

PODE O FISCO AJUIZAR AÇÃO PARA REVER DECISÃO ADMINISTRATIVA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE?

CAN THE TAXATION AUTHORITY SUE TO REVIEW FAVORABLE DECISIONS TO THE TAXPAYERS?

Autor convidado

Thiago Buschinelli Sorrentino

Doutorando em Ciências Jurídicas pela

Universidade Autónoma de Lisboa – UAL/Portugal.

Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia

Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

Especialista em Direito Tributário Material pela Pontifícia

Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

Professor da Associação dos Magistrados

do Distrito Federal e dos Territórios – Amagis/DF.

proftbs@protonmail.com

RESUMO

Em 2020, o Congresso Nacional modificou a legislação federal para tornar inaplicável o voto de qualidade. Com a inaplicabilidade, os julgamentos que terminassem empatados na seara tributária passariam a ser decididos favoravelmente ao sujeito passivo. Com o aparente fim do voto de qualidade, começou-se a especular o ajuizamento de ações com o objetivo de anular tais decisões. Assim, este artigo aborda a questão pela aproximação de duas espécies de legitimidade: processual e republicana. Por fim, conclui que o Estado somente tem legitimidade para anular decisões administrativas definitivas favoráveis aos sujeitos passivos se houver grave erro de procedimento, como a corrupção ou a venalidade dos julgadores.

» **PALAVRAS-CHAVE:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTROLE JUDICIAL. LEGITIMIDADE. SUJEIÇÃO ATIVA. VOTO DE QUALIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA. LEI 13.988/2020.

ABSTRACT

In 2020, the National Congress amended the federal legislation to make the tiebreaker vote in favor of the State inapplicable. With the inapplicability, taxes judgements ending in a tie would be decided in favor of the taxpayer. With the apparent end of the tiebreaker vote, the filing of lawsuits began to be speculated in order to annul such decisions. Thus, this article addresses the issue by bringing together two types of legitimacy: procedural and republican. In the end, we conclude that the State is only entitled to annul definitive administrative decisions in favor of taxpayers in case of serious procedural error, such as corruption or venality of the judges.

» **KEYWORDS:** TAX PROCEDURE. JUDICIAL REVIEW. LEGITIMACY. TAX AUTHORITIES. TIEBREAKER VOTE. ACTION FOR ANNULMENT. BRAZILIAN FEDERAL LAW 13,988/20.

INTRODUÇÃO

Com a mudança promovida pela Lei 13.988/2020 na sistemática de apuração do resultado dos julgamentos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), voltou ao debate o exame da possibilidade de o Estado buscar a desconstituição de decisão favorável ao contribuinte pela via judicial.

Em si, o debate é antigo. O Supremo Tribunal Federal (STF) possui venerável decisão sobre o assunto¹. Muitos já tiveram a oportunidade de discorrer sobre o tema (SORRENTINO, 2005). Contudo, o aparente fim do voto de qualidade, que garantiria a supremacia do interesse fazendário em relação ao contribuinte em caso de empate, é novidade que pode alterar entendimento até agora sedimentado.

Esta pesquisa está dividida em três estágios. Em primeiro lugar, descrever-se-á o modelo de controle de validade do crédito tributário, com ênfase no modelo decisório empregado pelo Carf. Logo após, examinar-se-ão os impactos jurídicos e econômicos do fim do voto de qualidade e sua influência na construção dos limites às decisões definitivas favoráveis ao sujeito passivo tomadas nesse modelo. Por fim, concluir-se-á que a revisão judicial de decisão administrativa terminativa em matéria tributária somente é admissível se houver grave vício procedimental, vinculado à lisura do procedimento.

O ponto central do ensaio é agregar nova dimensão à legitimidade processual do Estado, que extrapola a identidade entre os polos subjetivos das relações jurídicas material e processual. A legitimidade também pressuporia motivação idônea. Embora o caso-teste utilizado se refira ao suposto fim do voto de qualidade no Carf, órgão federal, as descobertas aqui propostas são aplicáveis a todos os órgãos administrativos de controle de validade que utilizem a técnica do voto de qualidade para desempate.

1 SÍNTESE DO MODELO DE CONTROLE DE VALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No sistema brasileiro, o crédito tributário pode ser constituído pelo sujeito passivo ou pela autoridade fiscal. No lançamento de ofício (art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN), compete à autoridade fiscal identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, interpretar a legislação de regência, calcular o valor devido e cobrar o sujeito passivo. Ao sujeito passivo remanesce apenas o dever de pagar.

Para o lançamento por homologação (art. 150 do CTN), a proporção de esforço é invertida. Ao sujeito passivo compete identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, interpretar a legislação de regência, calcular o valor devido e realizar o pagamento, antes de qualquer providência da autoridade fiscal. À autoridade fiscal compete examinar a conduta do contribuinte, aquiescendo (homologação expressa) ou silenciando, eloquentemente, pelo prazo de cinco anos (homologação tácita). Se a administração tributária discordar da conduta do contribuinte ou se o contribuinte se mantiver inerte, caberá o lançamento por dever de ofício suplementar ou complementar.

Se o sujeito passivo discordar do lançamento, pode impugná-lo (art. 14 do Decreto 70.235/1972). A competência para conhecer e julgar a impugnação é da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) (art. 277, I e II, da Portaria MF 430/2017), órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil que, por sua vez, faz parte da estrutura do Ministério da Economia.

Da decisão desfavorável ao sujeito passivo, prolatada pela DRJ, cabe a interposição de recurso ordinário (art. 37 do Decreto 70.235/1972). Presentes os requisitos, o recurso ordinário será conhecido e julgado por uma das turmas do Carf, órgão da estrutura do Ministério da Economia.

A composição do Carf é paritária (art. 1º do RICARF/2015). O controle de validade é limitado à revisão do quadro fático e à interpretação da legislação federal, sem poder utilizar a Constituição como parâmetro de controle (Súmula 2/Carf).

2 O MODELO FORMAL DE TOMADA DE DECISÃO PELO CARF E A MUDANÇA REALIZADA PELA LEI 13.988/2020

2.1 O MODELO DE CONTROLE REALIZADO PELO CARF

Apesar de a composição do Carf ser paritária (art. 1º do RICARF), o modo como o órgão toma suas decisões revela que ele manifesta a racionalidade própria da Fazenda Pública. Isto é, é a Fazenda Pública que decide por meio do Carf, ainda que o debate seja qualificado pela presença de membros estranhos aos quadros do serviço público. Embora os conselheiros dos contribuintes sejam considerados nominalmente como julgadores, todo o sistema de tomada de decisão sugere que os particulares agem muito mais como assessores ou como assistentes técnicos.

Essa dissociação entre o Carf e um órgão de controle pleno decorre de: (a) ausência das garantias próprias à independência dos julgadores; (b) proibição para realizar controle de constitucionalidade e, até então, (c) voto de qualidade.

Nenhum dos conselheiros goza das garantias típicas da magistratura, como inamovibilidade, irredutibilidade de vencimentos e vitaliciedade. A falta dessas salvaguardas expõe os julgadores fiscais às retaliações e às pressões provenientes da corporação e do governo. De modo semelhante, os aspirantes à representação em nome dos contribuintes podem temer não serem escolhidos se não demonstrarem alinhamento às teses caras às confederações patrocinadoras das respectivas candidaturas.

A proibição para exame de constitucionalidade está expressa na Súmula Carf 2 (BRASIL, 2010a). O exame completo de validade pressupõe tanto o controle de constitucionalidade como o de legalidade, bem como a análise do quadro fático. Ao colocar a validade em segundo plano, o modelo de revisão administrativa submete-se ao interesse arrecadatário, típico de parte. Não se trata de crítica pejorativa, mas de uma constatação: subordinado ao Ministério da Economia, o Carf opera funcionalmente como órgão cujo objeto é obter recursos públicos. O viés de correção advém do acoplamento entre estruturas diversas e especializadas, como, por exemplo, o programa que obriga a aderência ao sistema jurídico (cf., por todos, a Súmula 473/STF).

Por fim, o voto de qualidade desloca o critério decisório definitivo para o campo da conveniência e da oportunidade do Ministério da Economia, no caso de empate. Entregar a uma das partes interessadas o desfecho do antagonismo significa reconhecer que a política de tomada de decisão depende essencialmente da vontade dessa parte, e não de análise abrangente e desapegada.

Em si, não há óbice à submissão do interesse de um dos órgãos de controle ao interesse dos agentes estatais. Eventuais violações surgiriam se esse modelo fosse o único existente, ou se o Carf fosse interpretado para além de sua vocação institucional. A caracterização do Carf como órgão subordinado à racionalidade arrecadatória enseja discussões sobre eficiência e justiça, mas não pode ser construída como crítica negativa ao órgão nem aos seus membros.

Caracterizado o Carf como órgão fazendário, é possível compreender melhor o desconforto trazido pelo fim do voto de qualidade. A perda do poder de decidir empates afasta o Conselho de seu papel institucional, tal como visualizado pelos agentes públicos e determinado pelos elementos indicados acima.

2.2 O “FIM” DO VOTO DE QUALIDADE E SEUS EFEITOS JURÍDICO E ECONÔMICO

Em 14/4/2020, o presidente da República sancionou a Lei 13.988/2020, cujo art. 28 dispõe:

Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:
Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte (BRASIL, 2020).

Por seu turno, o § 9º do art. 25 do Decreto 70.235/1972 está assim redigido:

Art. 25. [...]

[...]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, **em caso de empate, terão o voto de qualidade**, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL, 1972, grifo nosso).

O voto de qualidade permitia ao representante da Fazenda Nacional decidir um julgamento empatado, que, potencialmente, poderia escolher entre a posição do Fisco e a posição do sujeito passivo. A partir da mudança legislativa, o desempate deveria sempre acarretar vitória para o sujeito passivo.

A participação do desempate em favor do Estado é proporcional ao valor dos créditos tributários discutidos. Quanto maior o valor dos créditos em jogo, maior é a quantidade de desempates por votos de qualidade (VASCONCELOS; MATTHIESEN, 2020):

Votos de qualidade x Valor dos créditos tributários julgados							
Ano	Total dos créditos tributários julgados*	Créditos tributários julgados por voto de qualidade		Votos de qualidade favoráveis ao Contribuinte		Votos de qualidade favoráveis ao Fisco	
		Valor	%	Valor	%	Valor	%
2017	R\$ 377.934.485.645,99	R\$ 68.684.956.906,88	18,2%	R\$ 6.144.257.458,05	1,6%	R\$ 62.540.699.448,83	16,5%
2018	R\$ 430.357.152.766,99	R\$ 78.437.166.919,41	18,2%	R\$ 24.079.521.266,46	5,6%	R\$ 54.357.645.652,95	12,6%
2019	R\$ 426.342.772.584,10	R\$ 74.075.574.032,22	17,4%	R\$ 13.537.106.835,19	3,2%	R\$ 60.538.467.197,03	14,2%
2020*	R\$ 89.699.390.137,62	R\$ 26.895.521.441,03	30,0%	R\$ 7.949.282.719,58	8,9%	R\$ 18.946.238.721,45	21,1%
Total	R\$ 1.324.333.801.134,70	R\$ 248.093.219.299,54		R\$ 51.710.168.279,28		R\$ 196.383.051.020,26	

*Considerando os valores de acordões e resoluções divulgados pelo Carf

Figura 1 (Vasconcelos; Matthiesen, 2020)

Observa-se que o Estado possui interesse patrimonial no voto de qualidade, para preservar sua arrecadação, e jurídico, para preservar o Carf não como um órgão pleno de controle de validade, mas de manifestação específica do Ministério da Economia.

É possível conjecturar que, diante da vagueza e da ambiguidade da legislação, o Ministério da Economia tenda a optar pela interpretação que maximize a carga tributária (por meio de mecanismo semiótico das “definições puramente expletivas”). O voto de qualidade é uma extensão dessa racionalidade. Diante de dúvida sobre a validade de crédito tributário que tenha valor elevado ou que contribua decisivamente para formar a maior parte da tributação, o Ministério da Economia tenderia a optar pela tributação em prejuízo da possível invalidade.

Evidentemente, é possível que um caso de alto valor também seja juridicamente complexo. Porém, não há implicação necessária, senão conjectura ou inferência que deve ser provada pelo Estado. De fato, é plenamente possível que casos de baixo valor sejam complexos e que casos de alto valor sejam juridicamente simples.

Dada a cautela prelecionada por Bourdieu (LOYOLA, 2002), é imprescindível reforçar que descrever uma realidade social não significa defendê-la nem criticá-la com objetivo pejorativo. Num sistema ou conjunto de sistemas, cada centro de comunicação opera conforme sua racionalidade e código operacional. Uma das funções institucionais é curar pela arrecadação. Cabe aos órgãos específicos destinados ao controle de validade limitar a atuação inerente ao Ministério da Economia para conformá-la à legalidade.

2.3 O VOTO DE QUALIDADE NOS ÓRGÃOS DE REVISÃO ESTADUAL OU DISTRITAL

O modelo de desempate próprio do voto de qualidade é replicado nos órgãos de controle estadual e distrital, como, por exemplo, ocorre no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal (Tarf/DF).

Dispõe o Decreto Distrital 33.268/2011:

Art. 6º O TARF funcionará com duas Câmaras e um Tribunal Pleno.

[...]

§ 5º As decisões do Tribunal Pleno e das câmaras serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao respectivo presidente o voto de qualidade.

[...]

Art. 12. Ao presidente do Tribunal Pleno compete:

[...]

II – proferir voto de qualidade;

[...]

Parágrafo único. Nas faltas e impedimentos do presidente do Tribunal Pleno, **o voto de qualidade será proferido pelo conselheiro representante do Distrito Federal** mais antigo e, entre os de igual antiguidade, pelo mais idoso, sem prejuízo do disposto no inciso I do art. 14.

Art. 13. [...]

Parágrafo único. Nas faltas e impedimentos do presidente da Primeira Câmara, **o voto de qualidade será proferido pelo conselheiro representante do Distrito Federal** mais antigo e, entre os de igual antiguidade, pelo mais idoso, sem prejuízo do disposto no inciso I do art. 14.

Art. 36. As decisões no Tribunal Pleno e nas câmaras serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao Presidente o voto de qualidade, observado o disposto nos parágrafos únicos dos artigos 12 e 13 (Distrito Federal, 2011, grifo nosso).

Alguns entes federados podem seguir o exemplo da União e retirar a aplicabilidade do voto de qualidade aos julgamentos empatados. As secretarias de fazenda e as procuradorias fiscais locais devem estar prontas para assessorar o Executivo e o Legislativo na mensuração das consequências do “fim” do voto de qualidade, bem como das medidas profiláticas para reação.

Noutros casos, a medida pode incentivar sujeitos passivos a questionarem a validade de julgamentos baseados no voto de qualidade, renovando uma discussão judicial que aparentemente já foi pacificada.

Parece-nos que os desdobramentos jurídicos do “fim” do voto de qualidade podem afetar os entes federados periféricos.

2.4 DECOMPOSIÇÃO DO INTERESSE PROCESSUAL FAZENDÁRIO

2.4.1 INTERESSE REPUBLICANO

A gênese do Estado é pouco lisonjeira. Ele surge como agrupamento de pessoas que percebe ser mais vantajoso submeter oponentes derrotados a extorsões periódicas, porém toleráveis, do que tomar integralmente a produção dos vencidos e extinguir a fonte por meio do massacre. A extorsão sofisticada-se e passa a ser apresentada como a venda de proteção contra a própria organização e as organizações concorrentes (ELIAS, 1993; OPPENHEIMER, 1922; TILLY, 2009).

Afastar o Estado dessa gênese primitiva envolve impor-lhe limites construídos, ao longo do tempo, como os valores republicanos, democráticos, sociais e liberais. A tensão inerente entre vetores sociais, conservadores e liberais pode ser equalizada, mas esse parece ser o menor problema enfrentado historicamente na oposição, quer entre indivíduos, quer entre indivíduos e o Estado. É relativamente comum a tentativa de captura retórica dos valores democráticos e republicanos para servir a visões peculiares e idiossincráticas contrárias e contraditórias aos próprios fundamentos. A proposta da regra da unanimidade, ou da quase unanimidade, de Wicksell (1967), ajuda a demonstrar a dificuldade de estabelecer um regime de alta densidade democrática e, conseqüentemente, sugere ser relativamente simples emplacar uma agenda própria sob o signo do interesse público.

Em seu histórico de evolução, as formas de governo dedicam cada vez mais esforços para limitar o poder. Os Federalistas afirmavam que “se deve fazer a ambição contrabalancear a ambição” (HAMILTON; MADISON, 1788) a partir da premissa fixada por Acton de que “a ambição corrompe, e a ambição absoluta corrompe absolutamente” (DAHBERG, 1887). Conforme pondera Popper (2016), a construção dos modelos de governo tem como preocupação fundamental modos de limitar o poder, ainda que baseados num critério para escolher o melhor governante. Para Popper, democracia não se define pelo modo da tomada de decisão nem de governantes. O mecanismo definidor da democracia é a possibilidade de substituição de um governo ruim ou tirânico sem o derramamento de sangue. Essa

preocupação procedimental pode ser conjugada aos dois mecanismos de proteção individual, o sufrágio universal e a existência de normas protetivas (estas últimas sugeridas por Buchanan e Tullock (1999), dado que nenhum dos três instrumentos é isoladamente suficiente).

A ideia de legalidade tenta vincular a atuação estatal à vontade popular e aos interesses coletivo e público, de modo a enfraquecer a discricionariedade do governante ou da burocracia. Porém, em seu aspecto formal, a legalidade é uma salvaguarda fraca. A ambiguidade e a vagueza dos textos jurídicos conferem-lhe maleabilidade, de modo a permitir a captura da vontade popular e dos interesses coletivo e público. Em Portugal, Paulo Otero fala em “erosão da legalidade da atuação administrativa” (OTERO, 2017, p. 893-899).

A ideia de legalidade material (“substantive due process of law”) complementa o aspecto formal ao exigir dos agentes políticos e dos administradores vinculação mais densa à proteção do indivíduo. A legitimidade de eleitos ou de escolhidos por concursos públicos de provas e de títulos não se esgota no momento da eleição nem da aprovação. Ela deve ser construída e mantida constantemente, sob pena de tornar o servidor em sentido amplo indigno para o exercício da função.

Desse modo, o interesse republicano exige que o governante e os servidores públicos interpretem e apliquem as regras de direito tributário sem reduzir a arrecadação como um fim virtuoso em si mesmo. Interpretar os textos jurídicos para aplicar um conceito pessoal de justiça equivale a criar um estado de exceção, em que a autoridade fazendária remove na prática todas as salvaguardas do indivíduo. Compete ao Estado cobrar o tributo devido, sem acréscimos nem exclusões indevidas (BRASIL, 2010b, 2010c).

Em especial, observou o ministro Sydney Sanches, *verbatim*:

Não há possibilidade de se salvar o dispositivo, por mais nobre que seja o propósito interpretativo da Corte, ainda que para preservar o respeitabilíssimo interesse público do Tesouro, da Previdência e da Seguridade Social. Por mais nobre que seja esse interesse, não o é possível sacrificar princípios intocáveis da Constituição, que, também a meu ver, ficaram profundamente atingidos (BRASIL, 1992).

O interesse republicano condiciona normativa e diretamente o interesse arrecadatório.

2.4.2 INTERESSE ARRECADATÓRIO

Para alcançar seus objetivos constitucionais ou legais, o Estado necessita de recursos, e, atualmente, tais influxos provêm da tributação de modo preponderante. Inúmeras expectativas legítimas, como a própria existência e a proteção da propriedade privada, dependeriam da preexistência de um Estado apto (HOLMES; SUSTEIN, 2011; MURPHY; NAGEL, 2005). Esse aparente truísmo pode induzir à falácia de que toda a arrecadação é benéfica, porquanto aplicada ao bem comum, ainda que inválida.

As ideias de bem comum e de interesses público e coletivo podem sofrer dois tipos de degradação: usurpação para imposição de programa sociopolítico pessoal e usurpação para satisfação de interesses pessoais ou corporativos.

A usurpação para imposição de programa sociopolítico pessoal coloca em segundo plano a agência individual, em prol da aplicação de valores supostamente superiores. O usurpador crê estar numa posição privilegiada, amparado por seu avançado racionalismo iluminista, para observar o fluxo da história e estabelecer o melhor rumo não apenas para si, mas para terceiros. São os inimigos da sociedade aberta (POPPER, 2013) e da liberdade (BERLIN, 2009, 2014).

É curioso notar que a definição da abordagem filosófica anti-individualista tende a proteger mais o indivíduo do que a abordagem individualista, ao menos nas definições utilizadas por Victor Nunes Leal:

A concepção individualista era baseada na idéia da igualdade dos indivíduos, de modo que, dando-se e impondo-se a cada indivíduo, indistintamente, poderes e deveres iguais, do seu comércio jurídico resultaria sem dúvida o bem estar da coletividade assim concebida. Mas, na realidade, a sociedade era e é composta de indivíduos desiguais, dotados de aptidões diversas, é formada, em suma, de fortes e de fracos. Devem, pois, os indivíduos ser tratados, não como quantidades homogêneas, mas como quantidades heterogêneas. Só por esse modo se poderia promover o interesse social, isto é, o interesse dos agrupamentos sociais realmente existentes. Esta foi a verdade fundamental proclamada pelos anti-individualistas, e não se pode confundir com ela a idéia de interesse coletivo utilizada nas doutrinas individualistas (LEAL, 1940, p. 460).

Invocar o sufrágio universal e periódico é insuficiente para afastar o risco de usurpação para imposição de programa pessoal, dado que inexiste vinculação do eleito ao programa político divulgado por ocasião das eleições. Ademais, o programa pode ser vago e ambíguo para permitir interpretações contrárias à liberdade e à agência individuais.

Sobre a usurpação para promover interesses pessoais e corporativos, observaram Buchanan e Tullock (1999, p. 100-109) o fenômeno do *logrolling*, que poderia ser traduzido em aproximação ao português brasileiro como “uma mão lava a outra” ou “se quiser rir, tem que fazer rir”. No *logrolling*, partes em campos políticos opostos ou ao menos sem interesse comum numa mesma matéria decidem atuar em consonância, mediante a promessa de reciprocidade num projeto futuro. No sistema brasileiro, inexiste responsabilização para desvios programáticos tampouco para a prática de *logrolling*. É comum que minorias não insulares, isto é, bem representadas politicamente, obtenham vantagens inextensíveis e não referendadas pela maioria da população. Essas vantagens podem ser utilizadas como moeda de troca para o governante obter apoio qualificado em quantidade suficiente para fazer valer sua peculiar visão de mundo, isto é, por meio da legitimação descrita por Stinchombe (1970), que pode eventualmente depender da força física, exercida por militares ou paramilitares (cf. a narrativa da legitimidade romana antiga feita por Popper (2016)).

» 2.4.3 INTERESSE VÍNDICE

Bell narra a seguinte experiência de um professor na busca pela restituição de um tributo:

Um professor de Minas Gerais contou sua experiência ao esperar uma década pelo reembolso de uma taxa que pagara para poder dar seu curso. Quando o dinheiro foi, finalmente, devolvido, o professor fez o grande gesto de doá-lo ao Estado. O funcionário encarregado de pagamento pediu-lhe que ficasse com o dinheiro que, com a inflação, se reduzira a uma ninharia, alegando que o processo significaria uma outra tramitação longa. Exemplos de demoras desta natureza nos processos governamentais podem multiplicar-se ao infinito (BELL, 1972, p. 85).

A insistência do professor indicado no registro sugere o uso do processo como catarse. O proveito monetário parece ficar em segundo plano, na medida em que o contribuinte tentou doar o valor restituído ao Estado, que falhou com o indivíduo três vezes: a primeira, ao exigir ilegalmente o pagamento de um tributo; a segunda, ao se negar a reconhecer o erro, senão após um longo processo judicial; e, por fim, ao impedir a doação, devido à burocracia.

“O cobre faz a tese” é um aforismo popular brasileiro que significa “os juristas elaboram seus argumentos com o objetivo de receber honorários”, isto é, que a perspectiva de ganho monetário tem preferência sobre a justiça da discussão acerca da validade da tributação. Porém, é plenamente possível que um contribuinte busque, por meio do processo, a simples afirmação de um direito ou de que ele, como indivíduo, não estava errado perante o Estado.

De modo semelhante, os agentes estatais podem utilizar o processo com finalidade diversa daquelas ordinariamente associadas a ele. Como o processo judicial envolve custos e pressupõe a formalização de um antagonismo, a função jurisdicional não se limita a estabilizar expectativas – Teoria dos Sistemas (LUHMANN, 2016a, 2016b) nem a minimizar os custos sociais – Economia (COOTER; ULLEN, 2010, p. 410-495).

Assim, no Brasil, o processo criminal é utilizado com função arrecadatória, ao induzir o contribuinte a recolher o valor devido a título de tributo, sem discussão, sob pena de perda da liberdade e de violações morais e físicas típicas do sistema prisional (BRASIL, 2013).

O próprio STF reconheceu que o Estado utiliza “inconstitucionalidades úteis”, consistentes na coleta dos benefícios da legislação inválida, durante a demora do Judiciário em solucionar o problema, e que a tolerância à manobra com a modulação temporal dos efeitos da decisão pode incentivar mais violações (BRASIL, 1995, 2018; MELLO; TROIANELLI, 1998, p. 212; TORRES, 1997, p. 540).

Alguns esforços tentam nulificar a possibilidade de uso do processo como vingança, como a “Lei nos Conformes” (LCe SP 1.320/2018) e a possibilidade de transação no campo tributário (Lei 13.988/2020).

3 INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO INERENTE AO CONTROLE JUDICIAL DE DECISÕES TOMADAS PELOS ÓRGÃOS DE CONTROLE ADMINISTRATIVO

Aprioristicamente, inexistente obstáculo sistemático ao controle judicial à revisão das decisões tomadas pelos órgãos de controle administrativo (SORRENTINO, 2005).

Essa ausência de instrumentos imanentes ou transcendentais decorre da função do sistema jurídico, que é estabilizar expectativas normativas.

Quaisquer limites existentes dependem de cada sistema jurídico individual. Como os mecanismos de controle não são inerentes ao sistema jurídico, deve-se procurar no ordenamento jurídico brasileiro por eles.

A ação anulatória, fundada em grave vício de procedimento apto a retirar a legitimidade da própria decisão que se deseja desconstituir, tende a não ter caráter vingativo, ou, se o tiver, acaba absorvido pela necessidade de restaurar a confiança no sistema jurídico. Diferentemente, a irresignação quanto ao julgamento de mérito pode ser limitada ao interesse patrimonial secundário do Estado e à restauração de consectários sucumbenciais. Na gama de possibilidade do uso do processo para fim diverso ao qual ele se destina, é possível conjecturar que o desejo de anular a decisão pode ser motivado por discordância quanto ao próprio modelo de tomada de decisão paritário, sem a contrabalança do voto de qualidade.

De fato, como exposto, o Carf não foi pensado nem construído para ser um órgão de controle pleno, mas, antes, um órgão que expressa o entendimento de uma das partes, a Fazenda, ainda que com os influxos qualificados pela participação dos representantes dos contribuintes.

4 LIMITES INTERNOS À REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES TOMADAS PELO CARF

4.1 DISTINÇÃO ENTRE A REVISÃO POR VÍCIO FORMAL E POR VÍCIO MATERIAL

Há dois critérios que identificam a motivação do Estado para anular a decisão definitiva favorável ao sujeito passivo proferida pelo Carf: a motivação quanto ao objeto do recurso e a motivação jurídica.

A motivação quanto ao objeto retrata a espécie de vício que acometeria a decisão: vício formal, ou de procedimento, ou vício material, ou de substância.

Quanto à motivação jurídica, a pergunta colocada é o móvel da administração. Por qual razão se deseja anular a decisão? Por que houve dano ao erário ou por que é necessária a correção de uma falha na aplicação da Constituição e da lei?

Em síntese, os critérios podem ser representados graficamente assim:

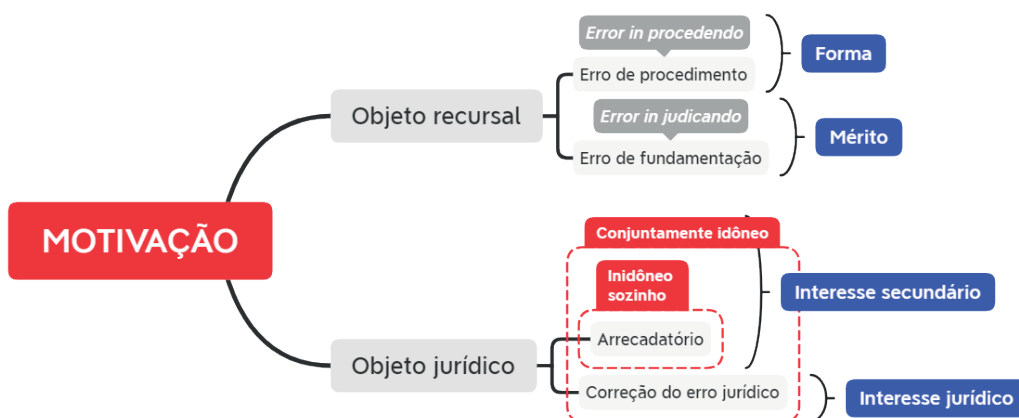


Figura 2 - Critérios para a motivação

O objeto jurídico é relevante na medida em que o simples interesse arrecadatório é insuficiente para motivar a anulação da decisão desfavorável às autoridades fiscais.

Sempre será necessário identificar a motivação jurídica consistente na correção de um erro jurídico grave, como ocorre quando há vício no processo causado pela ilegitimidade dos julgadores.

4.2 LEGITIMIDADE

Dalla Pria (2020) sustenta que legitimidade processual equivale à identidade entre os sujeitos das relações material e processual, cuja aferição ocorre segundo o quadro narrado pelo autor em sua petição inicial (WATANABE, 1999). Em sentido semelhante, Dinamarco (2005) afirma que legitimidade para a causa significa a “[...] qualidade para estar em juízo, como demandante ou demandado, em relação a determinado conflito trazido ao exame do juiz”. Continuando, esse autor estabelece os critérios de controle da validade da legitimidade, afirmando que ela:

[...] depende sempre de uma necessária relação entre o sujeito e a causa e traduz-se na relevância que o resultado deste virá a ter sobre sua esfera de direitos, seja para favorecê-la ou para restringi-la. Sempre que a procedência de uma demanda seja apta a atuar sobre a vida ou patrimônio do réu, também esse será parte legítima (DINAMARCO, 2005, p. 306).

Propõe-se aqui outra dimensão para legitimidade processual em matéria tributária.

O Estado, ainda que representado pela Fazenda Pública, não é parte comum, com interesses localizados e volição individual. Para agir, o Estado deve demonstrar dimensão de legitimidade que confirme seu papel institucional, tal qual o modelo determinado pela Constituição. O Estado está proibido de agir contra uma série de salvaguardas, como a legalidade, a segurança jurídica, a moralidade, a eficiência e o interesse público. Há fundado risco de o argumento de risco ao erário e, conseqüentemente, à obtenção de recursos para atender aos interesses coletivo e público escamotear todos esses mecanismos de proteção. O dever fundamental de pagar tributos pressupõe que o Estado não tenha cruzado nenhum dos limites a si impostos.

Em síntese, a legitimidade estatal, mesmo que processual, depende:

- a. da densidade da representação democrática específica emanada da relação jurídica tributária (como, e.g., inexistência de desvio de finalidade do produto arrecadado com o tributo);
- b. da segurança jurídica;
- c. da moralidade;
- d. da eficiência;
- e. do interesse público.

A utilização da densidade da representação democrática para o controle de legitimidade e de constitucionalidade não é nova. Originalmente desenvolvida pela Suprema Corte dos Estados Unidos na célebre decisão de *Carolene Products*, em 1938 (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1938), e, entre nós, reproduzida por Barroso e Barbosa (2016). Em si, a aplicação do raciocínio não é tão complexa quanto seu ponto-chave, que é a definição de “minoría insular”.

Ver-se-á se o fim do voto de qualidade legitima a autoridade fiscal a pleitear a anulação de decisão administrativa favorável ao sujeito passivo.

» 4.2.1 DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Inadequadamente chamada de “coisa julgada administrativa”, a decisão definitiva prolatada pelos órgãos administrativos fazendários não deveria ser passível de recurso (art. 156, IV, do CTN, e art. 80 do Decreto 7.574/2011).

Em estudo anterior, concluímos que a definitividade era aplicável no âmbito dos mecanismos internos da administração, sem afetar a busca por tutela jurisdicional (SORRENTINO, 2005). De fato, é necessário ponderar que o art. 156, IV, do CTN determina a extinção do crédito tributário reformado por decisão administrativa da qual não caiba mais recurso e que não mais se sujeite à ação anulatória.

Em subsistemas que preveem o deslocamento da competência decisória para órgãos não jurisdicionais, como ocorre no âmbito da arbitragem, é de bom aviso reservar a possibilidade de rescisão nas hipóteses de grave desvio procedimental, como ocorre se o julgador é parcial ou venal.

Para preservar a segurança jurídica e a moralidade tributária, a ação anulatória a que se refere o art. 156, IV, do CTN deve ter por pressuposto grave vício que mine a legitimidade da decisão, especialmente a corrupção de um ou mais julgadores. Outros desvios procedimentais irremediáveis e causadores de grande prejuízo também operariam como pressupostos da anulação do julgado.

Em sentido contrário, a anulação do julgado por vício material, especialmente de interpretação da lei (dado que o Carf não examina constitucionalidade), não se caracterizaria como vício grave o suficiente para servir-lhe de motivação.

A questão que se coloca é se o fim do voto de qualidade altera esse quadro, de modo a tornar a contrariedade quanto ao resultado de mérito móvel suficiente para legitimar o ajuizamento da ação anulatória.

» 4.2.2 VIOLAÇÃO DA LEGALIDADE SUBSTANTIVA POR MOTIVAÇÃO INIDÔNEA - RISCO AO ERÁRIO

Na cobrança do crédito tributário, o Estado calibra o interesse à arrecadação com a validade do crédito tributário. Ambos são interesses legítimos, porém não podem ser dissociados e o primeiro não tem preferência sobre o segundo.

Se o Estado coloca o interesse arrecadatório em primeiro lugar, reduz-se à sua versão primitiva, indistinguível de um bando ou quadrilha de pessoas organizadas para extrair recursos de terceiros (ELIAS, 1993; OPPENHEIMER, 1922; TILLY, 2009). A alegada nobreza da finalidade é incapaz de convalidar a arrecadação indevida. Um erro não valida outro ou, como observou o ministro Sepúlveda Pertence, “inconstitucionalidades não se compensam” (BRASIL, 2001).

Também se deve ponderar a robustez interna do argumento. Afirmar que todo o valor arrecadado pelo Estado se destina aos interesses público e coletivo é um truísmo. Cada um dos agentes políticos e públicos tem visão pessoal do que o Estado deve fazer para cumprir seus deveres. Por um lado, alguns instrumentos, como o sufrágio universal e periódico e o ciclo orçamentário, deveriam assegurar o benefício máximo para a população, mas, sem uma regra da (quase) unanimidade, é impossível assegurar que cada decisão relacionada ao dinheiro público beneficie o indivíduo. Por outro lado, procurar substituir o indivíduo na formação do juízo sobre o que lhe seria benéfico implicaria a substituição da pessoa pela figura platônica do filósofo-rei, com a transformação da democracia numa guardiania (tirania) ou numa aristocracia (oligarquia).

Diante da baixa densidade representativa do modelo democrático brasileiro, as garantias formalizadas nas normas jurídicas constitucionais e infraconstitucionais assumem mais relevância, numa aproximação ao quadro sugerido por Brennan e Buchanan (2000), Buchanan e Miller (1987) e Buchanan e Tullock (1999).

O dever de legitimação fica nítido com os juízos contraditórios expostos pelo *Justice Holmes* em *Compãnia General De Tabacos De Filipinas v Collector of Internal Revenue* (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1927a) e *Buck v. Bell* (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1927b).

Em *Compãnia General*, decidiu o *Justice Holmes*: *Taxes are what we pay for civilized society* [...].

Em *Buck*, o *Justice Holmes* justificou a constitucionalidade de lei de eugenia, que permite a esterilização compulsória de mulheres:

We have seen more than once that the public welfare may call upon the best citizens for their lives. It would be strange if it could not call upon those who already sap the strength of the State for these lesser sacrifices, often not felt to be such by those concerned, to prevent our being swamped with incompetence. It is better for all the world, if instead of waiting to execute degenerate offspring for crime, or to let them starve for their imbecility, society can prevent those who are manifestly unfit from continuing their kind. The principle that sustains compulsory vaccination is broad enough to cover cutting the Fallopian tubes (grifo nosso).

Até o momento, *Buck v. Bell* nunca foi superado.

Talvez não valha a pena pagar por uma sociedade que entende constitucional esterilizar compulsoriamente mulheres, “[já que o peso de] três gerações de deficientes mentais [em nossa sociedade] é mais do que o suficiente”².

Desse modo, ao postular a anulação da decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, caberia ao Estado provar, para além de qualquer dúvida razoável, que o processo democrático é impecável na reprodução não apenas do interesse da maioria, mas na proteção de maiorias e minorias insulares, e infenso à captura pelas minorias bem representadas politicamente. O processo democrático não só se esgota na urna, mas também engloba o ciclo orçamentário, isto é, a autorização para arrecadar – a previsão dos valores que serão arrecadados e a permissão para gastar – a alocação dos recursos públicos.

O caráter condicional é posto em evidência, na medida em que, se tivéssemos representação democrática consistente, as autoridades fiscais não teriam razão para questionar no Judiciário o próprio fim do voto de qualidade.

James Marins associa a proibição do aumento da carga tributária como um fim categórico justificável, por si mesmo, ao princípio da moralidade:

Em seu art. 37, a Constituição Federal vincula a Administração Pública, incluídos aqui, logicamente, os atos dos agentes da fiscalização tributária, aos princípios da legalidade, moralidade e eficiência, entre outros. Decorre da Constituição, então, que não está a fiscalização apenas adstrita à lei. A moralidade deve ser atendida, assim como a eficiência do servidor, esta última por vezes mal compreendida, ao se entender cegamente que equivaleria no campo da tributação ao aumento no número de autuações fiscais e da arrecadação. O que na verdade deve ser perseguido não é o simples aumento da arrecadação tributária (MARINS, 2019, p. 264).

Em síntese, para propor a anulação de decisão favorável ao sujeito passivo, o Estado deve demonstrar motivação idônea, e o isolado interesse arrecadatário é insuficiente para preencher esse requisito.

» 4.2.3 VIOLAÇÃO DA EFICIÊNCIA

Em seu discurso de posse na presidência do STF, o ministro Octavio Gallotti anotou que o Judiciário estava assoberbado (BRASIL, 1993). De um lado, havia a demanda reprimida para a concretização de direitos, típica das décadas de 1980 e 1990. De outro, os agentes sociais estavam a aprender a usar o processo de modo estratégico para obter seus interesses de modo mais rápido ou para postergar a entrega de obrigações.

De lá para cá, a situação agravou-se. Em 2020, o STF julgou sua ação mais antiga, que tramitava há cinquenta anos (D'AGOSTINO; OLIVEIRA; VIVAS, 2020). Nas últimas duas décadas, o STF deu ênfase a instrumentos que permitem o julgamento monocrático³ e com baixa cognição coletiva do processo, de modo a obter redução quantitativa expressiva do estoque de processos. Ao julgamento colegiado por lista agregou-se o julgamento em ambiente virtual, cujo uso foi expandido em razão das restrições impostas pelo combate à pandemia de COVID-19 (cf. as Resoluções STF 642, 675, 676 e 677).

Ainda que exista tensão entre a acumulação de competência, de um lado, e a necessidade de se dar vazão aos processos acumulados, de outro, o princípio da eficiência específica que, entre duas soluções teoricamente válidas e viáveis, tende-se a optar por aquela que entregue a maior utilidade pelo menor custo.

Como órgão decisório que replica o entendimento da administração pública, o Carf exerce controle altamente técnico na reconstrução do quadro fático, porém limitado à seara jurídica⁵. Como o direito de petição assiste ao sujeito passivo, o Judiciário repete inúmeras medidas da fase de cognição administrativa (o mesmo ocorre na esfera penal, embora a fase “administrativa” não seja decisória). Essa situação já é ineficiente, sem justificativa plausível.

Se ao Estado for permitido levar ao Judiciário sua irresignação à decisão que lhe foi desfavorável tão somente em razão de interesse patrimonial secundário, agravar-se-á a contrariedade à eficiência. A carga de trabalho do Judiciário será ampliada, sem correspondente aumento de especialização capaz de enfrentar as vicissitudes técnicas da matéria.

Dessa forma, mais sentido haveria se fosse discutido todo o modelo de controle de validade, que poderia incluir um órgão híbrido, assegurador das garantias à independência decisória típica do Judiciário.

Enquanto essa discussão não frutifica, o princípio da eficiência reforça que a autoridade fiscal somente teria legitimidade para ingressar com ação para discutir decisão administrativa que lhe foi desfavorável se houvesse dúvida na lisura dos julgadores, ou outro vício igualmente grave.

» 4.2.4 INEXISTÊNCIA DE VULNERABILIDADE DO ESTADO

A hipotética vulnerabilidade do Estado poderia justificar o alargamento do direito de petição do Estado-parte para abarcar a anulação da decisão administrativa que lhe foi desfavorável.

Como sujeito de direitos, há dúvida sobre a capacidade do Estado para ser recipiente de direitos fundamentais. Afinal, o Estado precisa de salvaguardas para se proteger de si mesmo?

O Estado nasce ao colocar pessoas vulneráveis em relação de sujeição, cobrando-lhes prestações em troca da expectativa de terem suas vidas poupadas. À medida que o Estado evolui, aumenta a quantidade de expectativas legítimas tuteladas, até que os anseios democráticos lhe imponham freios mais consistentes. Porém, em seu código genético, sempre estará a propensão para o abuso. É o alerta feito, dentre outros, por Popper, Acton e os Federalistas. Não se descobre o caráter de uma pessoa ao dar-lhe poder; quanto maior for o poder concedido, maior será o abuso, mais cedo ou mais tarde. Esse abuso pode ser ostensivo ou escamoteado por algum discurso ideológico, do qual não escapam nem as melhores intenções iluministas.

Para James Marins, *verbatim*:

[...] são bastante conhecidos através da história os registros de arbítrios praticados por agentes de repartições fiscais em nome do Estado. Às práticas medievais das torturas e violências físicas sucederam-se - ao longo do tempo - modernas sanções políticas e econômicas como confiscos patrimoniais, limitações de direitos patrimoniais, interdições de estabelecimentos e atividades econômicas, multas e penalizações insuportáveis, procedimentos fiscais inacessíveis e unilaterais, estabelecimento de normas formais arbitrárias como *solve et repete*, confissões compulsórias irretratáveis, renúncias compulsórias a direitos, divulgação pública de lista de devedores, exigência de certidões negativas para permitir a realização de negócios jurídicos etc. (MARINS, 2009, p. 23).

O fim do voto de qualidade não torna o Estado vulnerável. Ele ainda tem todos os instrumentos e a força política para adotar uma série de soluções, sem a necessidade de assoberbar o Judiciário. A União pode propor a mudança da legislação; pode propor a reformulação integral do modelo de controle de validade; pode alterar o modo como os representantes dos contribuintes são recrutados, se há temor pelo incentivo de *stalemate*.

É irracional e desproporcional lançar mão da jurisdição para corrigir um suposto problema cuja solução está ao alcance dos instrumentos primários tanto do Poder Executivo quanto do Poder Legislativo.

4.3 PRESCRIÇÃO

Em todo caso, o cabimento da ação anulatória deve respeitar o prazo prescricional (SORRENTINO, 2005, p. 462-465).

Como o sistema jurídico não prevê expressamente a hipótese de ajuizamento de ação anulatória promovida pela Fazenda contra decisões definitivas do Carf, aplica-se por analogia o art. 169 do CTN.

A solução é imperfeita, dado que o respectivo texto legal se refere expressamente à decisão que denegar a restituição para ajuizamento da ação pelo contribuinte. Porém, trata-se da hipótese mais próxima.

Os demais prazos prescricionais são inaplicáveis, pois todos têm por objeto o direito de cobrança judicial do crédito tributário, que pressupõe a constituição da obrigação tributária. O Poder Público teria de percorrer ao menos duas etapas para validar a cobrança dos valores: primeiro, anular a decisão; segundo, ajuizar a respectiva ação de execução fiscal.

O prazo inicial para evitar danos a ambas as partes deve contar da data em que a decisão for estabilizada em âmbito administrativo, ou seja, dela não mais couber recursos.

Com o tempo, estudos sobre a própria aplicabilidade da prescrição intercorrente serão necessários.

CONCLUSÕES

1. A anulação de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo proferida pelo Carf por iniciativa do Estado pressupõe motivação idônea, sob pena de falta de legitimidade;
2. A União, agindo como Fazenda Nacional, tem o direito de anular as decisões definitivas favoráveis aos sujeitos passivos proferidas pelo Carf se houver grave violação processual de modo a retirar a legitimidade do próprio órgão;
3. Assim, cabe a ação anulatória, motivada pela inidoneidade dos componentes do órgão julgador, por corrupção ou venalidade;
4. Isolada perda de arrecadação ou “dano ao Erário” não podem motivar a ação anulatória, por ausência de legitimidade, pois:

- a. contraria-se o interesse público, porquanto o Estado tem o dever de calibrar a arrecadação pela aplicação das regras e dos princípios que asseguram a validade do tributo, sem os quais o País regride ao *status* histórico e primitivo de simples associação criminosa;
 - b. far-se-ia necessário demonstrar grave falha de representação política capaz de viciar os processos democráticos de conformação do modelo de controle administrativo de validade do crédito tributário de modo a justificar a intervenção jurisdicional (*Footnote Four*);
 - c. viola-se o princípio da eficiência, na medida em que o Judiciário é convocado a resolver litígio baseado em deficiência do modelo escolhido pelo próprio Estado para realizar o controle de validade do crédito tributário;
 - d. o fim do voto de qualidade não torna a União mais vulnerável, dado que ainda tem todos os instrumentos e a força política para adotar uma série de soluções, sem a necessidade de assoberbar o Judiciário. A União pode propor a mudança da legislação; pode propor a reformulação integral do modelo de controle de validade; pode alterar o modo como os representantes dos contribuintes são recrutados, se há temor pelo incentivo de *stalemate*.
5. Em qualquer caso, será necessário identificar qual o prazo de prescrição aplicável, e, neste momento, tudo indica que seriam necessárias duas fases: anulação da decisão e posterior cobrança pelo devido processo legal.

NOTAS

- ¹ RE 144.996, relator-ministro Moreira Alves, DJ de 12/9/1997; RE 68.253, relator-ministro Barros Monteiro, RTJ 53/561.
- ² Paráfrase do famoso parágrafo de *Buck v. Bell*. No original: “*In view of the general declarations of the legislature and the specific findings of the Court, obviously we cannot say as matter of law that the grounds do not exist, and, if they exist, they justify the result. We have seen more than once that the public welfare may call upon the best citizens for their lives. It would be strange if it could not call upon those who already sap the strength of the State for these lesser sacrifices, often not felt to be such by those concerned, in order to prevent our being swamped with incompetence. It is better for all the world if, instead of waiting to execute degenerate offspring for crime or to let them starve for their imbecility, society can prevent those who are manifestly unfit from continuing their kind. The principle that sustains compulsory vaccination is broad enough to cover cutting the Fallopian tubes. Jacobson v. Massachusetts, 197 U.S. 11. Three generations of imbeciles are enough*”.
- ³ E.g., arts. 21 e 161 do RISTF; art. 932.
- ⁴ Art. 30, *caput*, da Constituição de 1988.
- ⁵ O que remete às ponderações sobre a antiga *Dobson Rule*.

REFERÊNCIAS

- BARROSO, Luís Roberto; BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro. *Universitas Jus*, Brasília, DF, v. 27, n. 1, p. 1–20, 2016. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/jus/article/view/4045/3001>. Acesso em: 1 mar. 2020.
- BELL, Peter D. – Brasil. In: HONEY, John C. *Estratégia para o Desenvolvimento da América Latina*. Rio de Janeiro: Librador, 1972. p. 83–102.
- BERLIN, Isaiah. *Freedom and its betrayal*: Six enemies of human liberty. Princeton: Princeton University Press, 2014.
- BERLIN, Isaiah. *Liberty*. Oxford: Oxford University Press, 2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portaria CARF n. 52, de 21 de dezembro de 2010. Súmula n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 dez. 2010a. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=221895>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Decreto n. 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 set. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7574.htm. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 abr. 2020a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13988.htm. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n. 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n. 430, de 9 de outubro de 2017. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 out. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87025>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.102/DF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES “EMPRESÁRIOS” E “AUTÔNOMOS” CONTIDAS NO INC. I DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO ÀS EXPRESSÕES “AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES” CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3º DA LEI N. 7.787/89. 1. O inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3º da Lei n. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2º, par. 1º, da Lei de Introdução ao Cód. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões “avulsos, autônomos e administradores” contidas no inc. I do art. 3º da Lei n. 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE n. 177.296-4. 2. A contribuição previdenciária incidente sobre a “folha de salários” (CF, art. 195, I) não alcança os “empresários” e “autônomos” sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4º, e 154, I). Precedentes. 3. Ressalva do relator que, invocando política judicial de conveniência, concedia efeito prospectivo ou “ex-nunc” à decisão, a partir da concessão da liminar. 4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões “empresários” e “autônomos” contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91. Relator: ministro Maurício Corrêa, 5 de outubro de 1995. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266657>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 599.194/CE. [...] A presunção de validade *juris tantum* do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva. Relator: ministro Joaquim Barbosa, 14 de setembro de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 2010c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615332>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 718.963/RJ. [...] A presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário [...]. Relator: ministro Joaquim Barbosa, 26 de outubro de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 2010b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617343>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Embargos de Declaração na Ação Penal n. 516/DF. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM FACE DO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FISCAL E OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO RETROATIVA DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO, SUPERVENIENTES À SESSÃO DE JULGAMENTO E ANTES DA PUBLICAÇÃO DO ACÓRDÃO CONDENATÓRIO [...] A extinção da punibilidade pela prescrição, tendo em conta o benefício decorrente da senilidade (70 anos) - idade completada no dia seguinte à sessão de julgamento, mas antes da publicação e da republicação do acórdão condenatório -, encontra ressonância na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que preconiza deva ser considerado o benefício, ainda na pendência de embargos: Habeas Corpus n. 89.969-2/RJ, relator: ministro Marco Aurélio, DJ de 05.10.2007. Relator: ministro Ayres Brito. Redator do Acórdão: ministro Luiz Fux, 5 de dezembro de 2013. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Plenário). Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 954/MG. Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei Estadual 10.180, de Minas Gerais. 3. Custas judiciais cobradas pelo Oficial do Registro Civil e recolhidas à disposição do juiz de paz. 4. Embargos de declaração. 5. Restrição dos efeitos da decisão com base em fundamento constitucional próprio. 6. Segurança jurídica como subprincípio do Estado de Direito. 7. Situação consolidada, prevalecendo a boa-fé e a confiança. 8. Retroatividade da declaração de inconstitucionalidade, ressalvados os casos em que o juiz de paz tenha exercido suas atividades sob a vigência do dispositivo. 9. Preservação de situações remuneratórias já consolidadas. 10. Embargos acolhidos. Relator: ministro Gilmar Mendes, 20 de junho de 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=74835231>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.377-2/MG. [...] inconstitucionalidades não se compensam [...]. Relator: ministro Sepúlveda Pertence, 22 de fevereiro de 2001. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 7 nov. 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347570>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário n. 144.996-9/SP. Ação Rescisória. Recurso Extraordinário. Alegação de Ofensa à coisa julgada administrativa e a direito adquirido. Relator: ministro Moreira Alves, 29 de abril de 1997. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 12 set. 1997. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209689>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário n. 150.764-1/PE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PARÂMETROS – NORMAS DE REGÊNCIA – FINSOCIAL – BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei n. 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais – artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do artigo 9º da Lei n. 7.689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do texto constitucional. Relator: ministro Sepúlveda Pertence. Relator para o acórdão: ministro Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1992. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211250>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Presidência). Resolução n. 642, de 14 de junho de 2019. Dispõe sobre o julgamento de processos em lista nas sessões presenciais e virtuais do Supremo Tribunal Federal. Presidente: ministro Dias Toffoli, 14 de junho de 2019. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 17 jun. 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ARQUIVO/NORMA/RESOLUCAO642-2019.PDF>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Presidência). Resolução n. 675, de 22 de abril de 2020. Altera a Resolução n. 642, de 14 de junho de 2019, e dá outras providências. Presidente: ministro Dias Toffoli, 22 de abril de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 23 abr. 2020b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ARQUIVO/NORMA/RESOLUCAO675-2020.PDF>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Presidência). Resolução n. 676, de 22 de abril de 2020. Altera a Resolução n. 672, de 26 de março de 2020. Presidente: ministro Dias Toffoli, 22 de abril de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 23 abr. 2020c. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ARQUIVO/NORMA/RESOLUCAO676-2020.PDF>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Presidência). Resolução n. 677, de 29 de abril de 2020. Estabelece medidas de médio prazo para gestão das atividades do Tribunal. Presidente: ministro Dias Toffoli, 29 de abril de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 30 abr. 2020d. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ARQUIVO/NORMA/RESOLUCAO677-2020.PDF>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Posse na presidência do Supremo Tribunal Federal: ministro Octavio Gallotti – Presidente e ministro Paulo Brossard – Vice-Presidente: Sessão Solene Realizada em 13 de maio de 1993. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 1993. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoPublicacaoInstitucional-PossePresidencial/anexo/Plaqueta_Possepresidencial_OctavioGallotti_NOVACAPA.pdf. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 10 dez. 1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRENNAN, Geoffrey; BUCHANAN, James M. **The power to tax: Analytical foundations of a fiscal constitution**. Indianapolis: Liberty Fund, 2000. (The Collected Works of James M. Buchanan, v. 9).

BUCHANAN, James M.; MILLER, James Clifford. **Public finance in democratic process: Fiscal institutions and individual choice**. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1987.

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy: Portable Library of Liberty**. Indianapolis: Liberty Fund, 1999 (The Collected Works of James M. Buchanan; v. 3). Disponível em: http://files.libertyfund.org/files/1063/Buchanan_0102-03_EBk_v6.0.pdf. Acesso em: 1 mar. 2020.

COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

D'AGOSTINO, Rosanne; OLIVEIRA, Mariana; VIVAS, Fernanda. Ação mais antiga do STF é julgada após mais de 50 anos em tramitação: Por unanimidade, ministros negaram pedido da União que buscava anular títulos de alienação de imóveis em Iperó (SP). **G1**, Brasília, DF, 12 mar. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2020/03/12/acao-mais-antiga-do-stf-e-julgada-apos-mais-de-50-anos-em-tramitacao.ghtml>. Acesso em: 1 mar. 2020.

DAHBERG, John Emerich Edward. **Acton-Creighton Correspondence [1887]**. Indianapolis: Liberty Fund, 1887. Disponível em: https://oll.libertyfund.org/titles/2254#Acton_PowerCorrupts1524_3. Acesso em: 1 mar. 2020.

DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Civil**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. v. II.

DISTRITO FEDERAL. Decreto Distrital n. 33.268, de 18 de outubro de 2011. Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. **Diário Oficial do Distrito Federal**. Brasília, DF, 19 out. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33268&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 1 mar. 2020.

ELIAS, Norbert. **O Processo Civilizador: Formação do Estado e Civilização**. Rio de Janeiro: Zahar, 1993. v. 2.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. **Buck v. Bell**, 274 US 200. Three generations of imbeciles are enough. Washington, Distrito de Columbia, 2 maio 1927b. Disponível em: <http://cdn.loc.gov/service/ll/usrep/usrep274/usrep274200/usrep274200.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. **Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue**, 275 US 87. Taxes are what we pay for civilized society. Washington, Distrito de Columbia, 21 nov. 1927a. Disponível em: <http://www.worldlii.org/us/cases/federal/USSC/1927/178.html>. Acesso em: 5 ago. 2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. **United States v. Carolene Products Company**, 304 U.S. 144. [...] whether prejudice against discrete and insular minorities may be a special condition, which tends seriously to curtail the operation of those political processes ordinarily to be relied upon to protect minorities, and which may call for a correspondingly more searching judicial inquiry. Washington, Distrito de Columbia, 25 abr. 1938. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/304/144/>. Acesso em: 13 mar. 2020.

HAMILTON, John; MADISON, James. **The Federalist Papers no. 51: The Structure of the Government Must Furnish the Proper Checks and Balances Between the Different Departments From the New York Packet**. Friday, February 8, 1788. Disponível em: https://avalon.law.yale.edu/18th_century/fed51.asp. Acesso em: 1 mar. 2020.

- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.
- LEAL, Victor Nunes. **Bibliografia**: Individualismo e Anti-individualismo no Direito Privado. Coimbra: Coimbra Editora, 1940.
- LOYOLA, Maria Andréa. **Pierre Bourdieu entrevistado por Maria Andréa Loyola**. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2002. 98 p. (Pensamento contemporâneo, v. 1).
- LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016a.
- LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais**: Esboço de uma teoria geral. Petrópolis: Editora Vozes, 2016b. (Coleção Sociologia).
- MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019 (epub).
- MELLO, Gustavo Miguez de; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **O Princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Editora Revista dos Tribunais, 1998. (Pesquisas Tributárias. Nova Série; v. 2). p. 200–224.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: Os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- OPPENHEIMER, Franz. **The State**: Its History and Development viewed Sociologically. New York: B.W. Huebsch, 1922.
- OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública**: O sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Lisboa: Almedina, 2017.
- POPPER, Karl. Popper on Democracy: the open society and its enemies revisited. **The Economist**, [s.l.], 31 jan. 2016. Disponível em: <https://www.economist.com/democracy-in-america/2016/01/31/from-the-archives-the-open-society-and-its-enemies-revisited>. Acesso em: 1 mar. 2020.
- POPPER, Karl R. **The Open Society and Its Enemies**. Princeton: Princeton University Press, 2013.
- SÃO PAULO (Estado). Lei Complementar n. 1.320, de 6 abr. 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 6 de abr. 2018. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 1 mar. 2020.
- SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Decisão final do processo administrativo fiscal e sua revisão pelo Poder Judiciário: pode o fisco ingressar em juízo para rediscutir o débito? In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JUNIOR, Aldo de. **Processo administrativo tributário**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 441–479.
- STINCHCOMBE, Arthur L. **La construcción de teorías sociales**. Buenos Aires: Ediciones Buena Visión, 1970.
- TILLY, Charles. War and State Making as Organized Crime. In: EVANS, Peter B.; RUESCHEMEYER, Dietrich; SKOCPOL, Theda. **Bringing the state back in**. New York: Cambridge University Press, 2009. p. 169–187.
- TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e Finanças Públicas. In: Direito, Carlos Alberto Menezes. **Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito**. Rio: Renovar, 1997. p. 525–561.
- VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**: Linha de Pesquisa: Governança Tributária. São Paulo: Insper: Centro de Regulação e Democracia, 2020.
- WATANABE, Kazuo. **Da Cognição no Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Central de Publicações Jurídicas; Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais, 1999.
- WICKSELL, Knut. A new principle of just taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. **Classics in the theory of public finance**. New York: Macmillan ST. Martin’s Press, 1967. p. 72–118.