

Macedo e Burgos: Carf, empate e ajuizamento

Publiquei recentemente nesta **ConJur** [minhas impressões](#) sobre a agitação que o voto do ministro Luís Roberto Barroso ensejou durante a votação das ADIs 6.399, 6.403 e 6.415, referentes ao fim do voto de



O ministro reconheceu a constitucionalidade do artigo 19-E

da Lei 10.522/2002, que tira a prevalência do voto dos presidentes dos colegiados do Carf no caso de empate no julgamento, determinando que a causa se resolva "favoravelmente ao contribuinte". Todavia, propôs o que chamou de "um necessário reequilíbrio": a possibilidade de ajuizamento de ação pela Fazenda Nacional para restabelecer o lançamento tributário.

Isto porque, havendo empate resolvido na forma do artigo 19-E — disse Barroso — não se pode afirmar que o Carf, em nome da administração tributária, tenha chegado à conclusão de que o lançamento era ilegal. A decisão seria "mera ficção jurídica", afastando o argumento de atuação contraditória da União ao recorrer à via judicial.

Na publicação de 17 de abril de 2022, afirmei que a proposta do ministro não traduz qualquer extravagância que justifique o açoitamento de sua repulsa.

Desenvolvi o raciocínio exposto em seu voto para comprovar — inclusive mediante exemplo prático — que da aplicação do artigo 19-E, de fato, não resulta qualquer definição por parte da Administração quanto à legalidade do lançamento. Demonstrei que, por imperativo lógico, o que se tem em tal situação é apenas a ausência de um veredito no contencioso administrativo — situação na qual a Lei determina que se favoreça o contribuinte.

Volto ao assunto porque o ilustre professor e tributarista Igor Mauler Santiago manifestou [perspicaz discordância](#) ao meu entendimento, defendendo que há, sim, um *venire contra factum proprium* na hipótese, e que a premissa que baseia o raciocínio que propus dependeria de atuações contraditórias da própria Receita Federal — anormalidade que não se poderia admitir.

Fico feliz pela oportunidade de aprofundar a questão.



De início, é preciso ressaltar que ainda que existam autuações contraditórias da Receita — o que é indesejado, mas pode acontecer [1] —, dessa "anormalidade" não exsurge a consequência, lógica ou jurídica, de que *nenhuma* das autuações pode estar correta. Daí porque a suposta anormalidade da premissa não pode ser aceita como argumento a desqualificar a conclusão de que o princípio da não-contradição impede que o acórdão do Carf, quando lavrado com espeque no artigo 19-E da Lei 10.522/02, seja considerado uma *decisão da Administração*.

Prosseguindo, convém esclarecer que não é necessário que existam autuações contraditórias da Receita Federal para que o Carf se veja na sinuca de bico de ter de proferir julgamentos simultâneos e incoerentes entre si, enquanto vigora o artigo 19-E.

Cito o caso analisado no Acórdão Carf 1401002.885. A autoridade fiscal considerou determinada receita do contribuinte como sendo não-operacional, excluindo-a do coeficiente do lucro presumido e fazendo o respectivo lançamento de IRPJ. No entanto, a mesma autoridade fiscal observou que o contribuinte não tinha oferecido, por erros contábeis, parte dessas receitas à tributação do PIS e da Cofins, *olvidando-se* de que no regime cumulativo das contribuições — ao qual as empresas no lucro presumido são compulsoriamente submetidas — não há incidência sobre receitas não-operacionais.

Veja-se que não houve nesse caso nenhuma *contradição* da autoridade fiscal. Não se afirmou que a receita fosse operacional para um tributo e não-operacional para outro. Houve apenas indevida aplicação ou interpretação da lei no que toca ao regime cumulativo.

Chegaram ao Carf o *recurso voluntário* do contribuinte contra a exação de IRPJ e o *recurso de ofício* contra a exoneração do PIS/Cofins promovida pela DRJ. Na ocasião, a turma entendeu operacional a receita, dando provimento ao recurso voluntário e provendo também — *por coerência* (palavras da relatora) — o recurso de ofício. Ou seja, exonerou-se o IRPJ mas, por imperativo lógico, restabeleceu-se o PIS/Cofins.

Como este caso — real — seria resolvido hoje pelo artigo 19-E, sem incidir em uma clarividente contradição interna?

Dever-se-ia privilegiar a coerência interna do julgado (exoneração de um tributo implica restabelecimento do outro), deixando de adotar entendimento favorável ao contribuinte quanto ao PIS/Cofins? Ou se deveria manter o resultado favorável para o contribuinte no recurso voluntário e no recurso de ofício (exoneração dos dois tributos, às favas com a coerência)? A decisão final, que se pretende como "*entendimento do Carf*" sobre a natureza da receita, fica a mercê de avaliar, entre os lançamentos de IRPJ e PIS/Cofins, qual seria o de maior monta para, assim, adotar o entendimento *coerente* mais favorável ao contribuinte? E se as autuações fossem em autos apartados?



Certamente há no Carf mentes talentosas o suficiente para conceber solução melhor que estas, quando semelhante impasse emergir. Mas não é este o ponto. Independentemente do artifício que se encontre para sanar o imbróglio, ou da legitimidade do lançamento fiscal que levou até ele, *o imbróglio em si* é revelador de que a forma de "decidir" imposta pelo artigo 19-E implica, inexoravelmente, na *inexistência de decisão administrativa*, em sentido material, sobre a questão de mérito submetida a julgamento.

Como já defini antes, o empate *sempre favorável a uma das partes* nada mais é do que o reconhecimento legal da ausência de veredito como resultado de julgamento, atribuindo-lhe uma consequência normativa necessária já que o colegiado não alcançou solução à controvérsia.

E, portanto, não cabe invocar o brocardo *nemo potest venire contra factum proprium* para descartar, de bate-pronto, a possibilidade de ajuizamento de ação pela Fazenda Nacional para manter o lançamento fiscal. A presunção de legitimidade de que gozam (ou deveriam gozar) os atos administrativos não pode (ou não deveria poder) ser afastada em definitivo, sem que se tenha sobre tais atos uma decisão administrativa inequívoca.

Além disso, uma vez que o acórdão lavrado sob o artigo 19-E não é, materialmente, uma *decisão da Administração*, não são pertinentes à hipótese as disposições dos artigos 42 e 45 do Decreto 70.235/72, que estabelecem, respectivamente, a definitividade das decisões administrativas e a exoneração dos gravames no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo [\[2\]](#).

A suposta confusão processual entre autor e réu tampouco seria problema. Também com esteio na ideia de que decisão administrativa não há, não se concebe uma ação anulatória intentada pela União contra o Carf. A ação deveria ser intentada contra o próprio contribuinte.

Mas ainda que se tratasse de ajuizar ação contra o Carf, o açodamento em descartar a possibilidade também não se justifica. Não é de todo estranho ao ordenamento jurídico que, em contextos ímpares, o ente público possa ir a juízo para desconstituir ou contestar atos formalmente praticados sob sua própria personalidade jurídica. Colhe-se da jurisprudência do próprio STF que situações excepcionais admitem inclusive o mesmo ente nos dois polos da ação judicial [\[3\]](#).

Contudo, como entendo não haver decisão administrativa, em sentido concreto, nos processos resolvidos favoravelmente ao contribuinte com base no artigo 19-E, não é o caso, aqui, de aprofundar nessa seara.

É claro que existem muitas questões a serem equacionadas e um longo caminho a percorrer, caso seja do entendimento da Fazenda Nacional enveredar por esta tese. Há lacunas que vão desde o tipo de ação a ser manejado até as implicações quanto aos prazos prescricional e/ou decadencial, que podem acabar por inviabilizar sua aplicação na prática.

A controvérsia quanto ao ajuizamento, embora posta, não será resolvida ao final das ADIs em curso, já que não é pedido nem causa de pedir nas ações diretas e, portanto, as manifestações dos integrantes da Suprema Corte a respeito do tema configuram meros *obiter dictum*, em que pese sua ressonância nos meios jurídicos.



A proposta do ministro Barroso certamente é polêmica, mas não desprovida de sólidos fundamentos, jurídicos e pragmáticos, que precisam ser considerados e debatidos com criterioso vagar.

[1] Nenhum órgão tem condições de imaginar, uniformizar e regulamentar, previamente, todas as situações da realidade passíveis de interpretações divergentes.

[2] Diga-se, de passagem, ainda que se considerasse que decisão administrativa há, tais dispositivos continuariam sendo inócuos no debate sobre a possibilidade do ajuizamento. Mas isso é questão para outra ocasião.

[3] Cite-se, por exemplo: 1) personalidade judiciária conferida a órgãos do Poder Legislativo em conflitos com o Poder Executivo; 2) possibilidade de a Defensoria Pública litigar, em nome próprio, contra o ente que integra; 3) anulação do ato de naturalização – a União precisa ir a juízo anular seu próprio ato; 4) admite-se que a Administração se uma ao polo ativo da ação popular, contestando um ato que ela própria praticou, por meio de seus agentes.

Date Created

02/05/2022