



## SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: SOBRE A POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS PROFERIDAS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

LEGAL CERTAINTY IN THE ADMINISTRATIVE TAX PROCESS: ABOUT THE POSSIBILITY OF JUDICIAL REVIEW OF ADMINISTRATIVE DECISIONS ISSUED BY ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS

LUIZ FELIPE MONTEIRO SEIXAS\* | LARISSA FERNANDES DE OLIVEIRA\*\*

### RESUMO

Partindo da discussão em torno do princípio da segurança jurídica, este trabalho propõe-se a tecer considerações sobre o processo administrativo tributário federal e a possibilidade de revisão judicial de decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Para tanto, serão feitas considerações gerais sobre o processo administrativo fiscal, analisando a conjuntura do CARF antes e depois da Operação Zelotes. Em seguida, analisa-se a aplicação da segurança jurídica no processo administrativo tributário como uma garantia do contribuinte. Ao final, discute-se a possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas, sejam elas favoráveis ao contribuinte ou ao Fisco, propondo-se critérios que justifiquem o ajuizamento de ação anulatória pela Fisco, nos casos de decisões que lhes forem desfavoráveis. Quanto à metodologia, foi utilizado método dedutivo e a pesquisa teórica (bibliográfica, documental e legislativa). Conclui-se que a possibilidade de questionamento judicial das decisões do CARF de forma ampla e irrestrita provoca insegurança no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, é possível estabelecer critérios específicos que autorizem à Fazenda Pública requerer a revisão judicial das decisões administrativas que lhe forem desfavoráveis, preservando-se a segurança jurídica necessária para o regular funcionamento do processo administrativo tributário.

**Palavras-chave:** CARF; processo administrativo tributário; segurança jurídica; revisão judicial.

### ABSTRACT

Starting from the discussion around the principle of legal certainty, this work proposes to make considerations about the federal administrative tax process and the possibility of judicial review of decisions issued by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF). To this end, general considerations will be made about the fiscal administrative process, analyzing the CARF scenario before and after the Zelotes Operation. Next, will be analyzed the application of legal certainty in the administrative tax process as a guarantee of the taxpayer. In the end, it is discussed the possibility of judicial review of administrative decisions, whether favorable to the taxpayer or the Treasury, proposing criteria that justify the filing of an annulment action by the Tax Authorities, in cases of unfavorable decisions. As for the methodology, was used the deductive method and the theoretical research (bibliographical, documentary and legislative). It is concluded that the possibility of judicial questioning of CARF decisions in a broad and unrestricted way causes insecurity in the Brazilian legal system. However, it is possible to establish specific criteria that authorize the Public Treasury to request judicial review of administrative decisions that are unfavorable to it, preserving the necessary legal certainty for the regular functioning of the tax administrative process.

**Keywords:** CARF; administrative tax process; legal certainty; judicial review.

\* Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco.

Professor Adjunto da Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA). Líder do Grupo de Pesquisa “Direito, Economia e Mercados” (DIREM/UFERSA). Consultor Jurídico.

*luiz.seixas@ufersa.edu.br*

\*\* Pós-Graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduada em Direito pela UFERSA. Membro do DIREM/UFERSA. Advogada.

*larissafernandesfj@hotmail.com*

Recebido em 2-4-2020 | Aprovado em 25-6-2020



## SUMÁRIO

**INTRODUÇÃO; 1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL; 1.1 Principais Características do CARF; 1.2 Conjuntura do CARF após a operação Zelotes; 2 SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO; 3 REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA; 3.1 Revisão das decisões administrativas desfavoráveis ao contribuinte; 3.2 Revisão judicial das decisões administrativas desfavoráveis ao FISCO; 3.3 Propondo critérios para a revisão judicial das decisões administrativas em matéria tributária; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.**

### ■ INTRODUÇÃO

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

Sob tal perspectiva, o processo administrativo tributário (ou fiscal) corresponde a um procedimento que viabiliza a aplicação do princípio da segurança jurídica, podendo ser entendido como um meio menos custoso e (em tese) mais célere que permite discutir a legitimidade ou não de um crédito tributário lançado (seja ele composto apenas por um tributo ou também pela multa tributária).

O atual cenário político-institucional brasileiro, principalmente após a deflagração da Operação Zelotes, denota um ambiente de desconfiança das instituições públicas, em especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão integrante do Ministério da Economia (anterior Ministério da Fazenda), responsável por julgar, em segunda instância, litígios envolvendo o Fisco federal e os contribuintes.

No direito brasileiro, as decisões proferidas pelo contencioso administrativo federal são passíveis de revisão judicial, se desfavoráveis ao contribuinte, em razão da aplicação do princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição de 1988. No entanto, em razão dos casos de corrupção e de descrédito do CARF, tem surgido questionamentos e hipóteses de revisão judicial de decisões administrativas, ainda que favoráveis ao contribuinte. Nesse sentido, este trabalho propõe examinar a garantia da segurança jurídica em decisões proferidas pelo CARF, sobretudo àquelas favoráveis ao contribuinte e, conseqüentemente, desfavoráveis ao Fisco, bem como propor critérios para a revisão judicial das decisões administrativas em matéria tributária, critérios estes em conformidade com a segurança jurídica

Dessa maneira, inicialmente serão realizados breves apontamentos sobre o processo administrativo tributário federal, observando a conjuntura do CARF antes e depois da Operação Zelotes. Em seguida, será feita uma análise do princípio da segurança jurídica no processo administrativo tributário enquanto garantia do contribuinte, diagnosticando falhas geradoras de insegurança, mais especificamente no que compreende a ausência de parâmetros para a revisão judicial de decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco. Por fim, serão examinadas possibilidades de revisão judicial de decisões administrativas em matéria tributária, pro-

pondo-se critérios que legitimem o ajuizamento de ação anulatória pelo Fisco como instrumento de revisão de decisões administrativas, em conformidade com a segurança jurídica necessária para o devido processo legal.

## 1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

O processo administrativo tributário, assim como as demais espécies de processo brasileiras (civil, penal, trabalhista etc.), obedece a diferentes princípios constitucionais, dentre eles a segurança jurídica. O escopo do processo administrativo tributário é pôr fim a um conflito existente entre o contribuinte e o Fisco em razão de possível divergência existente, no que diz respeito à aplicação ou à interpretação da norma jurídico-tributária<sup>1</sup>.

As discussões administrativas em matéria tributária não podem ser tratadas como mera correção de lançamento ou de erros materiais, devendo ser encaradas como algo muito mais amplo e que está ligado aos princípios constitucionais, dentre eles a legalidade, moralidade e segurança jurídica. Cabe registrar que, no âmbito tributário, o contribuinte pode-se insurgir contra a obrigação tributária imposta pelo Fisco através de duas vias: judicial e administrativa.

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

Considerando o âmbito federal, o processo administrativo tributário é regulado, dentre outros instrumentos normativos, pelo Decreto nº 70.235/1972, que atribui competência para julgamento de litígios tributários, em grau recursal, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O CARF é um órgão fundamental para a garantia da justiça tributária, e com o passar do tempo, sofreu diversas modificações em seu regimento interno devido às inúmeras críticas, principalmente após a deflagração da Operação Zelotes. É o que veremos a seguir.

### 1.1 Principais características do CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão colegiado paritário, integrado ao atual Ministério da Economia, competente para julgar, em segunda instância, tributos cobrados pela Receita Federal do Brasil e cuja competência está prevista no art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972. Ademais, tal órgão foi criado pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e instalado pelo então Ministério da Fazenda em fevereiro de 2009, mediante a Portaria nº 41, de 2009<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. *As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015, p. 18.

<sup>2</sup> De acordo com site institucional do CARF: “O CARF resultou da unificação da estrutura administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finali-

Responsável por decidir processos administrativos tributários em última instância e formar jurisprudências administrativas, o CARF atua tanto em processos bilionários como em processos de menor monta<sup>3</sup>. Ademais trata-se de um órgão com composição paritária, ou seja, metade de seus julgadores (denominados de “Conselheiros”) são representantes da Administração Fazendária e metade são representantes da sociedade civil, no caso, dos contribuintes<sup>4</sup>. Os representantes da Administração Fazendária são escolhidos entre auditores fiscais de carreira da Receita Federal do Brasil e os representantes dos contribuintes são indicados pelas confederações de representatividade nacional, como a Confederação Nacional do Comércio e a Confederação Nacional da Indústria.

Atualmente, conforme as regras previstas no Regime Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), o conselheiro escolhido para compor o CARF exerce mandato de 2 anos, podendo ser reconduzido desde que o somatório de tempo não exceda 6 anos. Os membros são escolhidos por meio de comitê pertencente à Secretária Executiva do Ministério da Economia, composta por representantes da Receita Federal, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da sociedade civil, dos contribuintes e da Ordem dos Advogados do Brasil, além de serem submetidos a uma espécie de banca examinadora, imprimindo maior transparência ao procedimento.

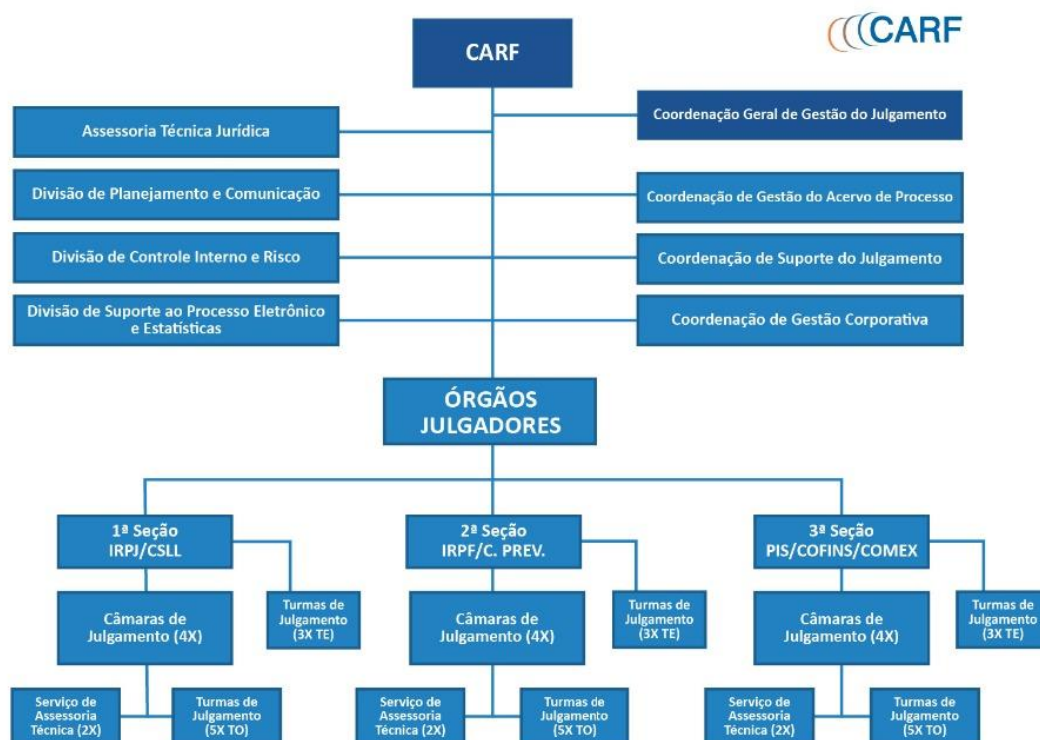
Com o objetivo de assegurar imparcialidade, celeridade e profundidade técnica no exame e julgamento dos processos tributários, os órgãos julgadores do CARF são divididos por Seções, as quais são subdivididas em Câmaras de Julgamento (quem também pode ser subdivididas em Turmas de Julgamento), além da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme o seguinte organograma:

---

dade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>. Acesso em: 31 mar. 2020.

<sup>3</sup> Até meados o início de 2019, o CARF possuía um acervo de mais de 120 mil processo e mais de 600 bilhões de reais em créditos a serem discutidos, conforme dados apresentados no relatório gerencial do órgão. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2020.

<sup>4</sup> REZENDE, Thiago Dutra Hollanda de. Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. In: *Sociedade em Debate (UCPel)*, v. 22, n. 1, p. 141-174, jan./jun., 2016, p. 143. Disponível em: <http://revistas.ucpel.edu.br/index.php/rsd/article/view/1370/906>. Acesso em: 31 mar. 2020.



Fonte: site institucional do CARF.

Como forma de dotar os julgamentos de maior rigor técnico, as Seções do CARF organizadas e divididas para julgar determinadas matérias tributárias. De forma simplificada, e com base no organograma acima exposto, temos que: a 1ª Seção é responsável pelo julgamento de processos envolvendo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido, dentre outros; a 2ª Seção, responsável por demandas ligadas ao Imposto de Renda Pessoa Física e Contribuições Previdenciárias, dentre outros; e, por fim, a 3ª Seção é responsável por analisar demandas relacionadas ao PIS/COFINS e ao Comércio Exterior (COMEX), dentre outros<sup>5</sup>. Essa é, em síntese, a estrutura do CARF.

## 1.2 Conjuntura do CARF após a operação Zelotes

O CARF vem passando por uma série crise de credibilidade desde a deflagração da denominada “Operação Zelotes”, que investiga suspeitas de corrupção visando o favorecimento de contribuintes nos julgamentos em troca de vantagens indevidas. A principal hipótese é que créditos lançados pela Receita Federal foram cancelados indevidamente, por meio de decisões administrativas proferidas nos processos tributários que tramitavam no CARF.

<sup>5</sup> As regras de competência das Seções do CARF estão definidas no seu Regimento Interno, Anexo II.

De acordo com dados do Ministério Público Federal<sup>6</sup>, os crimes praticados no âmbito da Operação Zelotes, dentre eles tráfico de influência e sonegação fiscal, teriam gerado prejuízos da ordem de 19 bilhões de reais. A investigação foi considerada uma das mais reveladoras já ocorridas no país. Conselheiros e servidores do CARF manipulavam a tramitação dos processos em troca de propinas vultuosas, normalmente com o envolvimento de escritórios de advocacia, de maneira que julgadores recebiam propina para reduzir ou mesmo anular autos de infração lavrados pela Receita Federal<sup>7</sup>.

Logo após a deflagração da Operação Zelotes, em comunicado divulgado no sítio eletrônico do CARF, em 31 de março de 2015<sup>8</sup>, foi informado a suspensão das sessões de julgamento do órgão e no mesmo período foram instaladas comissões parlamentares de inquérito tanto no Senado Federal quanto na Câmara dos Deputados. De acordo com o Ministro da Fazenda da época, Joaquim Levy, a suspensão era necessária para readequar as necessidades do órgão.

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

Uma das principais implicações práticas do Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015, foi a aplicação do art. 5º da Lei nº 12.813/2013<sup>9</sup> aos conselheiros representantes dos contribuintes, que disciplina as hipóteses de conflito de interesse no exercício de cargos do Poder Executivo Federal<sup>10</sup>. Ademais, diante de tais impedimentos e da fixação de remuneração para

<sup>6</sup> Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/df/sala-de-imprensa/noticias-df/operacao-zelotes-acao-penal-pede-condenacao-de-envolvidos-em-fraudes-que-beneficiaram-bank-boston-itau-unibanco>. Acesso em: 31 mar. 2020

<sup>7</sup> “Esse negativo panorama resultou na suspensão das atividades do Conselho e, em seguida, em profundas reformulações na sua estrutura, lançando dúvidas sobre manutenção da qualidade técnica e do profícuo campo de debate jurídico que eram marcas da atuação do CARF no período anterior à recente avalanche de suspeitas e denúncias.” NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira; PIMENTEL, João Otávio Martins. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: o que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? In: *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 69, p. 161-182, 2016, p. 163. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1811/1720>. Acesso em: 31 mar. 2020.

<sup>8</sup> Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/marco/comunicado-sessoes-de-julgamento-do-carf-31.03.2015>. Acesso em: 31 mar. 2020.

<sup>9</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12813.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12813.htm). Acesso em 23 de junho 2018.

<sup>10</sup> Lei nº 12.813/2015: “Art. 5º. Configura conflito de interesses no exercício do cargo ou emprego no âmbito do Poder Executivo Federal:

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

II – exercer atividade que implique a prestação de serviços ou a manutenção de relação de negócio com pessoa física ou jurídica que tenha interesse em decisão de agente público ou de colegiado do qual este participe;

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

os conselheiros, a OAB se manifestou no sentido de que estes não poderiam exercer a advocacia sob pena de infringirem normas previstas no Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil.

O CARF passou por um intenso processo de reestruturação durante o período de suspensão de suas atividades, culminando com a publicação, no dia 10 de junho de 2015, do novo Regimento Interno do CARF, a Portaria MF nº 343/2015. Dentre as mudanças, destacam-se as seguintes: extinção de algumas das Turmas de Julgamento (reduzindo o número de Conselheiros); regime de dedicação exclusiva dos Conselheiros, com o pagamento da respectiva remuneração em decorrência do exercício de suas atividades; criação do Comitê de Seleção de Acompanhamento, Avaliação e Seleção dos Conselheiros (CSC), com o propósito de elaborar as diretrizes para o processo de seleção de Conselheiros (sejam eles representante do Fisco ou dos contribuintes); redução do mandato dos Conselheiros para 2 anos, permitida a recondução até o máximo de 6 anos; inclusão da Ordem dos Advogados do Brasil como componente do CSC, com o propósito de acompanhar a seleção dos Conselheiros e acompanhar as atividades do CARF<sup>11</sup>.

De maneira geral, as suspeitas sobre os cancelamentos indevidos de créditos tributários em razão de fraudes e corrupção provocaram discussões sobre a legitimidade das decisões proferidas pelo CARF. A consequência disso tem sido reiteradas ações propostas pela Fazenda Nacional com o propósito de revisar judicialmente as decisões administrativas proferidas nos processos administrativos tributários. Conforme veremos adiante, a questão não é se é possível a revisão judicial de tais decisões (sobretudo quando padecem de algum vício material), mas se há critérios para tal revisão, como forma de resguardar a segurança jurídica.

## 2 SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário (bem como os demais ramos do direito) não está imune às interpretações legislativas realizadas pela Administração Pública. Trata-se de ramo do direito essencial para o regular funcionamento da estrutura estatal, já que a tributação representa o principal instrumento para a arrecadação de recursos destinados ao financiamento dos serviços públicos essenciais à coletividade.

Nesse sentido, a segurança jurídica corresponde para o Direito à garantia de validade das normas jurídicas. Sob o enfoque do Direito Tributário, se porta como preceito protetivo

---

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

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

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

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

<sup>11</sup> ANDRADE, Janaína Nicolau de; SANTANA, Hadassah Laís de Souza; FRANCO JÚNIOR, Nilson José. As possíveis transformações no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Jurídica - UNICURITIBA*, v. 4, n. 45, p. 534-564, 2016, p. 550-551. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1835/1210>. Acesso em: 31 mar. 2020.

ao contribuinte em face do poder de tributar do Estado<sup>12</sup>, uma garantia de que sua situação será analisada dentro de uma perspectiva técnica e isenta de interpretações tendenciosas.

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

Como bem explica Hugo de Brito Machado Segundo<sup>13</sup>, no âmbito do processo tributário, o princípio da segurança jurídica, delimita boa parte das condutas atribuídas ao Fisco, o que inclui a estipulação de prazos para determinados atos administrativos e processuais; prazos decadenciais para o lançamento de tributos; prazos para a interposição de recursos administrativos; regras de preclusão, dentre outros. Mas não só. A segurança jurídica no processo tributário também diz respeito à própria legitimidade e capacidade interpretativa da legislação tributária por parte das autoridades da administração fazendária.

Nesse sentido, cabe a lei traçar previamente todos os elementos a serem observados em uma relação jurídico-tributária, haja vista a possibilidade de se tornar ineficaz<sup>14</sup>. A desconfiança na autoridade aplicadora das normas gera uma necessidade ainda maior de delimitação do tipo tributário que passa a ter um conceito rígido e fechado, supostamente reforçador da segurança jurídica.

Em qualquer processo administrativo (o que inclui o processo tributário), a defesa eficaz pressupõe que o órgão julgador decidirá nos estritos limites da lei, seguindo rigorosamente seus parâmetros. Afinal, é pautado na legalidade que o contribuinte terá a sensação de segurança na decisão proferida pelo órgão julgador. Não sem razão, um dos problemas recorrentes encontrados no âmbito dos atos administrativos em matéria tributária diz respeito à desconfiança que os contribuintes possuem nos instrumentos de defesa que são postos à sua disposição pelos Fisco, posto que os órgãos julgadores nem sempre atuam com imparcialidade e independência técnica<sup>15</sup>. Tal situação se deve a conjuntura do país que, na prática, por melhores que sejam as estruturas criadas pelo Direito para que o Estado seja a representação do povo, aquele é dirigido pelo governo, que o maneja, quase sempre, em seu próprio benefício.

Por outro lado, do ponto de vista técnico, o Poder Judiciário é comumente visto como deficiente para analisar questões tributárias complexas, uma vez que boa parte dos juízes não são especialistas ou não possuem amplo conhecimento em matéria tributária, contábil ou de finanças corporativas<sup>16</sup>. Tal situação gera um conflito, provocando insegurança jurídica tendo

<sup>12</sup> LÔBO NETO, Benjamin de Souza; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. *Fragmentos de Cultura*, v. 24, p. 123-138, 2014, p. 136. Disponível em: <http://seer.pucgoias.edu.br/index.php/fragmentos/article/view/3406/1988>. Acesso em: 31 mar. 2020.

<sup>13</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017, e-book.

<sup>14</sup> SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. *As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015, p. 22.

<sup>15</sup> ROCHA, Sérgio André. *Estudos de Direito Tributário – Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015, p. 222.

<sup>16</sup> ROCHA, Sérgio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 21.



em vista a não integração entre os processos tributários administrativo e judicial. Sob tal perspectiva, é essencial para a garantia da segurança jurídica que a norma tributária seja interpretada de forma técnica e imparcial, analisando os argumentos tanto do Fisco quanto do contribuinte.

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

Ademais, por mais que se tenha uma teoria tributária processual avançada, se as instituições que interpretarão e aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuírem qualidade técnica e imparcialidade para desempenhar tal tarefa, ainda permanecerá uma sensação de insegurança nas decisões proferidas pelos órgãos julgadores<sup>17</sup>. Esse cenário impulsiona a importância adquirida por órgãos de julgamento como o CARF. Por imposição legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é formado (em tese) por corpo de julgadores com conhecimento técnico.

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

Torna-se imprescindível, portanto, afastar a resistência, inclusive dos tribunais administrativos tributários, em cumprir, de fato, com os procedimentos legislativamente traçados, até para que os contribuintes não sejam compelidos a recorrer ao Poder Judiciário, para só então terem seus direitos tutelados com base nos ditames da justiça tributária.

### 3 REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A respeito do princípio da inafastabilidade da jurisdição, a Constituição Federal estabelece em seu art. 5º, XXXV, a impossibilidade de lei excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Em matéria tributária, a discussão que surge em torno do referido princípio diz respeito à possibilidade haver exceções no âmbito do processo administrativo fiscal, em particular quando estar-se diante de decisões que administrativas contrários ao Fisco, as quais, comumente, tem como consequência a extinção do crédito tributário objeto da controvérsia<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Ibid., p. 22.

<sup>18</sup> De acordo com Marcos Paulo de Araújo Santos: “Como se nota, a opção pela via administrativa no âmbito tributário, malgrado tenha seu reconhecimento como sendo mais favorável e atrativa para dirimir querelas da seara tributária, necessário se faz destacar que as decisões proferidas em última instância administrativa têm ensejado inúmeras controvérsias quanto à possibilidade de ingresso via judicial por parte do Fisco, principalmente quando a referida decisão administrativa lhes for desfavorável. Todavia, ao revés, em sendo desfavorável ao Contribuinte, é lhe assegurado à interposição da medida judicial cabível, utilizando-se de argumento da aplicabilidade do princípio da inafastabilidade da jurisdição ou do acesso ao judiciário. Contudo, quando se obsta o

Explicamos. A fase litigiosa do processo administrativo tributário federal inicia-se com a reclamação/impugnação apresentada pelo contribuinte contra o lançamento tributário. Em âmbito federal, o julgamento em 1ª instância é feito pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e, caso a decisão seja desfavorável ao contribuinte, este poderá recorrer, mediante a interposição de recurso voluntário para CARF. Após a decisão proferida em 2ª instância pelo CARF, surgem duas possibilidades: sendo vitoriosa a Fazenda Pública, surge a possibilidade do contribuir propor ação (p.ex., uma ação anulatória de débito tributário), rediscutindo a matéria em âmbito judicial; por outro lado, sendo exitoso o contribuinte, em princípio não seria conferido ao Fisco a possibilidade de se rediscutir a matéria na via judicial. As razões pelas quais existem essas duas posições serão explicadas a seguir.

### 3.1 Revisão Judicial das decisões administrativas desfavoráveis ao contribuinte

Quando o procedimento litigioso culmina em uma decisão do CARF favorável ao Fisco e, conseqüentemente, desfavorável ao contribuinte, surge a possibilidade de este ingressar perante o Poder Judiciário com uma determinada demanda que visa rediscutir a existência ou legalidade do crédito tributário. Se por um lado o contribuinte tem o dever de pagar o tributo, tem por outro lado, uma série de garantias e direitos oponíveis ao Estado, dentre eles a possibilidade de revisão da decisão administrativa pelo Poder Judiciário, em atendimento ao princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Para além da aplicação do princípio da inafastabilidade da jurisdição, a lógica por detrás da possibilidade de revisão judicial de decisões administrativas contrárias aos contribuintes também decorre do fato de que a Administração Fazendária tem a obrigação de revisar os próprios atos administrativos (e o lançamento de tributos são típicos atos administrativos), sobretudo quando tais atos padecem de determinado vício (como decadência, erro material, ausência de competência etc.), em atendimento ao princípio da autotutela. Caso a Administração Fazendária não revise de ofício seus próprios atos (o que, destacamos, é uma obrigação) ou, quando instada pelo contribuinte (por meio de uma impugnação na esfera administrativa), também não corrige eventuais lançamentos tributários indevidos, surge para a parte prejudicada o caminho do Judiciário como alternativa para a manutenção de suas garantias e direitos, bem como para exercer o controle dos atos administrativos que padecem de algum vício.

De maneira geral, e diante do exposto, há consenso na literatura e na jurisprudência sobre a possibilidade do contribuinte que se sinta prejudicado com eventual decisão administrativa proferida pelo CARF que lhe seja desfavorável ingressar no Poder Judiciário, reque-rendo a revisão da respectiva decisão.

---

acesso do Fisco ao Poder Judiciário faz nascer o que para muitos denomina como sendo coisa julgada administrativa, bem como possivelmente seria uma afronta, concedida *vênia* (sic), ao princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição estampado no art. 5º, inciso XXXV da CRFB/88." SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. *As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015, p. 22.

### 3.2 Revisão judicial das decisões administrativas desfavoráveis ao FISCO

A respeito da revisão judicial das decisões administrativas contrárias ao Fisco, podem-se mencionar duas correntes, uma sustentando que a revisão não é possível e outra que é possível. Vejamos.

A primeira corrente<sup>19</sup> – que defende ser impossível a revisão judicial das decisões administrativas desfavoráveis à Fazenda Nacional – legitima sua posição por meio de diferentes argumentos. O primeiro e mais significativo deles é a própria manutenção do princípio da segurança jurídica. Ora, se o processo administrativo tributário permite que o próprio Fisco revise e modifique seus atos de lançamento (em atendimento à autotutela), seria no mínimo contraditório que este, quando diante de uma decisão que lhe é desfavorável proferida por um órgão de sua estrutura (o caso do CARF), procurasse modificação tal decisão na esfera judicial. Partindo dessa premissa, acaso se permitisse ao Fisco uma ampla possibilidade de revisão judicial dessa espécie de decisão administrativa, haveria um esvaziamento do próprio processo administrativo tributário como garantia processual do contribuinte. Este último, ao seu turno, ficaria ausente de qualquer segurança no que tange aos efeitos da decisão administrativa que lhe fosse favorável.

Sob outra perspectiva, a posição que sustenta a impossibilidade de revisão judicial das decisões administrativas em matéria tributária também deriva de uma interpretação legislativa, tendo por fundamento o art. 156, IX, do CTN e, em nível federal, o disposto nos arts. 42 e incisos, e 45, do Decreto nº 70.235/1972. O art. 156, IX, do CTN versa sobre hipótese de extinção do crédito tributário, determinando que haverá a extinção do crédito em razão de “decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”. No mesmo sentido, o art. 42 e incisos, do Decreto nº 70.235/1972, prescreve que são definitivas as decisões administrativas de 1ª instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem a sua interposição; de 2ª instância; quando não caiba mais recurso ou, quando cabível, este não foi interposto; e de instância especial. Dessa forma, e nos termos do art. 45, do Decreto nº 70.235/1972, “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”. A consequência lógica da interpretação das normas em questão permitiria concluir que, em tese, decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco (e favoráveis ao contribuinte) tornar-se-iam definitivas na órbita administrativa, impedindo qualquer hipótese de revisão, seja ela administrativa ou judicial.

Conforme sustenta parte da doutrina, haveria então uma preclusão do direito da Fazenda Nacional questionar, na via judicial, decisões administrativas que lhes foram desfavoráveis, cuja consequência seria a ausência de interesse processual para tanto<sup>20</sup>. Nesse sentido, mesmo que houvesse discordância por parte do Fisco da decisão que fora proferida pelo CARF,

<sup>19</sup> Cf., dentre outros, XAVIER, Bianca Ramos. *O Controle Judicial das Decisões Proferidas pelo CARF Favoráveis ao Contribuinte*. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

<sup>20</sup> ROCHA, Sérgio André. *Estudos de Direito Tributário – Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015, p. 228.

inexistiria a capacidade processual postulatória para reivindicar em juízo a reforma da decisão<sup>21</sup>.

Ademais, além da não existência de interesse processual, a possibilidade de questionamento judicial, pela Fazenda Pública, da decisão proferida ao final do processo administrativo, traria insegurança às relações jurídicas tributárias, reduzindo a importância de órgãos como o CARF, cuja imparcialidade e independência técnica são essenciais para a proteção dos contribuintes. Dessa maneira, admitir que a Fazenda Pública possa pedir a anulação de uma decisão do CARF ao Poder Judiciário violaria a razoabilidade e a segurança jurídica, corolário do princípio da confiança que rege a Administração Pública.

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

Por outro lado, há um segundo posicionamento<sup>22</sup>, que defende a legitimidade do ajuizamento de ação pela Fazenda Pública para questionar a decisão final do processo administrativo, utiliza como principais argumentos a impossibilidade do processo administrativo fazer coisa julgada e (também) a garantida dada pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição.

De acordo com tal corrente, o fato de o processo administrativo fiscal não fazer coisa julgada torna a decisão administrativa mutável, autorizando a Fazenda Pública, em nome do princípio da inafastabilidade da jurisdição, buscar à revisão judicial da decisão desfavorável ao Fisco. Sob tal perspectiva, não haveria qualquer impeditivo contra o Fisco provocar o Poder Judiciário relativamente à matéria julgada no âmbito administrativo.

Tal interpretação tem sido sustentada no âmbito da Fazenda Nacional desde há muito tempo. Exemplo disso, foi a edição, em 2004, da Portaria PGFN nº 820, que previa, dentre outras coisas, a possibilidade da PGFN submeter à apreciação do Poder Judiciário decisões proferidas pelo então Conselho de Contribuintes/Câmara Superior de Recursos Fiscais (cujas funções são atualmente exercidas pelo CARF), quando tais decisões, expressa ou implicitamente, afastassem a aplicabilidade de normas e, cumulativamente ou alternativamente: i) versassem sobre valores superiores a R\$ 50 milhões; ii) tratassem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; iii) pudessem causar grave lesão ao patrimônio público (Portaria PGFN nº 820/2004, arts. 1º e 2º). Percebe-se que, à época, os critérios de revisibilidade judicial das decisões administrativas adotados no âmbito da Fazenda Nacional eram bastante amplos, dando margem à revisão de praticamente qualquer decisão administrativa em matéria tributária.

Posteriormente, a partir de 2014 a PGFN mudou seu entendimento. Por meio da edição da Nota PGFN/PGA/ Nº 1403/2014, a Procuradoria da Fazenda Nacional passou a adotar a interpretação de que a União não poderia ingressar com ação judicial para desconstituir decisões proferidas pela própria União, por meio de seus órgãos, a exemplo do CARF. Isto

<sup>21</sup> SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. *As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015, p. 89.

<sup>22</sup> Cf., dentre outros, DELGADO. José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2002.

porque tal interpretação causaria insegurança jurídica para o contribuinte e para processo administrativo tributário como um todo.

Ocorre que, conforme já mencionado, a partir de 2015 surge toda uma nova conjuntura no âmbito do processo administrativo tributário federal, qual seja, a Operação Zelotes. Ao identificar a prática de crimes de corrupção e fraude processual no âmbito do CARF, surgiriam argumentos que legitimariam a possibilidade de discussão, na via judicial, de decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco, sobretudo quando tais decisões mostram-se viciadas. Esse novo cenário tem sido, inclusive, adotado como pressuposto pela própria Fazenda Nacional para se requerer a anulação de decisões administrativas do CARF na qual foram constatadas irregularidades apontadas pela Operação Zelotes<sup>23</sup>.

### **3.3 Propondo critérios para a revisão judicial das decisões administrativas em matéria tributária**

Diante de todo o exposto, coadunamo-nos com a corrente que sustenta ser possível, sim, a revisão judicial das decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco, sobretudo em casos críticos de decisões viciadas, como tem sido apontado na Operação Zelotes. A admissão de tal possibilidade encontra respaldo tanto no exercício de autotutela dos atos administrativos, bem como no princípio da inafastabilidade da jurisdição, o qual também deve ser aplicável à Administração Pública. Sustentar o contrário seria legitimar decisões viciadas, proferidas inclusive com base em práticas criminosas.

No entanto, para nós a questão é mais sensível, na medida em que o processo administrativo tributário também deve atuar como um instrumento de manutenção da segurança jurídica nas relações entre o Fisco e o contribuinte. Dessa maneira, mostra-se necessário que haja critérios legais que estabeleçam quais seriam as possibilidades de revisão judicial das decisões proferidas em processos administrativos tributários.

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

Acerca dos possíveis critérios legitimadores para a revisão judicial das decisões administrativas em matéria tributária, pode-se adotar como parâmetros experiências já adotadas na legislação brasileira, a exemplo da desconstituição de sentença arbitral (cujas hipóteses de nulidade estão previstas no art. 32 e incisos, da Lei nº 9.307/1996), ou as hipóteses de cabimento da ação rescisória, conforme previsão contida no art. 966 e incisos, do CPC.

Tomando por base os critérios de propositura da ação rescisória e da desconstituição de sentença arbitral, elencamos, aqui, quais poderiam ser as possíveis hipóteses para o ajuizamento de ação anulatória de decisão proferida em processo administrativo tributário, quais sejam: i) quando proferida por prevaricação, concussão ou corrupção da autoridade julgadora; ii) quando proferida por autoridade incompetente; iii) resultar de simulação ou colusão entre

<sup>23</sup> Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,fazenda-quer-anular-julgamentos-no-carf-que-somam-multas-de-r-30-bi,70001673126>. Acesso em: 31 mar. 2020.

as partes, a fim de fraudar a lei; iv) violar manifestamente norma jurídica; v) fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em outro processo ou venha a ser demonstrada na própria ação anulatória;; vi) obtiver o Fisco, posteriormente à decisão administrativa, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; vii) fundada em erro verificável do exame dos autos.

Por outro lado, também se mostra razoável estabelecer um prazo prescricional para a propositura da referida ação anulatória pelo Fisco, o qual, em nossa opinião, deveria ser de, no máximo, 2 anos, a contar do momento que a decisão se tornar irreformável na esfera administrativa. A interpretação aqui é similar ao prazo prescricional das ações anulatória contra decisões administrativas que indeferem pedido de restituição de tributos, conforme previsão contida no art. 169, do CTN.

Para instrumentalizar tal proposta, a regulamentação das hipóteses de revisão judicial das decisões administrativas pode ocorrer por meio alteração do Decreto nº 70.235/1972 ou mesmo do Código Tributário Nacional. A opção pela alteração em um ou outro diploma legal se reflete na abrangência de aplicação da norma. Caso a alteração legislativa ocorra via Decreto nº 70.235/1972, a regulamentação ficaria adstrita ao processo administrativo tributário federal. Em contraponto, se a normatização ocorrer via Código Tributário Nacional, todos os entes federativos (União, Estados, DF e Municípios) poderão se utilizar da norma para propor ações anulatórias específicas com o objetivo de desconstituir decisões em processos administrativos tributários que lhe forem desfavoráveis.

Por fim, cabe registrar que o sistema tributário nacional, que tem por base uma complexa legislação e em uma sistemática de arrecadação calcada no autolancamento, é (e continuará sendo) pautado pela litigiosidade<sup>24</sup>. Sendo assim, alterações legislativas que visam regulamentar em quais situações a Fazenda Pública pode pleitear a anulação de decisão administrativa que lhe é desfavorável são fundamentais para garantir maior segurança jurídica na relação Fisco e contribuinte, principalmente em cenários de crise institucional, como os observados com a Operação Zelotes.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo administrativo tributário deve ser encarado como uma garantia processual e material em favor do contribuinte. Ademais, as discussões administrativas em matéria tributária não podem ser entendidas como mera correção de lançamentos ou erros materiais, devendo ser compreendidas como algo mais amplo e ligado a diversos princípios, o devido processo legal, a segurança jurídica, a celeridade e a eficiência.

Em que pese os órgãos de julgamento, a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, estarem sendo alvo de inúmeros questionamentos quanto à sua eficácia, imparcialidade e transparência, não se deve relevar que os tribunais administrativos tributários são dotados (ou deveriam ser) de uma maior tecnicidade para o julgamento de matéria tributária, principalmente quando comparados ao Poder Judiciário. As discussões travadas no CARF

<sup>24</sup> ROCHA, Sérgio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 58.

muitas vezes são dotadas de uma dimensão técnica que não é encontrada e, por vezes, não é possível de ser realizada no âmbito do Judiciário.

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

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

As previsões legais acerca dos efeitos das decisões administrativas que extinguem o crédito tributário têm como objetivo trazer segurança jurídica na relação entre o Fisco e o contribuinte. No entanto, não exclui a possibilidade de revisão judicial de processos que padeçam de algum vício, sobretudo os vícios derivados de fraude ou corrupção da autoridade julgadora. O que não se pode permitir é que a Fazenda Pública, por entender errônea a interpretação da lei tributária dada pelos julgadores do CARF no caso concreto, postule sua reforma no Judiciário. Por outro lado, nada impede que, quando a questão não versar sobre interpretação da norma, mas simplesmente sobre a licitude da conduta do julgador, a Administração Fazendária possa proceder a anulação do ato.

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

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

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

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Janaína Nicolau de; SANTANA, Hadassah Laís de Souza; FRANCO JÚNIOR, Nilson José. As possíveis transformações no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Jurídica - UNICURITIBA*, v. 4, n. 45, p. 534-564, 2016, p. 550-551. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1835/1210>. Acesso em: 31 mar. 2020.
- DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2002.
- LÔBO NETO, Benjamin de Souza; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. *Fragments de Cultura*, v. 24, p. 123-138, 2014. Disponível em: <http://seer.pucgoias.edu.br/index.php/fragmentos/article/view/3406/1988>. Acesso em: 31 mar. 2020.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira; PIMENTEL, João Otávio Martins. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: o que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? In: *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 69, p. 161-182, 2016. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1811/1720>. Acesso em: 31 mar. 2020.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017, e-book.
- REZENDE, Thiago Dutra Hollanda de. Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. In: *Sociedade em Debate (UCPel)*, v. 22, n. 1, p. 141-174, jan./jun., 2016. Disponível em: <http://revistas.ucpel.edu.br/index.php/rsd/article/view/1370/906>. Acesso em: 31 mar. 2020.
- ROCHA, Sérgio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ROCHA, Sérgio André. *Estudos de Direito Tributário – Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2015.
- SANTOS, Marcos Paulo de Araújo. *As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015.
- XAVIER, Bianca Ramos. *O Controle Judicial das Decisões Proferidas pelo CARF Favoráveis ao*



*Contribuinte*. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.