

NOVAS SÚMULAS DO CARF E AS IMPLICAÇÕES PARA O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

*Maurício Pereira Faro*¹

*Bernardo Motta Moreira*²

1. INTRODUÇÃO

Honrados em participar de mais um Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, nos debruçamos sobre relevantes temas do processo administrativo tributário, especificamente sobre o impacto das novas súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF –, órgão de excelência e que tem prestado relevantes serviços ao Direito Tributário brasileiro.

1. Advogado no Rio de Janeiro e em Brasília; Ex-Conselheiro Titular da Primeira Seção do CARF; Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho; Professor dos cursos de Pós-Graduação do IBET, UCAM, PUC-RJ e FGV/RJ; Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ.

2. Doutor, Mestre e Bacharel em Direito pela UFMG; Conselheiro do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG) e do Conselho Administrativo de Recursos Tributários de Belo Horizonte (CART/BH), Ex-Conselheiro Titular da Terceira Seção do CARF; Professor do IBMEC-BH e da Pós-graduação da Escola do Legislativo da ALMG; Advogado.

Antes de analisarmos a edição dos novos enunciados de súmulas e os critérios para tal deliberação, abordaremos a natureza do processo tributário administrativo e a importância da uniformidade e previsibilidade das decisões administrativas nele prolatadas.

2. PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UMA DISTINÇÃO QUE SE FAZ NECESSÁRIA

A doutrina processualista moderna sustenta que o procedimento é gênero, que, por sua vez, comporta diversas espécies, entre elas o processo. Processo, portanto, é a espécie de procedimento que se desenvolve em contraditório. Na senda de Elio Fazzalari,³ Aroldo Plínio Gonçalves entende que os procedimentos são preparatórios de atos estatais, considerados como provimentos, cuja origem pode ser qualquer dos poderes da República.⁴

Deve o provimento estatal ser precedido de um procedimento por gerar efeitos imperativos que atingem a esfera dos direitos dos administrados.⁵ O procedimento tem a finalidade de preparar os provimentos estatais, e não pode ser tido como mera sucessão de atos ou modo de mover-se dos atos processuais. Tanto o procedimento quanto o processo

3. FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.

4. GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102.

5. “[...] quando o ato do Estado se destina a provocar efeitos na esfera dos direitos dos administrados, da sociedade, dos jurisdicionados, quando é um ato dotado de natureza imperativa, um ato de poder, tem-se o provimento que, para que seja emanado, válida e eficazmente, dever ser precedido da atividade preparatória, disciplinada no ordenamento jurídico. Em razão de seu caráter imperativo, o provimento se distingue de todos os demais atos [...]. A atividade preparatória do provimento é o procedimento que, normalmente, chega a seu termo final com a edição do ato por ele preparado, por isso, esse mesmo ato de caráter imperativo geralmente é a conclusão do procedimento, o seu ato final” (GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102-103).

são finalísticos, motivo pelo qual a distinção entre processo e procedimento não pode mais ser feita com base no critério finalístico.⁶ Segundo Fazzalari, portanto, processo e procedimento possuem finalidade de preparar provimentos estatais que gerarão efeitos em relação aos administrados.⁷

Deixa-se de inserir o procedimento no processo, propondo-se o raciocínio inverso: “o processo é um procedimento, mas não qualquer procedimento; é o procedimento de que participam aqueles que são interessados no ato final, de caráter imperativo, por ele preparado”.⁸ Elio Fazzalari propõe como distinção essencial entre processo e procedimento o contraditório,⁹ considerando processo como o procedimento que se desenvolve com a presença do contraditório, que requer seja ofertada a simétrica oportunidade de participação dos interessados no provimento estatal.¹⁰

Observe-se que tal visão teórica concebe o procedimento não como um meio formal que exterioriza o processo, mas como um conjunto de atos preparatórios de provimentos estatais, os quais, por sua vez, traduzem atos de caráter vinculante que repercutem na esfera jurídica dos cidadãos. A participação, na realização desses atos, e em igualdade de condições, daqueles em cuja esfera jurídica o ato final produzirá efeitos é

6. GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 64-66.

7. FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.

8. GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 68.

9. “O processo é um procedimento do qual participam (são habilitados a participar) aqueles em cuja esfera jurídica o ato final é destinado a desenvolver os seus efeitos: em contraditório e de modo que o autor não possa obliterar as suas atividades” (FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006, pp. 118-119).

10. “A qualidade de contraditor, onde quer que ela concorra com a de autor do ato, importa, por outro lado, uma consequência essencial: mesmo quando se trate de um órgão público, munido de império, o autor é colocado, durante a fase preparatória do ato (salvo sua proeminência na sucessiva fase de emanação do provimento), em pé de simétrica paridade em relação ao outro ou aos outros contraditores” (FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006, p. 123).

que caracteriza o contraditório, e, portanto, autoriza designar por processo tal procedimento.

Na esfera administrativa-tributária, haverá procedimento no regime jurídico que envolve as atividades da fiscalização, bem como nas etapas preparatórias ao ato de lançamento. A simples fiscalização, em si mesma considerada, não comporta pretensão, e, em consequência, não há falar em resistência do administrado. Daí inexistir a figura do litígio, não havendo, pois, que se falar em processo.¹¹

Haverá processo a partir do momento em que a Administração Ativa realiza o lançamento e o contribuinte se insurge contra aquele ato, protocolando sua reclamação, impugnação, defesa ou algo da espécie. Em suma, o processo tributário terá início com a instauração da lide, com a insurgência do cidadão contra o ato administrativo que afronta seus interesses.¹²

Cumprido destacar que a própria Constituição da República de 1988, ao prever o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, que são os pilares substantivos do devido processo legal, utilizou o termo processo administrativo, e não em

11. Por isso mesmo, no âmbito do procedimento fiscal deve imperar o princípio da inquisitorialidade. “O procedimento administrativo de lançamento é todo ele dominado por um princípio inquisitório, no que concerne à investigação, e por um princípio de verdade material, no que tange à valoração dos fatos, donde resulta a livre apreciação de provas, a admissibilidade de todos os meios de prova e o dever de investigação do Fisco, sem sujeição às regras clássicas de repartição de ônus de prova e de delimitação do objeto do processo, que vigoram nos processos dispositivos, de que é paradigma o processo civil” (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156). A propósito, confira-se o seguinte julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda: “CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DESCABIMENTO - O procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal. Incabível a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pelo fato do sujeito passivo não ter acompanhado todo o trabalho de investigação desenvolvido pela autoridade fiscal, antes da lavratura do auto” (CARF, Ac. 105-15499, Recurso 146.012, Relator Daniel Sahagoff, 26/01/2006).

12. MARINS, James. *Direito Processual tributário brasileiro*: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2002, p. 164.

mero procedimento (art. 5º, inciso LV). O dispositivo constitucional se refere a *processo judicial* ou *processo administrativo*, deixando claro que o encadeamento de atos tendentes à solução de uma controvérsia é processo, independentemente de se desenvolver no âmbito administrativo ou judicial. A utilização do termo “litigantes” é também coerente com este raciocínio, porquanto designa todos aqueles que estão envolvidos em *litígio*, seja no âmbito administrativo ou judicial. Com a Constituição de 1988, a *coisa julgada material* deixa de ser o marco de distinção entre procedimento e processo, para dar lugar à *lide*. O critério da lide foi positivado pela nossa Constituição da República de 1998, em seu art. 5º, LV, na exata medida em que especificamente assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes, quer no âmbito administrativo ou judicial.¹³

No instante em que o percurso destinado à emissão do ato de lançamento se torna litigioso, altera-se a natureza da relação dinâmica, que se transmuda de *procedimento* para o *processo*. Trata-se da mencionada alomorfia jurídica, extraída da doutrina de James Marins, momento em que o *modus operandi* do agente administrativo, antes informado por princípios do procedimento administrativo passa a governar-se por princípios processuais.¹⁴ Desse momento em diante, a atividade estatal deverá obediência ao sistema de garantias processuais, notadamente o contraditório e ampla defesa, positivados no plano constitucional.

Para nós, portanto, cuida o procedimento fiscal do ato de lançamento. Tem caráter fiscalizatório ou apuratório e por finalidade preparar o ato de lançamento. Não havendo impugnação desse ato pelo sujeito passivo, o procedimento exaure-se com o pagamento do montante do tributo e seus acréscimos legais. Por outro lado, o processo administrativo

13. MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p.149.

14. MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 25.

tributário refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a Administração. Instaura-se no exato momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo, ou seja, quando há o início da fase litigiosa.¹⁵

3. A “JURISDIÇÃO” ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

No Brasil, de acordo com o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988, qualquer causa, qualquer litígio, pode ser levado ao exame do Poder Judiciário, mercê do Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional.

15. O Decreto nº 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, estabelece em seu art. 14, que “a *impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*” Vale notar que, não havendo impugnação, não há litígio ou melhor, não haverá processo administrativo. É pacífico o entendimento de que a impugnação intempestiva, além de não instaurar a fase litigiosa do processo, acarreta preclusão processual, o que impede o julgador administrativo de conhecer as razões de defesa, mesmo que o lançamento esteja viciado (cfr. julgado do antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, acórdão nº 104-16.956, Rel. Remis Estol, DOU de 25.05.1999). Veja-se a seguinte ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça: TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ARTS. 14 E 15 DO DECRETO N. 70.235/72. REVELIA. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. ART. 35 DO DECRETO N. 70.235/72. APLICABILIDADE AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS PEREMPTOS E NÃO ÀS IMPUGNAÇÕES INTEMPESTIVAS. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de interposição de recurso voluntário em processo administrativo contra decisão que não conhece da impugnação à notificação de infração, por intempestividade. 2. O Tribunal de origem, soberano das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, confirmou a intempestividade da impugnação à notificação da infração, bem como corroborou o entendimento de que a não apresentação da impugnação no prazo legal configura revelia e impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, o que justifica o não cabimento do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. 3. Depreende-se da interpretação do arts. 14 e 15 do Decreto n. 70.235/72 que a falta da impugnação da exigência, no prazo preconizado de trinta dias, obsta a instauração da fase litigiosa do procedimento administrativo, de maneira a autorizar a constituição definitiva do crédito tributário. 4. Aplica-se o art. 35 do Decreto n. 70.235/72 aos casos em que o próprio recurso voluntário é considerado perempto, e não quando a impugnação da exigência não é conhecida em face da intempestividade. Recurso especial improvido. (REsp 1.240.018/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05/04/2011, DJe 13/04/2011).

Tal sistema da jurisdição única foi adotado por nós desde 1891, de modo que todos os conflitos, independentemente de quem figure como parte, serão resolvidos perante o Poder Judiciário. Mesmo as causas envolvendo diretamente atos da Administração são de responsabilidade das instâncias do Poder Judiciário, não havendo espaço para um “contencioso administrativo” nos moldes franceses, em que há uma jurisdição especial para solucionar os casos litigiosos em que Administração fizer parte.

A Administração Pública francesa só se subordina à jurisdição especial do contencioso administrativo, a partir da autoridade máxima do Conselho de Estado, que prolata decisões definitivas, não submetidas ao crivo do Poder Judiciário. Ao revés, aqui, apenas quando as causas ou decisões administrativas forem decididas pelo Poder Judiciário é que se encontrarão revestidas pela coisa julgada.¹⁶

16. Colhe-se do magistério de Paulo Adyr do Amaral: “Embora essa linguagem já esteja se tornando corriqueira, o certo é que, tecnicamente, não se pode falar de verdadeira jurisdição administrativa no Brasil. A existência de duas espécies de processo (administrativo e judicial) não implica, por corolário, dualidade de jurisdição – como ocorre em outros países. Processo é meio, caminho ou instrumento para a solução da controvérsia, ao passo que jurisdição traz em si a idéia de definitividade da solução. Dessa forma, não haveria, no Brasil, dualidade de jurisdição, mas jurisdição una, na medida em que, via de regra, a revisibilidade das decisões administrativas pelo Poder Judiciário faz com que somente este detenha a prerrogativa de julgar definitivamente. (AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 58). Outrossim, leciona Alberto Xavier: “O Direito brasileiro, desde a Constituição Republicana de 1891, é dominado pelo *princípio da universalidade da jurisdição, princípio da garantia jurisdicional* ou *sistema de jurisdição única*, segundo o qual a função jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, de cuja apreciação não pode ser excluída qualquer lesão ou ameaça de lesão de direito individual, ainda que tal lesão ou ameaça seja decorrente de ato da Administração. Trata-se, pois, de uma *reserva absoluta de jurisdição* dos órgãos do Poder Judiciário, que tem como corolário a impossibilidade de atribuição de poderes jurisdicionais aos órgãos do Poder Executivo. Não existe, assim, entre nós um sistema de “contencioso administrativo” de inspiração francesa, caracterizado por a totalidade ou parte das questões relativas à Administração Pública (notadamente as tributárias) serem reservadas à apreciação definitiva de órgãos do Poder Executivo, aos quais são conferidos poderes jurisdicionais ou “parajurisdicionais”. [...] Ao invés de uma “dualidade de jurisdições” (a administrativa e a judicial), entre si soberanas e insuscetíveis de revisão recíproca, existe uma “jurisdição única” exclusivamente atribuída ao Poder

Não obstante o sistema da jurisdição uma brasileiro, o ordenamento jurídico prevê uma série de instrumentos e meios processuais que podem ser aviados perante a autoridade administrativa. Apesar de esses processos não fazerem coisa julgada material,¹⁷ sendo sempre passíveis de revisão pelo Poder Judiciário, isso não quer dizer que o processo administrativo tenha sido deixado de lado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Embora se saiba não existir no Direito brasileiro o contencioso administrativo propriamente dito, pode-se dizer que a Administração, no âmbito do processo administrativo, ao exercer seu poder de tutela jurídica dos direitos e interesses públicos, submetendo-os ao princípio da legalidade, e evitando prejuízos a direitos dos cidadãos, está no exercício de uma

Judiciário. [...] O processo administrativo tributário, tal como se encontra disciplinado no nosso Direito, não tem, pois, qualquer ponto de contacto com o modelo europeu do contencioso administrativo: nem na sua modalidade de “justiça reservada”, nem na sua modalidade de “justiça delegada”. E isto porque nunca foi reconhecido aos seus órgãos de julgamento (ao contrário do que no contencioso administrativo sucede) a natureza de “tribunais”, exercendo plenamente uma função jurisdicional “na Administração”, que culminasse com sentenças irrevisíveis pelo Poder Judiciário. Trata-se, pois, de um processo administrativo jurisdicionalizado sob a forma de um processo impugnatório de anulação, que representa uma forma avançada e aperfeiçoada do clássico recurso hierárquico no âmbito interno da Administração ativa”. (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 23-27).

17. Apenas quando a decisão administrativa se dá de forma favorável ao contribuinte, pode-se dizer que há, impropriamente falando, uma “coisa julgada administrativa”, na medida em que não é cabível à Administração ir ao Poder Judiciário contra um ato próprio. Na realidade, o termo coisa julgada não pode ser usado como atributo de uma decisão administrativa, pois, realmente, é o Poder Judiciário que dará a última palavra sobre determinado conflito de interesses. A *res iudicata* é uma qualidade da decisão judicial, implicando em sua imutabilidade. Por seu turno, a decisão proferida no âmbito administrativo, não se torna, em qualquer hipótese, imutável. É direito inquestionável do contribuinte o ingresso em juízo se insatisfeito com a decisão proferida no processo administrativo fiscal. Outrossim, ainda que favoráveis aos contribuintes, as decisões administrativas, como atos administrativos que são, podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário via Ação Popular ou Ação Civil Pública, caso eivadas de nulidades. O que não se pode admitir é que a própria Administração se insurja contra tal decisão e ingresse em juízo para reformá-la, buscando uma nova interpretação dos fatos e da legislação aplicada. Assim, dado o caráter vinculante da decisão administrativa somente para a Administração Pública, é que alguns doutrinadores se valem da expressão “coisa julgada administrativa”.

função judicante, razão pela qual considera-se existente uma jurisdição administrativa.

Esse poder de tutela do direito e o poder-dever de observar as normas legais, efetivando direitos e obrigações, pode ser entendido como uma forma de jurisdição, no âmbito do processo administrativo, para convencimento e formação da vontade administrativa, de reconhecimento e acatamento de direitos dos administrados. Há, assim, a entrega de prestação administrativa jurisdicional, já que envolve juízo a respeito dos interesses e fundamentos jurídicos formulados.¹⁸

Tendo em vista a função jurisdicional, qual seja, a de dizer o direito nos casos concretos de conflitos, exercida pela Administração, no seio do processo administrativo, Meirelles propõe, inclusive, uma distinção entre funções “jurisdicional” e “judicial”.¹⁹ Diante do fato de que a jurisdição é a atividade de dizer o direito, como vimos acima, tanto o Poder Judiciário como o Executivo, quando interpretam e aplicam a lei, estão a exercê-la.

18. “Os Tribunais Administrativos são órgãos do Poder Executivo com competência jurisdicional específica para assuntos indicados em lei, a serem decididos nos recursos próprios. Não integram o Poder Judiciário, nem proferem decisões conclusivas para a Justiça Comum (CF, art. 5º, XXXV). Atuam e decidem no âmbito restrito da Administração ativa, vinculando-a aos seus julgamentos, comumente sujeitos a revisão do Ministro de Estado, que, em tais casos, representa a última instância administrativa. Esses Tribunais são, pois, órgãos auxiliares dos respectivos Ministérios, ao lado dos quais exercem funções jurisdicionais administrativas parajudiciais ou quase-judiciais, destinadas à solução de questões internas da Administração ou de pendências suscitadas pelos administrados. Dentre eles merecem destaque os Conselhos de Contribuintes, o Conselho Superior de Tarifa, o Tribunal Marítimo, o Conselho de Terras da União, o Conselho de Águas e Energia Elétrica” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª ed., Malheiros Editores, São Paulo: 1997, pp. 662-663).

19. Em nota, o professor adverte que: “Não se confunda jurisdicional com judicial. Jurisdição é atividade de dizer o direito, e tanto diz o direito o Poder Judiciário como o Executivo e até mesmo o Legislativo, quando interpretam e aplicam a lei. Todos os Poderes ou órgãos exercem jurisdição, mas somente o Poder Judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial, isto é, de dizer o direito com força de coisa julgada. É por isso que a jurisdição do Tribunal de Contas é meramente administrativa, estando suas decisões sujeitas a correção pelo Poder Judiciário quando lesivas de direito individual, como já foi sumulado pelo STF (Súmula 6) e reiteradamente decidido pela nossa Justiça” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª ed., Malheiros Editores, São Paulo: 1997, p. 663).

É claro que, apesar de outros poderes ou órgãos exercerem jurisdição, isto é, a tarefa de aplicar e interpretar o direito, somente o Poder Judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial. Só este poder tem a competência, segundo a Constituição brasileira, de dizer o direito com força de coisa julgada, de forma definitiva para as partes (diferentemente do Direito francês, como aludido). Por esse motivo, a jurisdição exercida no âmbito do processo administrativo é meramente administrativa, estando suas decisões sujeitas à revisão do Poder Judiciário.

É digno de nota que a doutrina nacional e estrangeira tem utilizado a expressão “jurisdição administrativa” para designar a atividade processual desenvolvida no âmbito da Administração. Na expressão de Gordillo: “*Lo jurisdiccional es el género, el qual admitiría dos espécies: la ‘jurisdicción judicial’ y la ‘jurisdicción administrativa’*”.²⁰ No mesmo sentido, Marcelo Caetano: “*Segundo a doutrina tradicional, todo aquele que define, com força executória, o Direito aplicável a casos concretos, exerce jurisdição: há uma jurisdição judicial e uma jurisdição administrativa, como existe jurisdição eclesiástica, militar etc.*”. Nessa visão, seria jurisdiccional qualquer processo: judicial ou administrativo.²¹

Rubens Gomes de Sousa, em parecer publicado na década de 50, sustentou que a Administração Judicante desempenha a mesma função do Poder Judiciário, haja vista que também ela tem por objeto o restabelecimento da plenitude da ordem jurídica lesionada, mediante a solução de controvérsia originada entre as partes pela lesão do direito.²² Observe-se, por derradeiro, que da mesma forma que ocorre com o processo

20. GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1, Parte General, 7ª ed., Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, pp. IX-28.

21. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 57.

22. SOUSA, Rubens Gomes de. “Revisão Judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa própria da Administração”. *Revista de Direito Administrativo*. n.º 29, Rio de Janeiro: 1952, p. 445.

judicial, a provocação do administrado é necessária para instaurar o processo administrativo. Seabra Fagundes ressalta que o ato administrativo, algumas vezes, também depende de provocação do interessado. Em certos casos, só após o requerimento deste é que a Administração Pública o pratica. Mas, no ato jurisdicional, a provocação é sempre indispensável.²³

Assim, considera-se que a decisão administrativa, proferida no bojo do processo administrativo, com contraditório e ampla defesa, aproxima-se muito de uma decisão judicial. Há verdadeiro exercício de uma função jurisdicional (não judicial).

Um importante efeito disso, até como decorrência do princípio constitucional da impessoalidade da Administração Pública, é que não se pode falar que o julgador administrativo seja parcial na análise do litígio, sendo a utilização dessa afirmação considerável para outros fins, que não o jurídico. Leciona Seixas Filho que a imparcialidade é um componente da função administrativa, cujo exercício leva a que o interesse coletivo sempre tenha supremacia sobre o interesse particular do cidadão contribuinte, discriminação esta, entretanto, entre interesse público e privado, que constará sempre de norma legal, razão pela qual, ao aplicar a lei desinteressadamente, a autoridade administrativa estará agindo imparcialmente, sem conflitar com interesses subjetivos dos destinatários da norma legal.²⁴

Conforme aduz Sergio André Rocha, como princípio regente do processo administrativo fiscal, o princípio da impessoalidade impõe a imparcialidade do órgão ou agente julgador, o qual não deve buscar vantagem para si ou privilegiar interesses dos administrados, pautando sua atuação pela observância objetiva das normas jurídicas (realização do princípio da legalidade) e a busca da verdade material.²⁵

23. FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1984, p. 73.

24. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a Função Fiscal*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 12.

25. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 61.

4. OS ENUNCIADOS DE SÚMULAS: UNIFORMIDADE, RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O objetivo do processo da edição de súmulas é trazer para a sociedade, por meio da uniformização da jurisprudência, segurança jurídica na área tributária, reduzindo litígios e garantindo uma aplicação isonômica da lei.

Além da uniformidade, as súmulas podem contribuir para a razoável duração do processo, princípio consagrado no artigo 5º, LXXVIII, da Constituição da República de 1988, que diz que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. A demora no julgamento dos processos tributários administrativos gera insegurança jurídica para o contribuinte, que fica na expectativa da decisão, e enquanto isso a dívida vai sendo acrescida de juros e correção monetária, que retroagem à data do débito exigido, fazendo com que a demora beneficie o Fisco.

Sergio André Rocha considera que, uma vez uniformizados os critérios jurídicos acerca da interpretação/aplicação da legislação tributária em dada situação, é importante que haja mecanismos que vinculem as autoridades fazendárias de fiscalização a tais critérios, de forma a evitar novas autuações sobre a mesma matéria. Esse foi o objetivo que orientou a inclusão dos arts. 72 a 75 no Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF),²⁶ os quais estabelecem a possibilidade da

26. “Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º Compete ao Pleno da CSRF a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a 2 (duas) ou mais turmas da CSRF.

§ 2º As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua competência.

§ 3º As súmulas serão aprovadas por, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado.

Art. 73. A proposta de súmula será de iniciativa de conselheiro do CARF, do

edição de súmulas, pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, às quais pode ser atribuído efeito vinculante sobre a Administração Fazendária.

Combatendo as críticas de certos autores de que as súmulas vinculantes investiriam o órgão que as edita de inconveniente

Procurador- Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou de Presidente de confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

§ 1º A proposta de que trata o caput será dirigida ao Presidente do CARF, indicando o enunciado, devendo ser instruída com pelo menos 5 (cinco) decisões proferidas cada uma em reuniões diversas, em pelo menos 2 (dois) colegiados distintos.

§ 2º A súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, considera-se que os colegiados anteriores à data de aprovação deste Regimento Interno são distintos dos colegiados estruturados a partir de sua aprovação.

Art. 74. O enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

§ 1º A proposta de que trata o caput será encaminhada por meio do Presidente do CARF.

§ 2º A revisão ou o cancelamento do enunciado observará, no que couber, o procedimento adotado para sua edição.

§ 3º A revogação de enunciado de súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

§ 4º Se houver superveniência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, que contrarie súmula do CARF, esta súmula será revogada por ato do presidente do CARF, sem a necessidade de observância do rito de que tratam os §§ 1º a 3º. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

§ 5º O procedimento de revogação de que trata o § 4º não se aplica às súmulas aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

§ 1º A proposta de que trata o caput será encaminhada por intermédio do Presidente do CARF

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.”

Poder Legislativo,²⁷ Rocha lembra que uma característica fundamental de um sistema tributário de massas é a transferência das atividades de apuração e recolhimento dos tributos para os contribuintes, responsáveis pela interpretação/aplicação da legislação tributária, o que faz crescer as controvérsias entre Fisco e contribuintes. Por isso, em um sistema massificado de processos não é possível, infelizmente, que cada caso seja apreciado de forma individualizada, desconsiderando que, em matéria tributária, a repetição é a tônica. Assim, a edição de súmulas vinculantes no campo do processo administrativo fiscal encontra-se em linha com o princípio da duração razoável do processo, sendo instrumento de garantia da efetividade do processo administrativo fiscal possível.²⁸

5. A RECENTE APROVAÇÃO DE ENUNCIADOS DE SÚMULAS PELO CARF E O SEU EFEITO VINCULANTE

No último dia 6 de agosto de 2021, o Pleno e as turmas da Câmara Superior do CARF se reuniram para julgar 45 propostas de súmulas sobre diferentes matérias, das quais 26 foram aprovadas e passaram, imediatamente, a ser de observância obrigatória pelos membros do conselho, nos termos do mencionado art. 72 de seu regimento interno (vide nota de rodapé nº 54). Não se tem a pretensão, nesse momento, de aprofundar no teor de cada enunciado sumular, mas apenas expor como o procedimento de aprovação se deu.

De acordo com o art. 72, as decisões reiteradas e uniformes do CARF devem ser consubstanciadas em súmulas, as quais são de observância obrigatória pelos membros do CARF. Contudo, os demais membros da administração pública, tais

27. BOTALLO, Eduardo. Súmulas obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e direitos dos Administrados. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 63-64.

28. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 130 e ss.

como Receita Federal, Delegacia de Julgamento (DRJ) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), somente se vinculam ao teor das mencionadas súmulas caso o Ministro da Fazenda atribua efeitos para tanto (vide art. 75 do RICARF).

Mais recentemente, em 11 de novembro de 2021, a Portaria do Ministério da Economia nº 12.975, tornou vinculante 22 das 26 súmulas aprovadas em agosto.²⁹ Com a norma,

29. São elas: Súmula CARF nº 162 - O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. Súmula CARF nº 163 - O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 164 - A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. Súmula CARF nº 165 - Não é nulo o lançamento de ofício referente a crédito tributário depositado judicialmente, realizado para fins de prevenção da decadência, com reconhecimento da suspensão de sua exigibilidade e sem a aplicação de penalidade ao sujeito passivo. Súmula CARF nº 166 - Inexiste vedação legal à aplicação de juros de mora na constituição de crédito tributário em face de entidade submetida ao regime de liquidação extrajudicial. Súmula CARF nº 167 - O art. 76, inciso II, alínea «a» da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. Súmula CARF nº 169 - O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. Súmula CARF nº 170 - A homologação tácita não se aplica a pedido de compensação de débito de um sujeito passivo com crédito de outro. Súmula CARF nº 171 - Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 172 - A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. Súmula CARF nº 174 - Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Súmula CARF nº 175 - É possível a análise de indébito correspondente a tributos incidentes sobre o lucro sob a natureza de saldo negativo se o sujeito passivo demonstrar, mesmo depois do despacho decisório de não homologação, que errou ao preencher a Declaração de Compensação - DCOMP e informou como crédito pagamento indevido ou a maior de estimativa integrante daquele saldo negativo. Súmula CARF nº 176 - O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. Súmula CARF nº 177 - Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de

a Receita Federal e todos os seus órgãos e servidores ficam obrigados a seguir os entendimentos das súmulas que ganharam efeito vinculante. Em relação aos demais casos, apenas os conselheiros do Carf estão vinculados. Ou seja, nesses quatro casos,³⁰ ainda seria possível um fiscal da Receita lavrar um auto de infração contrário a um entendimento sumulado.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de edição de enunciados sumulares é uma tendência diante de uma tributação massificada e sujeita a tantos litígios. As súmulas servem como instrumento para previsibilidade dos julgamentos e para a interpretação e aplicação isonômica da lei.

Por outro lado, os intérpretes do Direito não são máquinas e, evidentemente, os enunciados sumulares, como textos

homologação. Súmula CARF nº 178 - A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Súmula CARF nº 179 - É vedada a compensação, pela pessoa jurídica sucessora, de bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas por pessoa jurídica sucedida, mesmo antes da vigência da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999. Súmula CARF nº 180 - Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. Súmula CARF nº 183 - O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo, não deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que tratam as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/01. Súmula CARF nº 184 - O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei nº 37/66 e do artigo 753 do Decreto nº 6.759/2009. Súmula CARF nº 185 - O Agente Marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no País, é sujeito passivo da multa descrita no artigo 107 inciso IV alínea «e» do Decreto-Lei 37/66. Súmula CARF nº 186 - A retificação de informações tempestivamente prestadas não configura a infração descrita no artigo 107, inciso IV, alínea «e» do Decreto-Lei nº 37/66. Súmula CARF nº 187 - O agente de carga responde pela multa prevista no art. 107, IV, «e» do DL nº 37, de 1966, quando descumpra o prazo estabelecido pela Receita Federal para prestar informação sobre a desconsolidação da carga.

30. As súmulas que não entraram na portaria são as de nºs 168, 173, 181 e 182.

que são, deverão ser interpretados em casa caso, comportando *distinguishing* ou distinção.

Quanto à vinculação das súmulas, considera-se que nada justifica dar tratamento diverso (não vinculante) quando os enunciados são favoráveis aos contribuintes. É certo que as autuações com base em entendimentos sumulados fatalmente são anuladas no CARF, gerando gastos desnecessários para a defesa administrativa. Ademais, processos administrativos natimortos só servirão para abarrotar mais o tribunal administrativo e prejudicar a duração razoável dos demais processos.

