

# CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL NO BRASIL: O QUE ESPERAR DO CARF DEPOIS DA OPERAÇÃO ZELOTES?

## FEDERAL TAX ADMINISTRATIVE LITIGATION IN BRAZIL: WHAT TO EXPECT FROM CARF AFTER OPERATION ZELOTES?

EDILSON PEREIRA NOBRE JÚNIOR\*  
JOÃO OTÁVIO MARTINS PIMENTEL\*\*

**RESUMO:** O artigo tem como objeto principal analisar as perspectivas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, após a crise experimentada pelo órgão em razão da Operação Zelotes, que investiga suspeitas de corrupção visando o favorecimento de contribuintes nos julgamentos, em troca de vantagens indevidas. Para tanto, buscou-se fazer um breve comparativo histórico entre contenciosos administrativos estrangeiros e a experiência brasileira de contencioso administrativo fiscal, para, em seguida, demonstrar que o prejuízo alarmado pelas autoridades investigativas pode não ser tão vultoso, e que muitas das alternativas postas para debelar as fragilidades enfrentadas pelo CARF não são suficientes para tanto. A partir do desenvolvimento da pesquisa, conclui-se que alguns dos maiores alegados “defeitos” do CARF não são a maior fonte dos problemas vivenciados, havendo alternativas mais viáveis para a consolidação do órgão, como transparência na seleção e atividade de seus integrantes e dos processos internos.

**ABSTRACT:** *This article intends to analyze the perspectives of the Brazilian Administrative Tax Board (CARF), after suspicions of corruption put this administrative body in its biggest crisis, due to the “Operation Zelotes”, which has shown illegal activities at tax trials. Therefore, it was sought to establish a brief historical comparison among foreign tax administrative bodies and the Brazilian experience at this level, due to demonstrate alleged losses might not be as expressive as they are being said by investigators, and to show that some alternatives set to fix CARF’s weaknesses aren’t enough to do so. After the research progress, it is possible to say that much of the faults aren’t the biggest source of troubles, and that there are more viable alternatives to CARF’s consolidation, such as transparency at members’ selection and activities, as well as internal methods.*

---

\* Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife – UFPE, instituição pela qual é Mestre e Doutor. Desembargador do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Membro da Academia de Letras Jurídicas do Rio Grande do Norte.

E-mail: edilsonnobre@trf5.jus.br.

\*\* Mestrando em Direito do Estado, Regulação e Tributação Indutora pela UFPE. Advogado no Recife.

E-mail: joaootaviomp@gmail.com.

**PALAVRAS-CHAVE:** CARF. Corrupção. Contencioso administrativo. Conselheiros. Seleção.

**KEYWORDS:** *CARF. Corruption. Tax administrative bodies. Members. Selection.*

**SUMÁRIO:** 1 – Introdução. 2 – Raízes históricas do contencioso administrativo. 3 – O papel da Administração Tributária e seu intrínseco dever de aferição de legalidade e controle de seus próprios atos. 4 – O anunciado “desvio” ou prejuízo em razão da corrupção no CARF não o é, necessariamente. Possibilidade de improcedência do lançamento tributário. 5 – Revisibilidade das decisões de órgãos fracionários integrados por conselheiros implicados em atos de corrupção e sua aplicabilidade a favor e contra os interesses do Fisco. 6.– As consequências das medidas reformadoras já tomadas e o possível esvaziamento do CARF. 7 – Alterações defendidas na forma de composição. Fim da paridade é o caminho? 8. Conclusões. Referências

## 1. INTRODUÇÃO

Desde a deflagração da denominada Operação Zelotes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), órgão responsável pelas decisões administrativas de segunda instância no âmbito tributário federal, vem passando por uma crise de credibilidade sem precedentes. As suspeitas de corrupção que pairam sobre integrantes do sucessor dos Conselhos de Contribuintes levaram o Poder Executivo a reformular a estrutura do órgão, através de medidas que ainda não puderam ter suas consequências mensuradas pela comunidade jurídica, e que põem dúvida, até mesmo, a sobrevivência do órgão.

O CARF, instalado em 2009, com base na Lei nº 11.941/09 – que modificou o processo administrativo tributário federal, para, fundindo os três Conselhos de Contribuintes então existentes, formar um só tribunal administrativo – é composto, paritariamente, de conselheiros representantes da Receita Federal e dos contribuintes, indicados por confederações e entidades sindicais representativas de categorias profissionais. Essa peculiar paridade acaba por inflamar o debate nos julgamentos lá travados, algo natural quando se tem julgadores de formação, experiência profissional, e, portanto, vieses distintos, o que resulta em casos melhor analisados e discutidos,

privilegiando-se não apenas o contribuinte (como muito se aventa), mas também, e principalmente, o controle da legalidade dos atos emanados pela Administração Tributária, função precípua de um órgão contencioso revisor como o CAREF.

No entanto, as suspeitas de venda de decisões em processos envolvendo cifras bilionárias, por conselheiros, e de tráfico de influência dentro do Conselho, trouxeram uma inesperada luz a um então desconhecido daqueles que não militam no campo do Direito Tributário. Esse negativo panorama resultou na suspensão das atividades do Conselho<sup>1</sup> e, em seguida, em profundas reformulações na sua estrutura, lançando dúvidas sobre manutenção da qualidade técnica e do profícuo campo de debate jurídico que eram marcas da atuação do CAREF, no período anterior à recente avalanche de suspeitas e denúncias.

Com efeito, talvez numa tentativa de contrapor os indícios de falência do modelo escolhido, em que se colocou a composição paritária como raiz da maior parte dos problemas, foi instituído, por decreto, o impedimento aos conselheiros representantes dos contribuintes de advogar contra a Fazenda Pública Federal, bem como de julgar teses que – direta ou indiretamente – tenham qualquer interesse. Demais disso, e mais controverso, instituiu-se uma remuneração aos conselheiros representantes dos contribuintes, com uma seguida consulta do Ministro da Fazenda ao Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em que se indagou sobre a compatibilidade do exercício da advocacia por esses conselheiros – agora, remunerados.

Respondendo à indagação formulada, o órgão classista concluiu, com base no art. 28, II, da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia), por determinar o impedimento total da função de conselheiro com o exercício da advocacia, tornando inviável a permanência no Conselho da maioria dos causídicos que representavam os contribuintes no órgão<sup>2</sup>. Houve, assim, renúncias

---

1 Comunicado divulgado no sítio eletrônico do CAREF, em 31 de março de 2015, informou a suspensão das sessões de julgamento do órgão.

2 A maior parte dos conselheiros representantes dos contribuintes, no CAREF, era formada por advogados.

em massa, restando em aberto considerável parcela das vagas de conselheiros representantes dos contribuintes. Em seguida, foi editado novo Regimento Interno do CARF<sup>3</sup>, que, dentre as medidas para aprimorar o órgão, reduziu o número de integrantes e prevê a instalação de um Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros.

Como tudo o que é feito de maneira açodada, e sem a efetiva participação das partes aptas a contribuir com as melhorias desejáveis, as alterações sofridas pelo CARF não tiveram a virtude de fortalecer o órgão, como originalmente se propunham. Na verdade, terminaram por inflamar o debate sobre a real necessidade de existência de um órgão julgador nos seus moldes, e, ao mesmo tempo, enfraquecer aquela que era a mais imponente característica do Conselho: ser um campo aberto ao debate de casos e teses jurídicas consistentes, composto por um corpo técnico do mais alto jaez.

Baixada a poeira da deflagração da operação policial, deve-se avaliar se os pontos tidos como frágeis do Conselho – como a paridade na composição e a suposta vulnerabilidade à corrupção – são, efetivamente, fonte dos problemas que existem no órgão, ou se a falta de transparência (tanto na seleção de julgadores quanto nos procedimentos do órgão) não é pior inimiga das boas práticas.

Muito tem sido criticada pela imprensa, e também em manifestações de membros do Ministério Público, a atuação dos conselheiros representantes dos contribuintes, como se essa fosse a única fonte da corrupção alegadamente instalada no CARF.

Demais disso, é de se advertir que as decisões sobre as quais se lançou a suspeita de corrupção (ainda que não se considere a manifestação do Ministério Público Federal de que não há provas sobre atos de corrupção em mais de 90% dos casos<sup>4</sup>) podem ter

---

3 BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n° 343, de 09 de junho de 2015. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 jun. 2015. Seção 1, p. 14-21.

4 CUCOLO, Eduardo. Promotoria não pode provar 90% das irregularidades apontadas pela Zelotes. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 13 mai. 2015. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/05/1628469-mais-de-90-da-operacao-zelotes-deve>>

bons fundamentos jurídicos. Dito de outra forma, há possibilidade concreta de os contribuintes implicados terem, eventualmente, direito ao cancelamento da imposição tributária discutida – não se podendo cogitar, como muito tem sido feito – de prejuízo aos cofres públicos.

No presente artigo, será analisada a problemática atualmente vivenciada pelo CARF, cuja própria existência vem sendo questionada, passando-se pelas raízes históricas do contencioso administrativo, analisando-se problemas concretos vivenciados pelo órgão, para que se possa chegar a uma conclusão sobre a necessidade de subsistência daquele tribunal administrativo.

## 2. RAÍZES HISTÓRICAS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

O surgimento do contencioso administrativo se remete à França revolucionária, quando, em razão das justificadas desconfiças que se tinha sobre o Poder Judiciário, tradicionalmente alinhado com as elites do *Ancien Régime*, instituiu-se um modelo de controle de legalidade dos atos administrativos dentro da estrutura do próprio Poder Executivo. Segundo a interpretação francesa da teoria da separação de poderes de Montesquieu, descaberia cogitar de ingerência de um dos três poderes sobre qualquer outro. Desse modo, atribuir ao Judiciário competência para julgar os atos da Administração Pública não se amoldava à nova ordem que nascia no bojo da Revolução Francesa. Segundo Medauar (2008, p. 44):

Originou-se na França a idéia de vedar ao Judiciário o julgamento de controvérsias que envolvessem a Administração, em virtude, principalmente, de uma interpretação peculiar do princípio da separação dos poderes, combinada a fatos históricos aí ocorridos antes da Revolução Francesa; de fato, no chamado Ancien Regime os Parlamentos, dotados de algumas das funções jurisdicionais, passaram a imiscuir-se na Administração, editando preceitos que lhes pareciam aptos a acabar com abusos (mescla de justiça e ação administrativa) e também proferindo censuras a medidas editadas pelo monarca. Assim,

---

[ficar-sem-punicao-por-falta-de-provas-diz-procurador.shtml](#), acesso em 01 de julho de 2015>.

após 14 de julho de 1789 procurou-se evitar interferência de órgãos jurisdicionais na Administração Pública.

Assim, a jurisdição administrativa, na França, até os dias atuais, é desvinculada do Poder Judiciário, que não tem competência para analisar as contendas que envolvam a Administração Pública. Trata-se do que se convencionou chamar de sistema dual ou *modelo francês* de controle, inicialmente exercido pela figura do *administrateur-juge*, e que, atualmente, após a separação da Administração entre ativa e contenciosa, é exercido pelos tribunais administrativos (BONNARD, 1943, p. 72). Estes, embora dotados de poder jurisdicional, integram a estrutura do Poder Executivo, não tendo qualquer relação de vinculação ou hierarquia com o Poder Judiciário, ainda que suas decisões formem, tais quais as jurisdicionais, coisa julgada.

Dá-se no *Hexagone*, pois, a separação das autoridades administrativas e judiciárias. O sistema se mantém até hoje, por diversas razões, dentre elas pelo nível de especialização alcançado, que diminuiria se o contencioso administrativo fosse transferido ao Poder Judiciário, e pela própria atividade jurisdicional, já que o direito administrativo francês não é codificado, ao contrário do direito privado daquele País. Destaca-se, assim, a diferença entre a atuação do membro do Poder Judiciário e a do julgador administrativo.

O direito inglês, por sua vez, adota o sistema de jurisdição una, em razão de sua tradição liberal, que não concebe o “privilégio” de a Administração Pública não se submeter ao Judiciário, e da concepção insular sobre a separação de poderes. Ali, os conflitos que envolvem o controle administrativo têm o mesmo tratamento que aqueles travados pelos particulares, sendo competência de tribunais comuns. Para Dicey (1889, p. 300-330), o sistema francês levaria a conflitos de jurisdição, e seria herança dos sistemas de privilégios do Antigo Regime, enquanto o modelo inglês, prestigiando a igualdade, submeteria tanto os atos de funcionários públicos como de Ministros de Estado, ou de qualquer outro particular, no Reino Unido, ao *rule of law*.

Uma simbiose entre os modelos francês e inglês é o sistema misto alemão, que se esforça para dar prevalência ao Poder

Judiciário, para evitar uma grande concentração de poderes à Administração, experiência que se mostrou perigosa no tempo do nazismo. Nesse modelo, há uma especialização de um setor do Judiciário em matéria administrativa, ressalvada a possibilidade de recurso ao tribunal constitucional.

Portugal, inicialmente, adotou o modelo francês, inclusive com a criação de um Conselho de Estado de inspiração francesa, em 1845. Em seguida, o órgão foi reformulado, deixando de ter funções meramente consultivas e opinativas. Ganhou, enfim, o nome de Supremo Tribunal Administrativo (BRITO, 2012, p. 21), ainda existente nos dias atuais, e de importante papel no contencioso administrativo português. Integrado em definitivo ao Poder Judiciário, após a promulgação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), o contencioso administrativo adquiriu caráter de verdadeira justiça administrativa, com funções e executoriedade próprias de um órgão jurisdicional (BRITO, 2012, p. 23, 25).

Os litígios tributários, que mais interessam neste trabalho, são da competência de tribunais fiscais no direito lusitano, integrantes da ordem dos tribunais administrativos e fiscais. Casalta Nabais (2014, p. 342-343) explica que a intervenção dos tribunais judiciais em causas de matéria tributária é excepcional, apenas se realizando em caso de execuções fiscais ou infrações que constituam crime.

No Brasil, consagrou-se, a partir da ordem constitucional inaugurada em 1988, o princípio da inafastabilidade da jurisdição, segundo o qual todos os litígios que envolvam o controle da administração podem ser submetidos à apreciação do Poder Judiciário. Aqui, embora existam diversas modalidades de autocontrole da administração, as decisões tomadas nessa seara são passíveis de revisão judicial, quando desfavoráveis ao contribuinte.

De se destacar que o País já teve, antes mesmo de sua independência, a experiência de órgão administrativo dotado de competência jurisdicional para resolver as questões que envolvessem a arrecadação em favor da Coroa: o Conselho da Fazenda, no Brasil, era inspirado em seu correspondente metropolitano, e funcionou até 1831, quando, criado o Tesouro Público Nacional, a jurisdição sobre a matéria foi repassada aos juízes territoriais (URUGUAI, 1997, p. 92-94).

Também se vislumbra tentativa de instituição de um contencioso administrativo de feição jurisdicional no Pacote de Abril, que introduziu reformas na Carta Outorgada de 1969. Com efeito, através da Emenda Constitucional n° 7/77, previu-se, no novo art. 205, um contencioso administrativo de cunho jurisdicional, para assuntos que envolvessem a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, ou entre umas e outras<sup>5</sup>. As decisões administrativas nesses temas teriam, pois, caráter de coisa julgada, não podendo ser submetidas a nova apreciação do Poder Judiciário, a menos que um acionista minoritário tivesse seus interesses ameaçados.

Como a novel previsão fazia menção a uma lei que nunca restou editada, o então Tribunal Federal de Recursos sumulou o entendimento de que a regra não tinha autoaplicabilidade<sup>6</sup>. De fato, a previsão constitucional carecia de um nível mínimo de detalhamento que permitisse indicar como se daria o julgamento administrativo, e quem seria a autoridade ou o órgão competente para tanto. Desde então, não houve novas tentativas de dotar o contencioso administrativo, no Brasil, de feições jurisdicionais, consolidando-se, nestas terras, o sistema de jurisdição una.

Assim, as decisões proferidas pelo contencioso administrativo, no direito brasileiro, são passíveis de impugnação judicial, se desfavoráveis ao contribuinte, ou definitivas, caso favoráveis aos particulares, sendo certo que o País adota um modelo híbrido de contencioso administrativo, em face da previsão constitucional da inafastabilidade do acesso ao Judiciário.

---

5 Art. 205. As questões entre a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, ou entre umas e outras, serão decididas pela autoridade administrativa, na forma da lei, ressalvado ao acionista procedimento anulatório dessa decisão.

6 BRASIL, Tribunal Federal de Recursos. **Súmula 102**. A regra inscrita no artigo 205 da Constituição, com a redação da Emenda Constitucional n. 7, de 1977, não é de aplicabilidade imediata, porque dependente de lei regulamentadora. Disponível em <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/75/TFR/102.htm>>, acesso em 13 nov. 2015.

### **3. O PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU INTRÍNSECO DEVER DE AFERIÇÃO DE LEGALIDADE E CONTROLE DE SEUS PRÓPRIOS ATOS**

A Administração Tributária é um setor privilegiado da Administração Pública, seja por seu peculiar tratamento constitucional (art. 37, XII), seja pela especialização de seus agentes, ou, ainda, pela proximidade ímpar que esse setor público tem com a iniciativa privada. Responsável pelo controle da legalidade dos atos e procedimentos fiscais, tem um papel fundamental na materialização do direito tributário.

O controle dos atos administrativos por intermédio do processo administrativo se constitui em verdadeira demanda do Estado Democrático de Direito, já que, muitas vezes, não basta a atuação conforme a lei, mas é requisito de validade do ato a revisão em que possa, também, participar o administrado. Conforme a lição de Carmen Lucia Antunes Rocha (1997, p. 7):

O processo administrativo democrático não é senão o encontro da segurança jurídica justa. Ele é uma das formas de concretização do princípio da legitimidade do poder, na medida em que se esclarecem e se afirmam os motivos das decisões administrativas. Tais decisões são questionadas e deslindadas no processo administrativo e, nessa sede, o poder, no exercício do qual elas foram adotadas, recebe a sua condição legítima própria. Quanto mais democrático for o processo administrativo, mais demonstrativo ele é da essência e da prática do exercício do poder em determinado Estado.

Em relação ao processo administrativo fiscal, que mais interessa ao presente trabalho, Lobo Torres (1999, p. 78) ensina que:

tem por objetivo a autotutela da legalidade pela Administração, ou seja, o controle da justa e legal aplicação das normas tributárias aos fatos geradores concretos. É um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte.

Em síntese, o processo administrativo fiscal não constitui mero formalismo, mas tem o condão de legitimar a atividade administrativa, trazendo o cidadão a dela participar. Garante-se, com isso, o interesse público que deve guiar a atividade da

Administração, e o controle da legalidade de seus atos, proteção básica para evitar o abuso de poder.

#### **4. O ANUNCIADO “DESVIO” OU PREJUÍZO EM RAZÃO DA CORRUPÇÃO NO CARF NÃO O É, NECESSARIAMENTE. POSSIBILIDADE DE IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

Com a deflagração da Operação Zelotes, logo foi anunciado que o esquema de corrupção instalado no CARF, em que conselheiros supostamente vendiam decisões favoráveis e praticavam, dentre outros crimes, tráfico de influência no órgão, havia sido responsável por um prejuízo bilionário, que chegaria, segundo o membro do Ministério Público Federal (MPF) responsável pelo acompanhamento do caso, a aproximadamente 19 bilhões de reais (RICHARD, 2015). Precisa-se, no entanto, tecer algumas considerações sobre esse alegado prejuízo, que não pode ser tomado como verdade absoluta.

O valor anunciado pela Força-Tarefa que conduz a Operação Zelotes no MPF consiste em todo o montante discutido nos processos sobre os quais recaem suspeitas de corrupção. Isso não quer dizer, no entanto, que esse valor é um direito subjetivo do Fisco, e que sua desconstituição pelo CARF se traduziu em prejuízo. Na realidade, o lançamento realizado, antes de ser definitivamente constituído, pode ser analisado pelo CARF a depender do contribuinte, e não há que se falar em crédito tributário certo titularizado pelo Estado, antes da formação da coisa julgada administrativa.

Desse modo, é precipitado falar em prejuízo, pois pode haver casos em que não haveria a constituição definitiva, em razão de o lançamento ser insubsistente. Como se sabe, prejuízo pressupõe decréscimo patrimonial, perda, algo que não se pode cogitar se o suposto lesado sequer ainda tinha legítimo crédito, pois este poderia jamais vir a ser constituído.

Na realidade, até a paralisação de suas atividades, o CARF vinha tendo um importantíssimo papel, no cotidiano tributário, ao colocar um freio no arroubo arrecadatório do Fisco, em casos emblemáticos. Naqueles em que se discute ágio, por exemplo (alguns

deles tidos por suspeitos), existe fundamentação jurídica relevante para desconstituir os lançamentos, já que as imputações fiscais, nesses processos, baseiam-se na ausência de requisitos a negócios jurídicos que sequer a lei instituidora do benefício fiscal exige.

O ágio é uma espécie de benefício tributário dado a empresas que incorporassem ou se fundissem a outras, podendo utilizar o excedente do valor patrimonial contábil para dedução do Imposto de Renda. Tratava-se de um incentivo dado na era das privatizações, e tinha como público-alvo as grandes corporações, que adquirissem as empresas públicas. A redação da lei<sup>7</sup> que instituiu o novo regime de amortização do ágio, no entanto, não restringiu a sua utilização apenas a esses participantes do processo privatizante, e tampouco instituiu restrições sobre o uso do incentivo ou colocou empecilhos à fruição do benefício.

Essa função, na verdade, coube à Administração Tributária, ainda que numa atuação *contra legem*, retirando a necessária e desejável previsibilidade que deveria reger as relações jurídico-tributárias. Nesse contexto, ganharam notoriedade autuações bilionárias, envolvendo empresas de grande porte como o Banco Santander e a Siderúrgica Gerdau. Coube ao CARF fazer prevalecer as disposições legais, evitando a efetivação de condutas tendentes a penalizar contribuintes que optaram por se utilizar de opções tributárias legais e legítimas, sem que houvesse qualquer infração ou fraude à lei. Denota-se, com isso, a importância de um órgão administrativo com esse caráter, num momento em que a pressão do Estado sobre a arrecadação fiscal é, a cada dia mais, crescente, sendo comum transbordar os limites da legalidade. Ou seja, nem de longe tudo o que é lançado pela Administração Tributária será efetivamente devido, não havendo relação direta entre os valores em discussão e eventual prejuízo do Estado.

Assim, mesmo os casos ora tidos como alvo da quadrilha que, aparentemente, instalou-se no CARF, podem, independentemente dos atos de corrupção que venham a se comprovar, ser calcados em argumentos jurídicos frágeis, tratando-se, assim, de lançamentos

---

7 Lei nº 9.532/97, que alterou o Decreto-Lei nº 1.598/77.

improcedentes, o que os fulminaria mesmo sem o pagamento de vantagens indevidas. Desse modo, é necessário tratar com cautela e sem paixões o problema posto, uma vez que a cifra do suposto prejuízo aos cofres públicos não é certa, e tampouco líquida, como se quer fazer parecer pelos acusadores.

## **5. REVISIBILIDADE DAS DECISÕES DE ÓRGÃOS FRACIONÁRIOS INTEGRADOS POR CONSELHEIROS IMPLICADOS EM ATOS DE CORRUPÇÃO E SUA APLICABILIDADE A FAVOR E CONTRA OS INTERESSES DO FISCO**

Grande ponto de celeuma no período em que se seguiu à deflagração da Operação Zelotes é o destino que terão as decisões tomadas em razão de corrupção de julgador (es). Por óbvio, não há de se reconhecer qualquer legitimidade a um ato administrativo obtido por meio de troca de vantagens ilícitas entre interessado e prolores da decisão. Tem-se, em tais casos, decisões nulas de pleno direito, que não se amoldam às garantias à coisa julgada insculpidas na Constituição da República.

A alternativa viável, pois, seria a anulação da decisão pelo próprio CARF, invocando-se para tanto, a ilicitude que embasou o *decisum* em questão. Com efeito, Sérgio André Rocha (2010, p. 229-230) defende que:

nos casos em que a decisão se mostrar nula de pleno direito (o que aconteceria, por exemplo, se o agente julgador tivesse sido corrompido pelo interessado para proferir decisão em determinado sentido) tem a Administração o direito de reconhecer tal nulidade, anulando a decisão, sendo certo que, caso o administrado discorde do entendimento manifestado pela Administração, lhe será garantido o acesso ao Poder Judiciário.

No mesmo sentido ora exposto, a lição de Nobre Júnior (2014, p. 30), para quem “é invocável respaldo no art. 54 da Lei 9.784/1999, o qual, ao tratar de atos favoráveis ao particular, não distingue entre aqueles típicos da Administração ativa daqueles inerentes à administração contenciosa”.

Apesar de a solução parecer simplista, mas adequada ao caso versado, de pronto já se pode destacar dois problemas de ordem prática decorrentes desse ato em potencial, que muito atrapalhariam o desenrolar de tal procedimento: *(i)* o princípio da presunção da inocência, e *(ii)* a possibilidade de anulação, por contribuintes, de julgamentos desfavoráveis proferidos por órgãos julgadores compostos por conselheiros implicados em condutas criminosas. Vejamos um a um.

O princípio da presunção da inocência impediria, a priori, a Administração Pública de anular um ato administrativo em razão de um ato ilícito cuja comprovação demandaria o trânsito em julgado de uma ação penal, algo que, dadas as vicissitudes do esquema que teria atuado no CARE, não há de ter deslinde em curto tempo. A anulação das decisões, mormente por serem favoráveis aos contribuintes, certamente sofrerão resistência dos particulares, o que, é bastante provável, levará à judicialização da questão.

Desse modo, a anulação da decisão tomada, supostamente, em razão de vantagem indevida recebida por julgador (es) administrativo (s), esbarra na proteção constitucional dada à presunção de inocência. Isso porque, sem a comprovação do cometimento do ilícito, o que apenas resta inquestionável após o trânsito em julgado, torna-se frágil o fundamento da anulação da decisão controvertida.

De toda a sorte, ainda que anulado fosse o julgamento favorável ao contribuinte, em que se tenha sido comprovada a vantagem indevida a pelo menos um julgador, outro problema surge: os contribuintes que tenham tido julgamentos desfavoráveis (isto é, lançamentos mantidos), poderão também pedir a nulidade da decisão colegiada, pois faleceria legitimidade ao julgador corrupto para dele participar.

Ademais, poder-se-ia cogitar de que tal resultado apenas se deu em razão de não ter o contribuinte sucumbido ao “esquema” de corrupção patrocinado por um de seus julgadores, o que, a depender do que se apure nas investigações em curso, pode, mesmo, vir a ocorrer. Assim, a anulabilidade das decisões em que tenham participado conselheiros que se venha a comprovar, efetivamente, corruptos, pode adquirir contornos de enorme dimensão, pois teriam a possibilidade de atingir decisões tanto contrárias como favoráveis aos interesses da Administração Tributária.

## 6. AS CONSEQUÊNCIAS DAS MEDIDAS REFORMADORAS JÁ TOMADAS E O POSSÍVEL Esvaziamento do CARF

Na esteira dos atos que se seguiram à Operação Zelotes, o Executivo Federal editou o Decreto nº 8.441/15, instituindo remuneração aos conselheiros do CARF representantes dos contribuintes. Em que pese à dúvida sobre a constitucionalidade da medida, pois criou-se despesa sem base em lei, ou previsão orçamentária prévia, não merece aprofundamento essa faceta, por fugir ao escopo do presente trabalho.

Essa medida, que, numa primeira vista, privilegiaria a isonomia, pois os representantes dos contribuintes, até então, nada recebiam por sua atuação no CARF, enquanto os representantes da Fazenda Nacional (auditores fiscais da Receita Federal) mantinham a percepção dos vencimentos dos cargos públicos que ocupavam, acabou por gerar uma consequência que viria a alterar a estrutura do Conselho, pondo dúvidas, mesmo, sobre a sua subsistência.

Isso porque, em seguida à edição do Decreto nº 8.441/2015, o Ministro da Fazenda formulou consulta ao Conselho Federal da OAB, indagando sobre a compatibilidade do exercício da advocacia com a função de conselheiro do CARF, agora remunerada. A resposta do órgão classista foi clara: o advogado que integre o CARF estará impedido, durante o período em que funcionar no órgão, de advogar<sup>8</sup>.

Tal fato teve uma enorme repercussão no funcionamento do CARF, já que a maioria dos conselheiros representantes dos contribuintes, por serem advogados, preferiram manter as suas carreiras profissionais na advocacia do que suspendê-las enquanto aguardam o retorno das atividades do Conselho – o qual, inclusive, ainda está paralisado.

Ademais, a fórmula de remuneração (por sessão de julgamento, cuja realização não depende do conselheiro, individualmente), aliada

---

8 ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Acórdão do Conselho Pleno na Consulta nº 49.0000.2015.004193-7. Conselho Federal da OAB. Brasília, DF, 18 mai. 2015. Disponível em <<http://oabce.org.br/wp-content/uploads/2015/05/Ementa.016.2015.COP-Consulta-n.-49.0000.2015.004193-7COP.pdf>>, acesso em 16 de novembro de 2015.

ao seu montante (máximo de, aproximadamente, 11 mil reais, em se realizando todas as sessões de julgamento), contribuíram para o esvaziamento da função, e o desinteresse dos mais qualificados em compor o órgão.

Essa importante alteração, pode, assim, ter efeitos danosos. Primeiro, poderia se cogitar de que os novos conselheiros, em razão da baixa remuneração do cargo, bem como da impossibilidade de exercício da advocacia, poderiam vir a fazê-lo através de terceiros, “parceiros”, o que, a despeito da alta reprobabilidade da conduta, esvaziaria o comando normativo exarado pelo Conselho Federal da OAB. Um chamariz a atos de corrupção como aqueles que se busca, agora, evitar.

Além desse, vislumbra-se um efeito direto ainda mais danoso, e que já pôde ser sentido: a “fuga de cérebros” decorrente da vedação imposta em razão da instituição da remuneração. Uma das grandes qualidades de que gozava o CARF pré-Zelotes era a excelente formação técnica de suas turmas, muitas compostas por medalhões da advocacia, profissionais que têm, na iniciativa privada, grande sucesso profissional. A maioria dos advogados, entretanto, preocupada com a instável (pois depende da realização de sessões, que não ocorrem desde março) e baixa remuneração - que seria a sua única, optou por renunciar aos seus mandatos de conselheiro.

Com isso, teme-se o desprestígio da função e a perda de qualidade dos membros do CARF. A fuga de cérebros decorrente da remuneração, é indubitável, afastou profissionais que muito contribuíram e tinham a contribuir com o Conselho, e, por conseguinte, à sua legitimidade.

Um grande problema que surge com o enfraquecimento ou o fim do CARF é a assunção de suas funções de julgamento pelo Poder Judiciário. Em que pese aos sucessivos esforços para a agilização processual, o congestionamento dos tribunais brasileiros ainda é gritante: no País há um processo a cada dois habitantes<sup>9</sup>. Afora isso, não se pode desconhecer que, regra geral, o Judiciário não está

---

9 BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). *Relatório Justiça em Números* (2015), Brasília, DF. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco/es/pj-justica-em-numeros>>, acesso em 05 de novembro de 2015.

preparado para lidar com a matéria tributária analisada pelo CARF, não por deficiência intelectual dos membros da magistratura ou de seu corpo funcional, mas pela ausência de especialização nessa área em que a produção legislativa é extremamente extensa, detalhada, e mais: incessante (S. ROCHA, 2010, p. 151).

Ao congregar profissionais especialistas na área (auditores-fiscais e advogados, contadores ou profissionais da área tributária ou contábil) o CARF, órgão de mais de noventa anos, sempre gozou de grande prestígio pela tecnicidade de suas decisões e preparo de seus integrantes (tanto é assim que a função guardava grande carga honorífica até os eventos que se sucederam). Isso, no entanto, seria sumariamente perdido com o seu esvaziamento, ou com a transferência de suas atribuições seja ao Poder Judiciário, seja a profissionais não especializados na matéria tributária.

Ademais, quem haveria de sofrer o maior efeito do esvaziamento do CARF é o contribuinte, por ser ele quem deixaria de contar com a análise de seu processo por um órgão tecnicamente preparado para compreender e discutir as suas alegações e rever os atos (que infelizmente, muitas vezes são ilegais e arbitrários) das instâncias inferiores da Administração Tributária Federal.

Não há de se olvidar que os custos de litigância no CARF, por sua vez, também são mais palatáveis ao contribuinte (não há custas e tampouco é necessário o patrocínio por advogado), e contribuem para diminuir os já tão elevados custos de transação do Brasil. Seria ele, o particular, quem mais sofreria com o fim (ou esvaziamento/desfiguração) do CARF, pois se veria obrigado a enfrentar o Judiciário para tratar de algo que poderia ter melhor atenção no seio da Administração.

É inadmissível que uma instituição madura, que sempre gozou de prestígio não por razões políticas, e sim técnicas, seja simplesmente desfigurada em razão de focos pontuais de corrupção, que não podem macular o enorme corpo técnico que já compôs o Conselho. Enfraquecer o CARF é amesquinhar o processo administrativo tributário e suas funções, primordialmente a de legitimar o ato administrativo pelas participação do particular e pelo controle do arbítrio.

## 7. ALTERAÇÕES DEFENDIDAS NA FORMA DE COMPOSIÇÃO. FIM DA PARIDADE É O CAMINHO?

Muito se critica, como se essa fosse a única fonte de problemas do CAREF, a sua composição paritária entre representantes dos contribuintes e do Fisco Federal. Melhor analisando o cotidiano do Conselho, não conseguimos concordar com tal assertiva, que não resiste a uma análise mais aprofundada da situação em questão.

Em recente estudo, divulgado já após a deflagração da Operação Zelotes, a Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), analisando extensa base de dados dos julgados do CAREF, contribuiu para desfazer alguns mitos sobre a atuação do Conselho. Neste trabalho, chegou-se à conclusão de que é mínima a margem de divergência entre conselheiros representantes do Fisco e dos contribuintes (em 83,6% dos casos, as decisões foram unânimes): os conselheiros indicados pela Fazenda Nacional, ao relatar processos, proferem votos favoráveis aos contribuintes em 32,5% dos casos, e parcialmente favoráveis em 20,7% deles; quando a relatoria passa à mão dos representantes dos contribuintes, estes obtêm 35,5% de votos favoráveis e 17,7% parcialmente favoráveis.

A divergência, pois, é muito menor do que a propagada pelos órgãos de imprensa e defensores do fim da paridade, que dão a entender que os representantes dos contribuintes sempre os defenderão, não importa o que se alegue<sup>10</sup>. Tomando por base o estudo realizado pela ABJ, nota-se que os vieses pré-constituídos mais se tratam de mito do que a realidade vivenciada no CAREF.

Desse modo, não parece verdadeiro que os representantes dos contribuintes possuiriam um *bias* favorável ao interesse dos particulares, pois a sua taxa de julgamentos favoráveis aos contribuintes é bastante semelhante à taxa dos conselheiros fazendários. Trata-se, assim, de órgão que legitima a atuação administrativa federal na área tributária, mediante a efetiva análise de fatos e argumentos, e da participação dos contribuintes interessados.

---

10 ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <<http://portal.abjur.org.br/index.php/37-carf>>, acesso em 16 nov. 2015.

Nesse ponto, merece destaque a lição de Medauar (2008, p. 65) que aponta como condição à legitimação da imperatividade estatal, para que esta não seja unilateral e opressiva, a expressão de paridade e imparcialidade no processo pré-constituído. Entendemos que isso vinha sendo bem representado com a composição paritária do CARF, em que pese serem bem-vindos aprimoramentos nos processos de escolha dos julgadores.

Não se está com isso a defender que a paridade é a única solução ou que seja inexorável a sua existência para a continuidade do CARF. Não, apenas se demonstra que tem sido salutar para a discussão travada no âmbito do Conselho, e não traz as inclinações de entendimento que, muitas vezes, toma-se como um pressuposto inafastável.

A paridade na composição, é bem verdade, não se consubstancia em garantia fundamental ou exigência constitucional, ainda que contribua, sobremaneira, para a legitimação das decisões administrativas do CARF, e não seja a fonte de todos os problemas do órgão, como muito se propaga. Daí porque o seu fim não se confunde, necessariamente, com o fim do CARF.

O professor Ricardo Lobo Torres, por exemplo, compreende o instituto como um arcaísmo originado das ideias corporativistas importadas da Itália na década de 30, e que deveria desaparecer de nosso ordenamento, invocando o prestígio à qualificação técnica em detrimento ao apadrinhamento político (TORRES, 1999, p. 79). Não há, porém, como concordar que não há qualificação técnica nesse modo de composição do CARF, embora seja, de fato, razoável o aprimoramento dos mecanismos de escolha dos conselheiros, algo que, parece-nos, está em vias de ocorrer com o novo Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros, criado com a alteração regimental deste ano para priorizar a qualificação técnica dos componentes do órgão.

Para Sérgio André Rocha (2010, p. 389-399), uma boa alternativa seria a criação de uma Agência Federal de Revisão de Atos Fiscais, a ser composta por membros investidos mediante concurso público de provas e títulos. De fato, parece-nos salutar à imparcialidade e ao aprimoramento a especialização na matéria e a independência garantida pela estabilidade do cargo, a exemplo

do que ocorre, no âmbito estadual, no Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), em que os julgadores são concursados e não têm ligação direta com o Fisco ou com contribuintes.

Apenas não vislumbramos a necessidade de criação de um novo órgão, já que tal alteração poderia ser feita mediante uma reforma no próprio CARE. A proposta merece, no entanto, melhor aprofundamento e debate pelos órgãos interessados.

Para que o Conselho possa, porém, retomar suas atividades sem que ronde os seus integrantes o medo e a suspeita, melhor seria o aprimoramento na transparência relativa aos mecanismos de seleção, e a efetiva opção pela qualificação técnica em detrimento ao compromisso político com a entidade que indique, ou, no caso do Fisco, com as teses fazendárias.

## **8. CONCLUSÕES**

Neste trabalho, pudemos analisar os principais problemas que afligem o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, após a deflagração da Operação Zelotes, que identificou irregularidades nas hostes daquele órgão administrativo integrante da estrutura do Ministério da Fazenda. Mediante o desenvolvimento da pesquisa realizada, restou possível chegar às seguintes conclusões:

Ao analisar com vagar os fatos expostos, e o regramento da matéria, vislumbra-se que o alarmado prejuízo bilionário decorrente dos atos que ensejaram a deflagração da Operação Zelotes decorrem de uma percepção rasa, já que, mesmo os casos alvo da investigação podem, em tese, conter ilegalidades ou divergências interpretativas que fundamentam o cancelamento ou, pelo menos, a minoração das autuações fiscais discutidas no CARE.

Por sua vez, a composição paritária do CARE, que foi tomada por investigadores, legisladores e outros agentes públicos como fonte inesgotável dos defeitos da instituição, não é uma mazela do órgão e, muito menos, a única origem dos problemas por ele vivenciados. Com efeito, estudo que tomou por base considerável número de julgados demonstrou que os conselheiros, no mais das vezes, convergem pela solução indicada pelo relator à unanimidade,

não importando a origem representativa do julgador. Com base em dados empíricos, chega-se à conclusão de que é bastante similar a taxa de sucesso dos recursos interpostos pelos contribuintes, e a taxa de manutenção de lançamentos se mantém, independente da origem do conselheiro relator – fatos que tiram o fundamento de validade da crítica à paridade.

Com isso, pode-se notar que a paridade, embora tenha defeitos, não é o único problema vivenciado pelo CARF, e talvez não seja o que demande soluções urgentes e enérgicas. Na realidade, muito bem vindo seria o aprimoramento dos mecanismos de seleção de conselheiros, o privilégio à capacitação técnica em detrimento aos apadrinhamentos políticos e o fortalecimento da independência técnico-funcional do órgão. O aqodamento com que marcou a reforma de características históricas do conselho, porém, não condiz com a melhor solução para o seu fortalecimento, podendo ter efeito, na realidade, contrário.

Apesar disso, não se pode concluir que a paridade é condicionante à existência de um órgão como o CARF e, tampouco, garantia fundamental dos contribuintes. Em verdade, a real exigência para a continuidade do órgão é que seja composto de agentes preparados, comprometidos e que gozem de legitimidade para decidir os litígios tributários de forma proba, utilizando-se do direito para limitar os excessos cometidos tanto pela Administração Tributária, quanto pelos contribuintes, a fim de prestigiar o papel que deve ser desempenhado por um órgão administrativo de sua natureza.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Disponível em: <<http://portal.abjur.org.br/index.php/37-carf>>, acesso em 16 nov. 2015.

BONNARD, Roger. **Précis de Droit Administratif**, 4ème ed. Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence. Paris: 1943.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Relatório Justiça em Números (2015)**, Brasília, DF. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco/es/pj-justica-em-numeros>>, acesso em 05 de novembro de 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 jun. 2015. Seção 1.

BRITO, Wladimir Augusto Correia. O Contencioso Administrativo: Generalidades *in* **Confluências**, vol. 13, n. 2 – Niterói: PPGSD-UFF, novembro de 2012.

CUCOLO, Eduardo. Promotoria não pode provar 90% das irregularidades apontadas pela Zelotes. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 13 mai 2015. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/05/1628469-mais-de-90-da-operacao-zelotes-deve-ficar-sem-punicao-por-falta-de-provas-diz-procurador.shtml>>, acesso em 01 de julho de 2015>.

DICEY, A. V. **Introduction to the study of the Law of the Constitution**, 3rd edition. Macmillan and Co. London: 1889.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2014.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Segurança Jurídica no Procedimento Administrativo Tributário – a Questão da Revisão Judicial das Decisões Proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 221, fev. 2014.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Acórdão do Conselho Pleno na Consulta nº 49.0000.2015.004193-7. **Conselho Federal da OAB**. Brasília, DF, 18 mai. 2015. Disponível em <<http://oabce.org.br/wp-content/uploads/2015/05/Ementa.016.2015.COP-Consulta-n.-49.0000.2015.004193-7COP.pdf>>, acesso em 16 de novembro de 2015.

RICHARD, Ivan. Carf é grande escoadouro de recursos públicos, diz procurador da Zelotes. **Agência Brasil**. Brasília, 27 mar. 2015. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2015-03/6a-carf-e-grande-escoadouro-de-recursos-publicos-diz-procurador-da-zelotes>>, acesso em 10 de novembro de 2015.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 34, n. 136, 1997.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**, 4<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o Seu Desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 46, jul. 1999.

URUGUAI, Paulino José Soares de Souza, Visconde de. **Ensaio sobre o Direito Administrativo / Pelo Visconde de Uruguai**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

Recebido em 04/02/2016.

Aprovado em 25/05/2016.