a Constituição para possibilitar o ingresso do Poder Público no Judiciário.

Por fim, o Parecer conclui aduzindo a referida possibilidade judicial protagonizada pela procuradoria fazendária, pois se coaduna aos princípios da legalidade, da moralidade e da juridicidade.

A edição do Parecer da PGFN n. 1.087/2004 ensejou a elaboração, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de norma para disciplinar o cabimento e os aspectos processuais relativos às ações judiciais manejadas pela procuradoria fazendária para desconstituir decisões administrativas exaradas pelo Conselho de Contribuintes (a Portaria da PGFN nº 820/2004).

O artigo 2º, *caput* autoriza a elisão da inércia jurisdicional na hipótese de decisão administrativa maculada por vício de legalidade, mais especificamente quando a “aplicabilidade de leis ou decretos” é afastada pelos Conselheiros e as causas versem sobre: (i) 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” ou (iii) “possam causar grave lesão ao patrimônio público”. Sendo que compete à unidade da PGFN a elaboração da petição inicial e o respectivo ajuizamento após a aprovação da linha argumentativa pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), consoante o artigo 3º, § 3º da Portaria.

Portanto, verifica-se que as hipóteses de cabimento prescritas no artigo 2º contemplam expressões de elevada envergadura semântica e de acentuado grau de indeterminação que prejudicam a aferição objetiva e específica da hipótese pertinente. “Grave lesão ao patrimônio público” e “relevante temática” constituem critérios subjetivos de difícil aplicabilidade prática pela ausência de segurança jurídica, pois dependem exclusivamente da discricionariedade do intérprete. Por fim, a Portaria em epígrafe não cita a legitimidade passiva na conjuntura da ação

judicial proposta pela procuradoria fazendária, razão pela qual se esquivava do árduo problema da confusão processual.

No tocante à temática em epígrafe, o ministro Barroso (BRASIL, 2020) votou no sentido da constitucionalidade da extinção do voto de qualidade em caso de empate nos julgamentos do CARF (segunda instância de julgamento no bojo do processo administrativo fiscal federal e órgão paritário subordinado ao Ministério da Fazenda). Assim, sustentou a compatibilidade formal e material do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, incluído pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020.

Por fim, Barroso conclui o voto referendando a possibilidade de ingresso da Fazenda Pública ao Poder Judiciário para intentar a desconstituição da decisão administrativa favorável ao sujeito passivo em virtude do novo critério de julgamento no CARF. Isso ocorre em razão do novo critério de desempate ser “ficção legal” em favor do contribuinte gerar a necessidade de reequilíbrio da paridade de armas no processo administrativo fiscal. Portanto, seria inoperante a preclusão lógica em desfavor do Fisco, uma vez que a Fazenda Pública possuiria interesse de agir para ingressar com a ação judicial anulatória (imperativo de isonomia entre as partes).

4.1 O Projeto de Lei nº 2.384/23: o retorno do voto de qualidade no âmbito do CARF

Em que pese as constantes instabilidades normativas relacionadas ao critério de desempate no âmbito do julgamento no CARF – notadamente a Lei nº 13.988/20 que instituiu o critério do empate favorável ao contribuinte e a posterior Medida Provisória nº 1.160/2023 (hoje sem eficácia, mas que ressuscitou o antigo voto de qualidade) – o Projeto de Lei (PL) nº 2.384/23 pretende restaurar novamente o voto de qualidade, contribuindo, assim, para maior insegurança jurídica.

O artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 (incluído pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020), editado sob a égide do pretérito governo, alterou a regra de desempate no âmbito do CARF para positivar o critério do empate favorável do contribuinte, isto é, estando empatado o julgamento no referido órgão paritário, a controvérsia será resolvida, automaticamente, em favor do sujeito passivo. Com o advento do atual governo, foi editada a Medida Provisória nº 1.160/2023 que, restaurando a exegese do artigo 25, § 9º do Decreto nº 70.235/1972, positivou, novamente, a regra de desempate fundada no voto de qualidade (como a presidência de cada turma do CARF é ocupada por um representante fazendário, ao Presidente é autorizado, em caso de empate, decidir a demanda proferindo “voto duplo”, um ordinário e um de desempate).

As principais razões para a elaboração da referida medida provisória gravitam em torno da tentativa do atual governo de ampliar os artifícios de arrecadação, transformando o CARF em órgão para a satisfação dos interesses fiscais fazendários, desconsiderando a provável hipótese de judicialização das controvérsias tributárias pelos contribuintes em caso de derrota no âmbito administrativo. Não obstante, a respectiva norma encontra-se com a eficácia extinta em virtude do decurso do prazo para conversão em lei⁶, nos termos do artigo 62, § 3º da Constituição Federal.

O PL nº 2.384/23, aprovado na Câmara dos Deputados na data de 07/07/2023 e encaminhado ao Senado, prevê as seguintes alterações normativas⁷: (i) a implementação do voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos do CARF (§ 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72); (ii) a faculdade da Secretaria Especial da Receita Federal regulamentar métodos preventivos de conflitos tributários e programas de conformidade; e (iii) a aplicação do artigo 23, *caput* e parágrafo único da Lei 13.988/2020 ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade (até 1.000 salários mínimos), isto é, o julgamento em última instância será por órgão colegiado da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, respeitados os entendimentos do CARF e a aplicação subsidiária do Decreto nº 70.235/72.

Assim, conclui-se que mesmo a escolha do critério de desempate no âmbito do CARF gravitar em torno de questões políticas e legislativas, o rito procedimental administrativo deve seguir as balizas constitucionais de tutela aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes mediante o efetivo controle de legalidade do lançamento tributário. Dessa forma, o órgão judicante não deve ser reputado como estrutura pública de arrecadação fiscal ou como mera instituição “consultiva”, sob pena de desvirtuamento da segurança jurídica e do próprio sistema constitucional tributário.

4.2 Síntese das discussões

Como visto, a Portaria da PGFN nº 820/2004 delimita as hipóteses de admissibilidade da referida ação judicial, sem, contudo, explicitar o polo passivo do liame processual.

A amplitude semântica dos termos normativos (“grave lesão ao patrimônio público”) conduz à insegurança jurídica e à arbitrariedade, mormente em virtude da não especificação do

⁶ Disponível no Site do Congresso Nacional: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>.

⁷ Disponível no Site da Câmara dos Deputados: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>.

polo passivo da relação processual. Ademais, a Portaria não trata da confusão procedimental no contexto da ação ordinária.

No tocante à ADI nº 6.399, o ministro Barrosos votou no sentido de referendar a possibilidade de ingresso da Fazenda Pública ao Poder Judiciário para intentar a desconstituição da decisão administrativa favorável ao sujeito passivo em virtude do novo critério de julgamento no CARF. Isso ocorreria em razão do novo critério de desempate ser “ficção legal” em favor do contribuinte e gerar a necessidade de reequilíbrio da paridade de armas no processo administrativo fiscal.

Inicialmente, importante constatar que, no âmbito das Cortes Superiores, há considerável rigidez e exigência acerca dos critérios processuais a serem observados pelos recorrentes, uma vez que os tribunais de sobreposição devem depurar a enorme quantidade de recursos interpostos com o fito de promover a uniformização da jurisprudência nacional mediante a constatação ou não de violações ao direito, prestando-se à função de produzir precedentes para serem aplicados em casos futuros.

Diante desse cenário, como as decisões colegiadas do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade são consideradas precedentes vinculantes com eficácia *erga omnes*, nos termos do artigo 927, I do CPC e da Lei nº 9.868/99, a *ratio decidendi*⁸ a ser formada pelo colegiado deve ser imbuída de tecnicidade, de aprofundamento científico e de considerável racionalidade argumentativa, sob pena de prestígio à insegurança jurídica e à incoerência do próprio ordenamento jurídico.

O fragmento do voto do ministro Barroso que aduz a existência do interesse de agir fazendário não realiza, de certa forma, o ideal de rigor científico, mormente em virtude de a análise empreendida não ter contemplado a questão da confusão processual, da vedação ao comportamento retroativo e demais controvérsias expostas. Assim, tal trecho não possui, de acordo com nosso entendimento, natureza vinculante, razão pela qual é apenas um “detalhe” do provimento jurisdicional – *obiter dictum*⁹.

Por fim, respondendo o questionamento acerca da possibilidade da Fazenda Pública ajuizar a ação anulatória da decisão administrativa irrecorrível, proferida pelo CARF, na hipótese específica de empate favorável ao contribuinte, acreditamos na inviabilidade de

⁸ A *ratio decidendi* representa o conjunto de fundamentos determinantes para a decisão jurisdicional ser capaz de dirimir o litígio concreto e para moldar casos futuros a partir da formação da jurisprudência.

⁹ A *obiter dictum* representa todo o conteúdo decisório menos a *ratio decidendi*, isto é, todas as questões acessórias veiculadas nos votos que não contribuem para a edificação dos fundamentos determinantes para o provimento jurisdicional com valor de precedente. Assim, questões alheias ao próprio objeto do julgamento se configuram como matérias não decididas, logo, *obiter dictum*.

propositura da referida ação pelos seguintes fundamentos, a saber: ocorrência de confusão processual entre autor e réu no processo judicial, ausência de interesse de agir, a inserção constitucional do princípio da inafastabilidade da jurisdição como direito e garantia individual do administrado, observância obrigatória da boa-fé aplicável à Administração Pública (vedação ao comportamento processual retroativo), possibilidade de revisão de ofício do lançamento tributário sem a necessidade de ingresso no Poder Judiciário (autotutela administrativa), hipótese de extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável (artigo 156, IX do CTN), definitividade administrativa (artigo 42 do Decreto nº 70.235/72) e necessidade de desoneração de ofício dos gravames do litígio (artigo 45 do Decreto nº 70.235/72).

Todavia, na excepcional hipótese de decisão administrativa maculada pelo vício do desvio de poder/finalidade pelo conluio antijurídico entre contribuinte e conselheiros, ressalta-se a possibilidade de revisão judicial, do referido ato viciado, por iniciativa da procuradoria fazendária, haja vista a necessidade de assegurar a supremacia do interesse público no controle de legalidade do lançamento tributário, afastando a ilícita prevalência do interesse escuso dos particulares relacionados ao processo administrativo fiscal.

5 CONCLUSÕES

O artigo almejou analisar os aspectos da (i) hermenêutica e da relevância dos fundamentos imanentes aos precedentes constitucionais para o direito tributário, (ii) dos fundamentos de teoria geral do processo pertinentes ao tema e (iii) das novidades legislativas relativas ao assunto (em especial, o Projeto de Lei nº 2.384/23). Tudo isso para buscar a resolução da controvérsia acerca da possibilidade de a fazenda pública ajuizar a ação anulatória cujo objeto é a decisão exarada pelo CARF, na hipótese específica de empate favorável ao contribuinte.

Inicialmente, abordou-se a análise das técnicas hermenêuticas aplicadas ao direito tributário para fins de inteligência acerca da relevância e do papel da interpretação autêntica, empreendida pelos agentes públicos imbuídos de jurisdição, para o ordenamento. Ademais, em segundo plano, intentou-se revisar os fundamentos doutrinários relativos à reconstrução da função judicante das cortes superiores na lógica do neoconstitucionalismo. Por fim, foi apresentada a normatividade jurídica que rege a formação dos precedentes vinculantes, pois o voto do ministro Barroso foi proferido em sede de controle concentrado de constitucionalidade (BRASIL, 2020).

Assim, conclui-se que o fragmento do voto do ministro Barroso que aduz a existência do interesse de agir fazendário não é, de certa forma, dotado do devido rigor técnico, mormente em virtude da singela análise empreendida pelo julgador que não contemplou a questão da confusão processual, da vedação ao comportamento retroativo e demais controvérsias expostas. Dessa forma, tal trecho não possui, de acordo com nosso entendimento, natureza vinculante, razão pela qual é apenas um “detalhe” do provimento jurisdicional – *obiter dictum*.

Ademais, o estudo contemplou também aspectos procedimentais e substanciais relativos ao tema, notadamente: o interesse de agir da Fazenda Pública ao intentar a propositura da ação judicial revisional, a suposta confusão processual e o *venire contra factum proprium* na seara processualista.

A supressão expressa da hipótese extintiva do processo, no atual Código de Processo Civil, consistente na confusão entre autor e réu culminou na respectiva positivação implícita do instituto como parte do interesse de agir, haja vista a premissa fundamental da pretensão resistida englobar interesses contrapostos, na jurisdição contenciosa. Assim, difícil, referendar a inexistência de confusão processual entre a procuradoria fazendária (autora) e o CARF (réu), ambos órgãos vinculados à Administração Pública Federal direta.

Por outro lado, duas são as tipologias de decisões administrativas.

Na primeira hipótese, trata-se da tipologia das decisões administrativas irrecuráveis em conformidade com o direito positivo pelo preenchimento dos requisitos formais, notadamente, a devida fundamentação, a legalidade e a inoportunidade do desvio de finalidade. Assim, o reconhecimento de vício formal do lançamento abrirá prazo para a realização de novo procedimento administrativo pela Fazenda, prescindindo do ingresso no Poder Judiciário. Por outro lado, situação diversa se materializa quando o CARF ressalta a inoportunidade da prática do fato gerador.

Na segunda hipótese, trata-se da tipologia das teratológicas decisões exaradas com desvio de poder/finalidade contendo vício insanável de legalidade, razão pela qual são nulas de pleno direito. Pela teoria das nulidades dos atos administrativos, a declaração judicial da invalidade tem por escopo afastar o estado de incerteza e insegurança jurídica que gravitam em torno do enunciado prescritivo.

Assim, havendo decisão administrativa irrecurável que extingue o crédito fiscal em virtude de atos ilícitos praticados pelos conselheiros em conluio com o contribuinte, acreditamos na possibilidade da União, mediante a procuradoria fazendária nacional, ajuizar ação declaratória de nulidade do provimento exarado pelo CARF cumulada com obrigação de fazer para que novo julgamento seja feito no órgão fiscal, mas em outra turma julgadora. Para

tanto, a requerente deverá dispor de farto substrato probatório para demonstrar a ocorrência dos atos fraudulentos, sob pena de não demonstração dos fatos constitutivos do seu direito.

Nessa conjuntura excepcional, entendemos pela necessidade de formação de litisconsórcio passivo necessário entre todos os conselheiros (indicando, nas qualificações, que são integrantes do CARF) que votaram e o contribuinte, não havendo, portanto, confusão processual entre os integrantes do polo ativo e passivo.

Na referida situação anormal, cumpre esclarecer, por fim, que como a decisão exarada pelo CARF está imbuída de desvio de poder/finalidade, o entendimento ali previsto acerca da pretensão fiscal não reflete o interesse público do CARF (órgão integrante da Administração Federal, mas sim a vontade pessoal e privada dos indivíduos inseridos no ecossistema administrativo, ou seja, os *players*/protagonistas do processo administrativo tributário). Portanto, o interesse de agir fazendário se externaliza, haja vista a dissociação entre o interesse público e o privado no momento decisório, com a consequente prevalência ilícita deste sobre aquele. Após o trânsito em julgado da sentença de procedência, o CARF deverá ser oficiado para que sofra os efeitos do provimento jurisdicional.

No tocante à ADI 6.399, o ministro Barroso votou no sentido de referendar a possibilidade de ingresso da Fazenda Pública ao Poder Judiciário para intentar a desconstituição da decisão administrativa favorável ao sujeito passivo em virtude do novo critério de julgamento no CARF. Isso ocorreria em razão do novo critério de desempate ser “ficção legal” em favor do contribuinte gerar a necessidade de reequilíbrio da paridade de armas no processo administrativo fiscal.

Inicialmente, importante constatar que, no âmbito das Cortes Superiores, há considerável rigidez e exigência acerca dos critérios processuais a serem observados pelos recorrentes, uma vez que os tribunais de sobreposição devem depurar a enorme quantidade de recursos interpostos com o fito de promover a uniformização da jurisprudência nacional mediante a constatação ou não de violações ao direito, prestando-se à função de produzir precedentes para serem aplicados em casos futuros.

Diante desse cenário, como as decisões colegiadas do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade são consideradas precedentes vinculantes com eficácia *erga omnes*, nos termos do artigo 927, I do CPC e da Lei 9.868/99, a *ratio decidendi* a ser formada pelo colegiado deve ser imbuída de tecnicidade, de aprofundamento científico e de considerável racionalidade argumentativa, sob pena de prestígio à insegurança jurídica e à incoerência do próprio ordenamento jurídico.

Sobre a natureza jurídica da regra do critério de desempate, acreditamos ser regra procedimental pura, razão pela qual deverá ocorrer a aplicação imediata, respeitados o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido (artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal). Analogamente ao Código de Processo Civil de 2015 que previu a aplicação imediata aos processos em curso, respeitado apenas a conclusão do ato processual individualmente considerado, acreditamos que a mesma lógica deve se aplicar à regra procedimental do critério de desempate: é aplicável aos processos administrativos em curso, não retroagirá aos processos findos e não deverá ser considerado “direito adquirido” – mera expectativa de utilização do critério de desempate, isto é, garantia processual conferida aos administrados em geral, não é um direito subjetivo de um indivíduo específico.

Assim, os processos findos durante o período de vigência da Medida Provisória nº 1.160/2023 deverão ser reputados consolidados mediante a nova regra do critério de desempate inaugurado com a referida norma, salvo disposição em contrário do decreto legislativo (acreditamos que disposição em sentido diverso propiciaria o estado de insegurança jurídica).

Pelo prisma mencionado, a Medida Provisória nº 1.160/2023 e o Projeto de Lei n. 2.384/23 não têm o condão de desconstituir os julgamentos já finalizados com base no empate favorável. Assim, quando aquela caducou, não poderá o contribuinte anular o julgamento do CARF que se deu com base no voto de qualidade em virtude da preclusão administrativa e do respeito ao ato jurídico perfeito.

A entrada em vigor do Projeto de Lei nº 2.384/23 propiciará a aplicação imediata do critério do voto de qualidade, inclusive para processos administrativos em curso, sendo vedada a retroatividade de efeitos para os casos acobertados pela “coisa julgada administrativa”.

Ademais, entendemos que o critério do empate favorável ao contribuinte se mostra adequado e isonômico, haja vista que o processo administrativo fiscal, por tramitar no seio da Administração Pública e por tratar do lançamento tributário (ato administrativo dotado de presunção legal de legitimidade e veracidade)¹⁰, gera assimetrias naturais entre o ente público e o particular. Ainda, a primeira instância de julgamento é composta por representantes fazendários, podendo, assim, culminar na mitigação ao princípio da imparcialidade. Portanto, o critério do empate favorável surge como alternativa para corrigir distorções naturais do procedimento, propiciando a tutela à paridade de armas.

Dessa forma, respondendo o questionamento acerca da possibilidade da Fazenda Pública ajuizar a ação anulatória da decisão administrativa irrecorrível, proferida pelo CARF,

¹⁰ Inclusive, a posterior inscrição em dívida ativa edifica o título executivo extrajudicial dotado de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, nos termos do artigo 204 do CTN.

na hipótese específica de empate favorável ao contribuinte, acreditamos na inviabilidade de propositura da referida ação pelos seguintes fundamentos, a saber: a ocorrência de confusão processual entre autor e réu no processo judicial, ausência de interesse de agir, a inserção constitucional do princípio da inafastabilidade da jurisdição como direito e garantia individual do administrado, a observância obrigatória da boa-fé aplicável à Administração Pública (vedação ao comportamento processual retroativo), a possibilidade de revisão de ofício do lançamento tributário sem a necessidade de ingresso no Poder Judiciário (autotutela administrativa), a hipótese de extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável (artigo 156, IX do CTN), a definitividade administrativa (artigo 42 do Decreto n. 70.235/72) e a necessidade de desoneração de ofício dos gravames do litígio (artigo 45 do Decreto n. 70.235/72). Somente na hipótese excepcional de decisão maculada pelo vício do desvio de poder/finalidade a Fazenda Pública poderá intentar o provimento jurisdicional.

Por fim, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não deve ser caracterizado como órgão arrecadatório para fins de satisfação dos interesses exclusivamente fazendários ou como “órgão de passagem/consulta”, mas sim como instituição administrativa judicante dotada de soberania para realizar o controle de legalidade do lançamento tributário submetido à apreciação, bem como analisar eventuais sanções fiscais aplicadas pela autoridade. O critério de desempate deve ser aquele que reflete, essencialmente, tal objetivo associado à imparcial tutela de direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, haja vista que a exação fiscal interfere nos direitos à liberdade e à propriedade. Em suma, a politização da regra procedimental supramencionada, fundada em sucessivas alterações normativas em função da mudança dos rumos governamentais, contribui para a insegurança jurídica e para a descredibilização socioinstitucional do CARF, uma vez que propicia o fenômeno das mutações jurisprudenciais abruptas.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE NERY, Rosa Maria de; NERY JÚNIOR, Nelson. **Instituições de Direito Civil**: das obrigações, dos contratos e da responsabilidade civil. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica Jurídica e a Questão da Textura Aberta. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 103, p. 458-474, 2008.

Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67814>. Acesso em: 12 jul. 2022.

_____. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: a Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010.

BALZANO, Felice. **O Comportamento Contraditório no Processo: o venire contra factum proprium**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

BRASIL. Parecer da PGFN n. 1087, de 17 de agosto de 2004, aprovado como Portaria da PGFN n. 820 de 25 de outubro de 2004. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 15, 23 ago. 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=31076&visao=anotado>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.399/DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 28 de abril de 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **Interesse de Agir na Ação Declaratória**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução Civil**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 40, p. 24-37, 1955. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14587>. Acesso em: 12 jul. 2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e dominação**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FLÁVIO NETO, Luís. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no Direito Tributário: nemo potest venire contra factum proprium. **Revista de Direito Tributário Atual do IBDT**, São Paulo, n. 36, p. 222-239, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/271>. Acesso em: 10 mai. 2023.

FONSECA, Tiago da Silva. A proibição do venire contra factum proprium no Direito Tributário. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 8, p. 281-288, jan./jun, 2012. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/8/proibicao-venire-contra-factum-proprium-direito-tributario.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2023.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 13^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

FREIRE, Rodrigo da Cunha Lima. **Condições da Ação**: enfoque sobre o interesse de agir. 3^a ed., São Paulo: RT, 2005.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca; DELLORE, Luiz; ROQUE, André Vasconcelos; OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. **Teoria Geral do Processo**: comentários ao CPC de 2015. 2^a ed., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

GRAU, Eros Roberto. **Por Que Tenho Medo dos Juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 10^a ed., São Paulo: Malheiros, 2021.

LAURENTIIS, Thais de. **Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária**: regime de controle e garantia do contribuinte. Tese de Doutorado do Programa de Pós-graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2022.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Manuale di Diritto Processuale Civile**. Tradução e notas de Cândido Rangel Dinamarco. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Julgamento nas Cortes Supremas**: precedente e decisão do recurso diante do novo CPC. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade de São Paulo, 2009.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 3^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Novo Direito Societário**. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.