



CENTRO UNIVERSITÁRIO CHRISTUS – UNICHRISTUS
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO

LETÍCIA VASCONCELOS PARAISO MAIA

EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE E OS IMPACTOS NO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

FORTALEZA

2022

LETÍCIA VASCONCELOS PARAISO MAIA

EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE E SEUS IMPACTOS NO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito no Centro Universitário Christus – Unichristus, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na linha de pesquisa em Direito, Estado e Acesso ao Desenvolvimento.

Orientador: Professor Carlos César Cintra

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Centro Universitário Christus - Unichristus
Gerada automaticamente pelo Sistema de Elaboração de Ficha Catalográfica do
Centro Universitário Christus - Unichristus, com dados fornecidos pelo(a) autor(a)

P221e Paraiso, Letícia.
EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE E SEUS IMPACTOS
NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO / Letícia Paraiso. - 2022.
115 f. : il. color.

Dissertação (Mestrado) - Centro Universitário Christus -
Unichristus, Mestrado em Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Cintra.
Área de concentração: Direito, Acesso à Justiça e ao
Desenvolvimento.

1. Extinção do voto de qualidade. 2. CARF. 3. Imparcialidade. 4.
processo administrativo tributário. 5. confiança. I. Título.

CDD 340

LETÍCIA VASCONCELOS PARAISO MAIA

EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE E SEUS IMPACTOS NO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito no Centro Universitário Christus – Unichristus, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na linha de pesquisa em Direito, Estado e Acesso ao Desenvolvimento.

Orientador: Professor Carlos César Cintra

Aprovado em: 26/08/2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Cintra

Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho

Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof. Dr. Elisberg Francisco Bessa Lima

Universidade de Fortaleza - UNIFOR

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por todos os planos Dele, que são bons, perfeitos e agradáveis. Por me sustentar, me dar sabedoria e discernimento do início ao fim deste trabalho. Por Seus sonhos serem maiores do que eu posso imaginar.

Depois, agradeço aos meus pais por toda dedicação de sempre. Por desde pequena, ensinarem que o estudo era imprescindível na minha vida e sempre priorizarem a qualidade do meu ensino.

Idas à coordenação do colégio; orientação nas aulas de física e matemática; caronas para as aulas da faculdade; direcionamento a qualquer lugar da instituição, quando precisei temporariamente de cadeira de rodas. Incontáveis conselhos e palavras de afirmação sobre a profissão que decidi seguir quando os dias de incerteza e vulnerabilidade batiam à porta. Celebração e comemoração de cada conquista profissional, por menor que fosse. Por todo apoio do início ao fim do presente trabalho. Meus maiores exemplos de determinação, força e dedicação estão dentro de casa.

Agradeço também ao meu esposo (que quando do começo deste trabalho, ainda era namorado) pela paciência dedicada em todo esse tempo. Por me ensinar sobre calma e foco, em meio a turbilhão de emoções. Pela parceria demonstrada nesses momentos, inclusive nos pequenos detalhes. Pela amizade e leveza que sua vida representa para mim. Pelo conforto trazido em situações fáceis ou desafiadoras. Pelo incentivo diário e convicção de que, juntos, somos mais fortes.

Aos meus professores e, em especial, Carlos César Cintra e Juraci Mourão, por todas as aulas que tive a oportunidade de participar, por cada palavra de encorajamento, por acreditar neste trabalho e pela sinceridade depositada em todas as suas palavras.

Ao meu irmão e minhas amigas, pelo encorajamento de sempre, por cederem seus ombros quando precisei, por acreditarem que este dia chegaria, por cada oração feita e por nunca saírem de perto.

Por fim, ao R. Amaral Advogados, pela parceria de sempre, pelos amigos que lá estão e por me ensinar sobre quão fascinante é o Direito Tributário.

RESUMO

A presente dissertação objetiva analisar a extinção do voto de qualidade nos julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF ocasionada com a vigência da Lei nº 13.988/2020. À luz disso, será estudado o Estado Democrático de Direito respaldado pela constituição e sua relevância para a formação e deslinde do processo administrativo tributário. Após esse momento, tratar-se-á da confiança enquanto promotora da segurança jurídica e de algumas questões que possam prejudicá-la, trazendo à discussão o viés da aversão à perda sob o aspecto do contribuinte e da Administração Pública. Ato contínuo, serão analisadas as irresignações da Fazenda Pública diante da alteração legislativa no CARF, os riscos de sua manutenção e extinção às duas partes e os impactos daquela nos demais modelos de contenciosos adotados no País. Após isso, serão sugeridas discussões e possíveis propostas de um novo modelo de contencioso administrativo tributário, a fim de que sejam evitadas as fragilidades apontadas no decorrer deste trabalho. Como metodologia, será utilizada pesquisa descritiva e exemplificativa, a ser desenvolvida através dos estudos bibliográficos.

Palavras-chave: Extinção do voto de qualidade; CARF; imparcialidade; processo administrativo tributário; confiança.

ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to analyze the extinction of the casting vote in the judgments given by the Administrative Council of Tax Appeals (here also mentioned as CARF) caused by the enactment of Law N°. 13.988/2020. Considering this, the Democratic Rule of Law supported by the constitution and its relevance to the formation and delineation of the tax administrative process will be studied. After that moment, will be discussed about the institute of trust as a promoter of legal certainty and some issues that may harm it, bringing to the discussion the bias of loss aversion from the taxpayer and the Public Administration perspective. Subsequently, the Public Treasury's objections to the legislative change in CARF, the risks of its maintenance and extinction to both parties and its impacts on other litigation models adopted in the country will be studied. After that, discussions and possible proposals for a new model of tax administrative litigation will be suggested, in order to avoid the weaknesses pointed out in the course of this work. As a methodology, descriptive and exemplary research will be used, to be developed through bibliographic studies.

Keywords: extinction of the casting vote; CARF; impartiality; tax administrative process, reliability.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. SOLUÇÃO ADMINISTRATIVA DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS	14
1.1 Estado democrático de direito e a conflituosidade fiscal	14
1.2 Processo administrativo tributário	18
1.3 Estrutura e composição do CARF	23
1.4 Estrutura e composição do CONAT/CE	27
1.5 Estrutura e composição do TATE	29
2. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: RELEVÂNCIA E FRAGILIDADE	32
2.1 A proteção da confiança no processo administrativo	32
2.1.1 A hermenêutica jurídica e a solução de conflitos	32
2.1.2 A importância da proteção do contraditório e ampla defesa no processo administrativo tributário	36
2.1.3 A segurança jurídica e a legítima expectativa	38
2.2 A fragilidade do instituto da confiança na perspectiva do indivíduo e do servidor público	43
2.2.1 Aversão à perda sob o viés do contribuinte	43
2.2.2 Aversão à perda sob o viés do aplicador do direito (jugador)	46
3. MUDANÇA OCACIONADA PELA LEI Nº 13.988/2020 E A EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE	49
3.1 Contextualização	49
3.2 Análise sobre os julgamentos proferidos no CARF entre o período de 01/2017 a 02/2020	51
3.3 Dos possíveis vícios ocasionados com a manutenção do voto de qualidade no CARF.	55
3.3.1 A possível quebra do princípio da igualdade entre as partes, conforme irrisignação da Fazenda Pública	55
3.3.2 Possível quebra ao princípio da imparcialidade dos julgadores	59
3.4 Da colisão de princípios à luz da teoria de Robert Alexy	66
3.5 Objetividade e Estado de Direito, sob a visão de Matthew H. Kramer: comparativo com a extinção do voto de qualidade	68
3.6 Riscos da extinção do voto de qualidade	76
3.7 Impactos da extinção do voto de qualidade no CARF	80

3.8 Impactos da extinção do voto de qualidade nos outros tribunais	82
4. POSSÍVEL PROPOSTA DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	87
4.1 Competência dos Tribunais administrativos de declarar inconstitucionalidade de lei em julgamento	87
4.2 Aspectos gerais sobre o órgão	91
4.3 Composição e competência dos Tribunais Administrativos Tributários.	93
4.4 Outros aspectos importantes no Contencioso Administrativo Tributário.	97
5. CONCLUSÃO	101
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICA	108

INTRODUÇÃO

O Direito tem como função o regramento de comportamentos humanos nas suas relações interpessoais, implantando valores que a sociedade deseja alcançar e viabilizando a convivência dos indivíduos.

Em virtude disso, a Constituição Federal atualmente vigente, ao instituir o Estado Democrático de Direito (art. 1º), estabeleceu diversos direitos fundamentais ao cidadão, que, por sua vez, devem ser garantidos através da obediência de diversos princípios constitucionais.

Nesse contexto, para a manutenção das relações sociais modernas, a confiança e sua proteção (enquanto bases da segurança jurídica) parecem ocupar lugar de relevância, a fim de que eventual conflito possa ser solucionado de uma forma que não só espere o cidadão, mas também que seja a melhor decisão para o referido caso concreto.

Nessa conjuntura, à Administração Pública são impostos, através do art. 37 do referido texto legal, diversos limites através dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, basilares para a elaboração das normas jurídicas e aplicação do direito colocado em questão.

Paralelamente, o tributo surge como uma prestação pecuniária compulsória, sem constituir o caráter sanção de ato ilícito, que é amplamente fiscalizada e cobrada através da Administração Pública, de modo que seu pagamento é exigido como forma de subsídio à garantia dos direitos fundamentais do indivíduo.

Considerando que, com a exigência do tributo, o indivíduo – ora contribuinte – e o Estado passam a ter obrigações mútuas, é através do processo que as garantias fundamentais podem ser revistas.

Nesse quadro, aparece a figura do processo administrativo, visto como avanço nas relações entre a Administração e seu administrado, e sendo um momento em que a Fazenda Pública, enquanto julgador e parte pode reanalisar seus atos.

Ou seja, é através do processo administrativo tributário, exercido em todo o País através de seus órgãos de contencioso administrativo Federal e estaduais que o contribuinte pode, antes do lançamento definitivo do crédito tributário e inscrição em

dívida, discutir seu direito pleiteado e até mesmo, ter reconhecida a impossibilidade de exigência de determinado débito.

O fato é que, em 14 de abril de 2020 entrou em vigor a Lei nº 13.988/2020, fruto da conversão em lei da MP nº 899/2019, extinguindo a aplicação do voto de qualidade nos julgamentos realizados pelo Conselho de Recursos Fiscais – CARF, o que reacendeu diversos debates por parte da Administração Pública e diversos outros estudiosos e profissionais da área.

Entre os questionamentos, surgiram a) a suposta quebra da igualdade entre as partes no processo, haja vista que a Fazenda Pública não poderia recorrer ao judiciário quando sair vencida do julgamento administrativo; e b) a real eficácia sobre o princípio da imparcialidade entre os conselheiros julgadores, em observância à intenção de obter decisões justas; o que deu margem para dúvidas se o modelo de contencioso administrativo tributário atualmente adotado no País seria o mais adequado.

Por isso, o trabalho terá como objetivo principal o estudo sobre o processo administrativo tributário, mais especificamente no que se refere ao seu contencioso, de forma a explorar as discussões doutrinárias causadas pela referida mudança legislativa e o seu impacto nas estruturas e composições os órgãos da Administração Pública que exercem tal autocontrole.

A metodologia a ser adotada predominantemente descritivo-analítica e a abordagem qualitativa, sendo o presente assunto analisado e estudado através de pesquisas bibliográficas, que se fará por meio de livros, artigos científicos, dissertações e demais publicações especializadas, sejam em sítios eletrônicos, sejam físicos, a fim de que seja possível analisar criticamente a alteração legislativa e a problemática em questão.

Sobre os objetivos, a pesquisa será descritiva, por identificar e esclarecer a problemática abordada; e exploratória, haja vista que serão analisados diversos entendimentos da doutrina e jurisprudência brasileira, de forma a possibilitar o aprimoramento de ideias e um maior detalhamento na conclusão verificada.

No primeiro capítulo, será abordado o Estado Democrático de Direito como modelo adotado pela Constituição Federal para garantia dos direitos fundamentais do indivíduo e limitação do poder exercido pela Administração Pública, de forma que,

através dos princípios constitucionais expressamente e implicitamente estabelecidos, eventuais conflitos fiscais sejam equilibradamente colocados em questão.

Após isso, serão demonstradas as estruturas e composições do CARF, CONAT (Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará) e TATE (Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco), assim como os modelos adotados para garantir a ampla defesa e o devido processo legal ao contribuinte (na situação, qualificado como sujeito passivo).

Ressalta-se, neste momento, que a escolha dos referidos órgãos para serem objetos da presente dissertação se deu em virtude da peculiaridade de cada sistema, de suas diferenças e, ainda, da prática profissional exercida pela autora nestes tribunais.

Sobre isto, vale ressaltar: neste trabalho apesar de serem utilizados os referidos modelos para estudo, isto será realizado sem qualquer intenção de crítica ou de prestar juízo de valor sobre os respeitáveis julgadores dos respectivos órgãos mencionados, mas tão somente no intuito de elucidar composições diferentes para estudo.

No segundo capítulo, será tratado sobre a hermenêutica jurídica e a solução de conflitos; a proteção do contraditório e ampla defesa no processo administrativo tributário; e o princípio da segurança jurídica especificamente no que se refere à legítima expectativa das partes do processo administrativo tributário.

Na sequência, serão identificadas possíveis fragilidades do instituto da confiança na perspectiva do indivíduo e do servidor público, de modo a relacioná-las com o viés da aversão à perda sob o aspecto do contribuinte e do poder público. Com isso, serão demonstradas possíveis implicações no sistema que colaboram com a insegurança jurídica na judicialização dos direitos.

No terceiro capítulo, será feita uma contextualização sobre a alteração legislativa ocasionada com a Lei nº 13.988/2020 e, após isso, será feita uma análise estatística sobre os julgamentos ocorridos no período de 2017 a 2020, de modo a identificar a habitualidade e a relevância do voto de qualidade no processo administrativo tributário federal.

Além disso, será abordada a irresignação da Fazenda Pública com a extinção do voto de qualidade e o argumento da quebra do princípio da igualdade utilizado por

esta, momento este que serão demonstradas as possíveis fragilidades existentes nas suas alegações.

Ato contínuo, a possível ofensa ao princípio da imparcialidade dos julgadores ocasionado pela revogação da alteração legislativa será objeto de estudo, assim como o entendimento de Robert Alexy sobre princípios e regras e sua relação com os conflitos existentes.

Ainda, serão analisados os conceitos de Objetividade e Estado de Direito sob a visão de KRAMER (2007), mais especificamente no que se refere à Aplicabilidade Uniforme e à Imparcialidade, os confrontando com o voto de qualidade exercido pelo CARF.

Ademais, serão analisados os efeitos empíricos da extinção do voto de qualidade e os impactos empíricos desse novo dispositivo nos outros modelos de contenciosos adotados no País.

Por fim, no quarto capítulo, serão apresentadas discussões sobre assuntos que envolvem o contencioso administrativo tributário atual (como a impossibilidade de os tribunais administrativos declararem, em julgamento, inconstitucionalidade de lei).

Ademais, será sugerido um modelo ideal de contencioso administrativo tributário, com sugestões e possíveis propostas de estrutura, composição e competência de cada indivíduo que pertence ao referido órgão, de modo que valorizem a busca pelos julgamentos justos e eficazes nos órgãos da Administração Pública que exercem o autocontrole.

1 – SOLUÇÃO ADMINISTRATIVA DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

1.1 *Estado Democrático de Direito e a conflituosidade fiscal*

Desde o início dos tempos, pode-se afirmar que o ser humano, dotado da capacidade e interesse em sentir, planejar e abstrair, vive em comunidade, conjuntamente com seus semelhantes. Seja a partir das famílias, instituídas pelo vínculo sanguíneo, seja por meio de tribos, amizades ou demais grupos sociais.

Nesse contexto, deve-se considerar o indivíduo como ser dotado de necessidades, anseios e princípios, que podem ser semelhantes (como alimentar-se, desenvolver-se, reproduzir-se), mas também totalmente divergentes (a exemplo do povoar e liderar).

Assim, é natural que surjam diversas situações do cotidiano aptas a serem conflitantes entre o povo, o que, por sua vez, há de ser disciplinado por algum critério que limite liberdades e continue sendo possível a convivência em sociedade¹.

Como consequência disso e considerando a racionalidade humana, são construídos instrumentos e instituições superiores especializados na solução de conflitos, que devem ser balizados, entre outras questões, na justiça social e na prevalência do interesse/bem coletivo.

A partir disso é que nasce a figura do Direito, como forma de garantir (ou pelo menos tentar) a liberdade humana e orientar o povo, a partir dos critérios de segurança, razoabilidade e justiça².

De acordo com Douglas North, as instituições são consideradas balizas criadas pelo homem e que possuem relevante papel no condicionamento das suas condutas, a ponto de estruturarem interações sociais, políticas e econômicas através de restrições formais (atos normativos) e informais (costumes)³.

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 14. Ed. – Barueri/SP: Atlas, 2022, p. 1.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Uma introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 16
IV - resolver os pedidos de reconsideração nos casos de arguição de suspeição ou de impedimento, e neste caso, observar o disposto no art. 56, § 4º desta Lei;

V - homologar a jurisprudência administrativo-tributária sumulada, nos termos da legislação, e encaminhar para a devida publicação oficial;

Art. 49. As decisões no CRT observarão o quórum regimental e serão tomadas por maioria simples de votos ou em voto de desempate do Presidente.

³ NORTH, Douglass C. *Institutions*. *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 5, nº 1, pp. 97-112, winter 1991.

Ainda, ao comparar o desenvolvimento econômico e político de alguns países, o autor concluiu que diferentes resultados obtidos refletem várias oportunidades possíveis em um desenho institucional (costumes e atos normativos), de forma que a qualidade das respectivas instituições determina o comportamento dos indivíduos e, assim, a fraqueza daquela impacta significativamente nas escolhas feitas por estes.

O Estado, enquanto entidade organizada, foi criado com a tarefa de elaboração das normas jurídicas e busca pela sua eficácia e atualmente exerce a finalidade precípua de efetivação das normas jurídicas e de proteção de seus integrantes.

Em análise ao atual modelo jurídico do País e nos moldes do que determina a Constituição Federal, percebe-se a constituição do Estado Democrático de Direito⁴.

A configuração do Estado Democrático de Direito trata da conciliação entre Estado de Direito e Estado democrático não somente em seus aspectos formais, mas também importa em nova conceituação que incorpora princípio dos dois referidos conceitos e firma um compromisso de transformação do *status quo*.

Ao contrário do que a Constituição portuguesa faz ao instaurar o Estado de Direito Democrático e qualificar o “Direito” como “democrático”, a Constituição brasileira se preocupa em atribuir a responsabilidade da democracia ao Estado, de forma que todos os seus elementos constitutivos se encontram amparados por este valor.

Isto, inclusive, é reforçado pela leitura do art. 1º da Constituição Federal (“todo poder emana do povo”), disposto no sentido de assegurar os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade⁵.

⁴ Constituição Federal

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição

⁵ ARZUA, Heron. Processo Administrativo Fiscal - função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo. REVISTA Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 33, 1998, p. 44

Ou seja, pode-se dizer que o Estado Democrático de Direito reflete a ideia de vincular a atuação estatal em função da garantia dos direitos fundamentais. Assim, a Constituição é vista como norma vinculadora dos demais preceitos normativos de forma que todas as outras devem guardar respeito.

Nesse contexto, são estabelecidos diversos limites à atuação dos agentes públicos e particulares, os quais podem ser visualizados a partir do Direito Processual vigente e dos princípios estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal e aplicáveis a toda atividade administrativa.

O processualista moderno adquiriu a consciência de que, como instrumento a serviço da ordem constitucional, o processo precisa refletir as bases do regime democrático, nela proclamados; ele ampara, por assim dizer, o microcosmos democrático do Estado-de-Direito, com as conotações da liberdade e participação (contraditório) em clima de legalidade e responsabilidade.⁶

O fato é que, o cenário albergado pelo atual texto constitucional propiciou a criação e regulamentação de diversos atos normativos, seja pela União, seja por seus demais Entes Federados, o que contribuiu para a complexidade do sistema e para as variadas possibilidades de decisões a serem proferidas, de forma que cabe ao aplicador decidir qual o correto comando a ser dado em determinado caso concreto.

A complexidade do atual sistema, por sua vez, pode ser observada a partir dos diversos significados existentes na norma jurídica, a qual é fruto da interpretação do legislador e operador do direito e, portanto, dá margem para conter, sobre o mesmo texto, diversas (ou nenhuma) normas.

Sob a visão de CARVALHO (2008, p. 29-41), a norma é o juízo implicacional construído pelo intérprete a partir dos suportes comunicacionais, sendo composta de um “complexo” de significações enunciativas, unificadas de forma lógica e com um sentido completo⁷.

É importante ressaltar, por outro lado, que os princípios jurídicos assumem considerável papel na construção mental da norma jurídica e sua coerência, uma vez

⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel. A Instrumentalidade do Processo. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 25

⁷ Carvalho, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescricitividade constitutiva dos textos jurídicos. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 103, p. 29-41, 2008

que assumem o conceito de enunciados a serem considerados obrigatoriamente (devem ser respeitados quando há a pretensão da aplicação da norma).

No mesmo sentido, leciona CARRAZA (2001, p. 19) ao definir princípio como um “enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e vincula o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”⁸.

Dito isso, correto se faz reconhecer que a observância dos princípios jurídicos é relevante não só ao aplicador da norma, mas também ao legislador infraconstitucional, de forma que suas respectivas ações devam sempre estar em consonância com as regras do ordenamento.

Isto, por sua vez, se torna imprescindível para garantir o exercício da função primária do direito, qual seja regular de condutas e propiciar a relação ordenada entre os indivíduos.

Para os positivistas legalistas, o juiz é o mero dedutor do comando expedido pela lei; na sua atividade não haveria qualquer tipo de criação, de valorização ou de discricionariedade. O agente responsável por decidir os casos concretos não representaria um *poder*, mas uma mera autoridade. A lei seria, sob essa ingênua concepção, a única fonte das decisões judiciais.

A concepção tradicional dessa orientação positivista implica sobreposição hierárquica do Poder Legislativo sobre os demais poderes. Para aqueles que entendem que o juiz é mera autoridade, aplicando ao caso concreto a norma geral e abstrata, sem qualquer possibilidade de escolha entre alternativas decisórias, o Poder Judiciário não representa um verdadeiro poder, mas um executor dos comandos legais preestabelecidos.

As modernas teorias ultrapassaram a clássica separação de poderes e negam a hierarquia e submissão do juiz à lei, reconhecendo atividade criativa no ato jurisdicional. Isso decorre especialmente da constatação de que, mesmo sem modificação do texto legal, a orientação jurisprudencial pode se alterar⁹.

Por isso, no intuito de garantir e manter a proteção da igualdade e segurança dos indivíduos, é que cabe à regra jurídica apresentar quais situações e mecanismos

⁸ Ferragut, Maria Rita. Presunções no direito tributário, p. 19

⁹ SILVA, Daniel Souza Santiago da. A irretroatividade das alterações jurisprudenciais no âmbito tributário, p. 45.

podem e devem ser utilizados na baliza de condutas que, porventura, possam ser conflituosas.

1.2 Processo administrativo tributário

Como já detalhado no tópico acima, com a adoção do Estado Democrático de Direito, foram estabelecidos alguns princípios a serem observados e respeitados à luz do referido modelo, estando alguns deles compreendidos no art. 37 da Constituição Federal.

Em virtude disso, a observância da lei, jurisdição e o respeito aos referidos postulados não se prestam apenas ao contribuinte, mas o poder público também deve subserviência, haja vista que o Estado existe para cumprir as exigências básicas de seus indivíduos e exercita suas competências com o objetivo de promover e garantir o interesse coletivo e público¹⁰.

O fato é que, apesar do que dispõe o art. 37 da Constituição Federal e toda a intenção e competência do Estado, é no Judiciário (dotado de independência do poder político e imparcialidade na solução dos litígios) que o indivíduo encontra a efetiva garantia da manutenção de seus direitos.

Isto, inclusive, é o que trata o artigo 5º, XXXV ao determinar que a lei não excluirá lesão ou ameaça de direito da apreciação do Poder Judiciário¹¹ e o que permite o Estado comparecer perante o Judiciário enquanto parte, em igualdade de condição com o indivíduo.

Ou seja, neste contexto e nestas situações, o Poder Judiciário poderá rever o Legislativo (com a declaração de inconstitucionalidade de um texto legal) e ao Executivo (com a anulação de atos administrativos que ferem os direitos do administrado).

Sobre este tema, COUTURE (2011, p. 225) estabelece a relação entre os institutos processuais e seus pressupostos (políticos e constitucionais), e assegura que o processo é uma garantia constitucional conseguida pelas Constituições do

¹⁰ ARZUA, Heron. Processo Administrativo Fiscal - função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo. REVISTA Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 33, 1998, p. 44

¹¹ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, Assembleia Nacional Constituinte, 1988

século XX que proclamavam princípios de direito processual como indispensáveis, assim como os direitos da pessoa humana e suas garantias¹².

Toda pessoa tem direito a recurso efetivo para as jurisdições nacionais competentes contra os atos que violem os direitos fundamentais reconhecidos pela Constituição ou pela Lei. Toda pessoa tem direito, em plena igualdade, a que a sua causa seja equitativa e publicamente julgada por um tribunal independente e imparcial que decida dos seus direitos e obrigações ou das razões de qualquer acusação em matéria penal que contra ela seja deduzida¹³

Isto, por sua vez, está em consonância com a doutrina da separação de poderes de Montesquieu, que destacou a importância exercida pelo Judiciário, de forma que a competência de declarar definitivamente o direito a ser aplicado em eventual caso concreto é deste e, portanto, todos os atos administrativos podem ser sujeitos à sua revisão.

O ato jurisdicional tem, por definição, o fim de declarar o direito (*ius dicere*) num caso concreto. Mas não se limita a uma função puramente cognoscitiva; ordena de um modo autoritário a uma pessoa determinada o respeito da situação por ela definida. Ora, é precisamente nesta declaração e nesta ordem que está a essência da coisa julgada. A primeira marca-lhe os limites objetivos; a segunda, os subjetivos¹⁴

Assim, pode-se afirmar que no sistema brasileiro, a tutela jurisdicional é exercida primordialmente pelo Poder Judiciário, o qual exerce a jurisdição una, com efetivas garantias à administração pública e ao administrado.

Neste aspecto, no que se refere ao lançamento do crédito tributário e à área do direito que este é vinculado, é de se ressaltar a competência da Administração Pública, que exerce suas atividades de forma procedimentalizada e através de atos expressamente disciplinados nos textos legais, o que se dá em virtude do respeito ao princípio da legalidade.

Em face do referido princípio, a Administração Pública poderá rever seus próprios atos e, inclusive, anulá-los nos casos em que forem constatadas ilegalidades.

¹² CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário- 7 ed. Ver. Atual. Ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 225

¹³ COUTURE, Eduardo J. Fundamentos del derecho procesal civil. 3. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1990.

¹⁴ XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário, Forense, Rio de Janeiro, 1997, 2ª ed., p. 297

Esta ação, por sua vez, pode ser chamada de “autotutela vinculada” ou “autocontrole”. Ou seja, quando o indivíduo (neste caso, contribuinte) sente que seu direito foi lesado pela Administração Pública, poderá provocar o autocontrole a fim de que o suposto ato seja revisado pelo próprio órgão.

O direito ao acionamento do referido processo é decorrente do direito à petição, consagrado no art. 5º, XXXIV da Constituição Federal, que diz ser assegurado a todos o direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direito ou contra legalidade de abuso de poder¹⁵.

O termo “petição”, neste contexto, adota o sentido de exprimir reclamação, formulado perante autoridades administrativas ou perante o poder público, a fim de que se exponha alguma pretensão. Em outras palavras, não é a certeza de que a providência requerida será efetivada pelo Poder Público, mas a garantia que o contribuinte possui de obter daquele, manifestação fundamentada sobre eventual conflito estabelecido e solução pretendida.

Neste sentido, expõe SILVA (2001, p. 446):

Não pode a autoridade a quem é dirigida escusar pronunciar-se sobre a petição, quer para acolhê-la quer para desacolhê-la com a devida motivação. Algumas Constituições contemplam explicitamente o dever de responder (Colômbia, Venezuela, Equador). Bem o que disse Bascuñan: “o direito de petição não pode separar-se da obrigação da autoridade de dar resposta e pronunciar-se sobre o que lhe foi apresentado, já que, separado de tal obrigação, carece de verdadeira utilidade e eficácia. A obrigação de responder é ainda mais precisa sobre o que lhe foi apresentado, já que, separado de tal obrigação, carece de verdadeira utilidade e eficácia. A obrigação de responder é ainda mais precisa e grave se alguma autoridade a fórmula, em razão de que, por sua investidura mesmo, merece tal resposta, e a falta dela constitui um exemplo deplorável para a responsabilidade dos Poderes Públicos” (Tratado de derecho onstitucional, v. I/255 e 256)¹⁶

¹⁵ Constituição Federal

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

¹⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional, 19ª ed., São Paulo: Malheiros 2001, p. 446

Além do direito à petição, é relevante ressaltar o Princípio do Acesso à Justiça, que surge como imprescindível para a compreensão finalística do processo tributário (inclusive, do autocontrole exercido pela administração pública), qual seja a de assegurar a realização da justiça tributária.

A busca pela preservação e aplicação do referido princípio pode ser considerada elemento de aproximação e harmonização entre a etapa administrativa e judicial, de forma que precisa ser reafirmado para que o processo tributário existente perante a administração pública se torne vivamente jurídico.

Em matéria tributária, a realização de justiça se faz, no mais das vezes com a apropriada aplicação dos princípios que informam a atividade da tributação, especialmente aqueles de espeque constitucional, entre os quais sobrepairá o princípio da estrita legalidade quem entre nós é informado pelo da tipicidade.

Não se pode neçar que frequentemente vemos associadas a ideia de contencioso e de justiça¹⁷.

Nesse sentido, pode-se dizer que a ideia de associação do contencioso e justiça deriva da circunstância de se entender que o Fisco, embora parte interessada nos conflitos de ordem fiscal, não deixa de representar também o contribuinte e, assim, quando a norma é aplicada, não a faz em defesa puramente de seus interesses específicos, mas em obediência aos critérios de justiça da Administração pública¹⁸.

Dessa forma, diante do fato de que não há segurança de que o Poder Público, no exercício de suas funções executivas, faça prevalecer a justiça sobre sua principal finalidade (arrecadação), são criados, dentro da própria administração, órgãos de análise e revisão dos atos administrativos eventualmente considerados ilegais pelo contribuinte¹⁹.

A Constituição de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acertamento da relação tributária, uma vez que o Princípio de Acesso à Justiça não diz respeito apenas ao acesso ao Poder Judiciário, mas efetivamente à *função jurisdicional*, que é espraiada pelo ordenamento jurídico, incluindo o exercício desta função pelos

¹⁷ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial). 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 357.

¹⁸ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial). 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 357.

¹⁹ MARINS, James. Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário, São Paulo: Dialética, 1998, p. 93.

Tribunais Administrativos, dos quais os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias de Julgamento são exemplos²⁰.

Assim, quando da existência de determinado conflito estabelecido entre o contribuinte e a Administração Pública com o fim na obtenção de um resultado que legitime a participação das partes e estabeleça a justiça tributária, diz estar diante de um processo administrativo, efetivado através do contencioso tributário existente naquele órgão.

Em outras palavras, na senda administrativa, o contencioso tributário, instaurado pelo contribuinte com a impugnação ao auto de infração lavrado, constitui a continuação (ou antecipação) do processo de lançamento do crédito, sendo a natureza da discussão a mesma do processo de lançamento em virtude da suspensão de exigibilidade estabelecida até decisão administrativa final e irrecorrível.

Explica-se: os conflitos tributários decorrem da discordância do contribuinte, que sente seu direito violado, em cumprir a exigência impositiva estabelecida pela administração tributária. A partir disso, nasce a relação jurídico-processual tributária, em que o Estado figura tanto como julgador quanto como parte (decorrente do lançamento previamente realizado).

Conforme entende BARACHO (1981, p. 59), o processo, enquanto instrumento de atuação das fórmulas constitucionais, acarreta a transformação do mero direito declarado em direito garantido²¹.

Neste mesmo entendimento, entende BIDART (1983, P. 193)²²:

La constitution es la base, también, del Derecho Procesual, como ciência y como rama dei Derecho positivo. En ella el proceso aparece como una garantia universal y fundamental para lograr la efectividade del derecho cuando, em casos concretos, no obtiene su espontáneo y adecuado cumplimiento. El proceso debe establecerse por ley, integrarse com la autoridade judicial y quienes reclaman justiciadebiendo

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999

²¹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Hermenêutica constitucional. RDP, nº 60, 1981, p. 59.

²² BIDART, Adolfo Gelsi. Incidência constitucional sobre el proceso. Revista de processo. São Paulo. V. 8, nº 30, 1983, p. 193.

Tradução: A Constituição é a base também do Direito Processual, como ciência e como ramo do Direito Positivo. Nela o processo aparece como uma garantia universal e fundamental para lograr a efetividade do direito quando, nos casos concretos, não se obtém seu espontâneo e adequado cumprimento. O processo deve estabelecer-se por lei, integrado através da autoridade judicial. A lei deve assegurar o livre e efetivo acesso judicial, como também a efetiva e igualitária atuação do mesmo.

asegurarse tanto el libre e efetivo aceso al proceso judicial, como la efectiva e igualitaria actuación en el mismo.

Paralelamente, entende BARROS (1996, p. 131)²³:

A forma dá garantia de que uma decisão será precedida de um exame leal do litígio, efetuado no respeito ao direito de defesa, que abarca o direito ao silêncio, ao contraditório e à imparcialidade dos julgadores, preceitos esses compreendidos na fórmula *due process of law*, como postulado constitucional fundamental do processo - civil, penal, ou administrativo tributário ou funcional -, assegurando a tutela dos bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico.

Dessa forma, pode-se perceber que é a partir do processo administrativo que os contribuintes têm a garantia de que o ato administrativo supostamente violador de seus direitos e objeto do litígio poderá ser corrigido.

1.3 Estrutura/composição do CARF

Como já visto nos tópicos anteriores, o País atualmente é ligado à noção de jurisdição uma, na qual apenas o judiciário tem o poder de decidir definitivamente sobre determinado conflito. Ou seja, apesar da existência dos tribunais administrativos, apenas aquele tribunal tem o privilégio de proferir decisões finais.

Em que pese esta competência esteja resguardada ao judiciário, os tribunais administrativos tributários têm ganhado força e relevância na solução de conflitos que envolvem a administração pública, pois além de evitar a sobrecarga daquele nas questões passíveis de revisão por este órgão, o processo pode ser analisado e julgado por quem tem capacidade técnica e específica²⁴.

Neste contexto, remonta-se ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, responsável por julgar recursos de ofício ou voluntários de decisões de primeira instância, ou recursos especiais que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil²⁵.

²³ BARROS, José Cedeno de. Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 131.

²⁴ MARTINS, Ana Luísa. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

²⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 343/2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/ricarf-multi-11042022-alterada-ate-port-me-3125-2022.pdf> Acesso em: abr/2022.

Sua origem, tem relação com o governo de Artur Bernardes que, em 1924, criou o Conselho de Contribuintes, existente em cada estado, para julgar os recursos relacionados ao Imposto de Renda, instituído em 1922.

Os referidos órgãos, em seu caráter original, eram paritários e constituídos de funcionários públicos, órgãos financeiros, profissionais liberais grandes agricultores, tributaristas de renome da época e representantes de diversas classes (indústria, comércio etc.), por meio de designação do Ministro da Fazenda, de forma que a divisão entre conselheiros da Fazenda e do contribuinte era igualitária.

A experiência foi tão bem-sucedida que, atendendo às solicitações dos próprios contribuintes, logo o governo criou um outro conselho para cuidar dos demais tributos que não o de renda. Criado em 1927 e instalado no Rio de Janeiro em 1931, era constituído por doze membros, em partes iguais de representantes da Fazenda e de contribuintes. Sua missão era julgar recursos sobre impostos sobre consumo, além de classificação e valor de mercadorias pelas alfândegas²⁶.

A partir disso, inclusive, é possível perceber que a história de confronto entre contribuintes e Fazenda no que se refere aos conflitos tributários da época foi marcada por figuras representativas do mundo político e jurídico.

Inicialmente, os Conselhos eram fortemente influenciados em sua estrutura e ideologia pelos valores liberais, apregoando sempre pela redução da intervenção estatal na economia, que se manteve até a Crise de 1929, onde a partir da década de 1930 e da centralização econômica varguista, ele passará por várias transformações institucionais e funcionais pelos diferentes momentos históricos, como o período da segunda guerra mundial, o fil do estado novo, o período desenvolvimentista, a ditadura militar, o período de redemocratização e a nova república²⁷.

O modelo do CARF atualmente existente, por sua vez, teve início em 2009 com Lei 11.941/09 que unificou os três Conselhos de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos fiscais e suas respectivas câmaras e turmas²⁸.

²⁶ MARTINS, Ana Luísa. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

²⁷ REZENDE, Thiago Dutra Hollanda. Da legitimidade Democrática à Efetividade Social: análise do Conselho Administrativo Tributário – CARF.

²⁸ Lei nº 9141/09

Art. 49. Ficam transferidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais as atribuições e competências do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e suas respectivas câmaras e turmas

A sua unificação foi teve iniciativa na Medida Provisória nº 449/2008 e em sua exposição de motivos que justifica a sua criação, foi alegado o desenvolvimento da racionalidade e agilidade ao funcionamento do referido órgão, de modo a centralizar as decisões e padronizar os processos e sistemas.

Segundo o referido texto, a atualização permitiria “uma melhor adequação da estrutura e dos cargos, possibilitando eliminar a superposição de atividades e criar atividades novas e essenciais, tais como o controle de processos, e melhoria das funções”²⁹.

No que se refere à composição e estrutura, o atual modelo comporta três Seções de Julgamento – SEJUL, formadas por cinco Turmas Extraordinárias de Julgamento – TE, quatro Câmaras de Julgamento - CAM e cinco turmas ordinárias de julgamento – TO cada. Além disso, o órgão conta com a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, composta por três Turmas e o seu Pleno³⁰.

As Turmas de Julgamento são integradas por oito conselheiros, sendo quatro representantes dos contribuintes e quatro da Fazenda Nacional, de forma que a respectiva escolha para condução do mandato recairá sobre candidatos indicados em lista tríplice³¹.

Ademais, para indicação na referida lista, é necessária obediência de requisitos específicos, como o exercício do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil há, pelo menos, cinco anos no caso dos representantes da Fazenda Nacional.

²⁹ BRASIL, E.M. Interministerial nº 161/2008 - MF/MP/MAPA/AGU. Submissão do projeto de Medida Provisória. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/exm/emi-161-mf-mp-mapa-agu-mpv449.htm Acesso em abr/2022.

³⁰ Portaria 343/2015

Art. 2º O CARF tem a seguinte estrutura:

[...]

II - JUDICANTE:

1. Três Seções de Julgamento – Sejul

1.1. Nove Turmas Extraordinárias de Julgamento – TE

1.1. Quinze Turmas Extraordinárias de Julgamento – TE (Redação dada pela Portaria ME nº 14.814, de 20 de dezembro de 2021)

1.2. Doze Câmaras de Julgamento – CAM

1.2.1. Seis Serviços de Assessoria Técnica de Câmaras - Astec

1.2.2. Quinze Turmas Ordinárias de Julgamento - TO

2. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF

2.1. Três Turmas de CSRF - T-CSRF

2.2. Pleno da CSRF - P-CSRF

³¹ Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

Já para os representantes dos Contribuintes, se faz necessário que sejam brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no órgão de classe há, pelo menos, três anos, notório conhecimento técnico e a comprovação do exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais³².

Outra peculiaridade do presente modelo é a necessidade de os referidos conselheiros apresentarem certidão de licença do exercício da advocacia para manutenção do seu respectivo mandato³³, e, ainda, a vedação da designação de conselheiro representante dos contribuintes que possua relação profissional com outro conselheiro, em exercício de mandato³⁴.

Assim, pela leitura dos dispositivos acima expostos, é possível perceber que a experiência e o conhecimento técnico são requisitos indispensáveis para a designação do cargo de conselheiro, de forma a justificar a expectativa dos contribuintes na solução de conflitos administrativos que requeiram certa complexidade técnica.

Ainda nesse contexto, ressalta-se a figura da Presidência, que é ocupada por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e até a edição da lei nº 13.988/2020 possuía como atribuição proferir o voto de qualidade nas situações de empate no julgamento.

Ou seja, no modelo de contencioso administrativo adotado pelo CARF, o presidente, membro da Fazenda Nacional, não só já participava normalmente das sessões com sua opinião e voto (como os outros contribuintes), mas também, quando de eventual empate, possuía a competência de proferir o voto de desempate³⁵ no conflito.

³² BRASIL, Ministério da Economia. Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015. Art. 29.

³³ Portaria nº 343/2015

Art. 9º É condição para manutenção do mandato de conselheiro representante dos Contribuintes, no caso de advogado, a apresentação de documento que comprove a licença do exercício da advocacia, nos termos do inciso II do art. 12 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994.

³⁴ Portaria nº 343/2015

Art. 37. Fica vedada a designação de conselheiro representante dos Contribuintes, que possua relação ou vínculo profissional com outro conselheiro, da mesma Seção de Julgamento, em exercício de mandato, caracterizado pelo desempenho de atividade profissional no mesmo escritório ou na mesma sociedade ou com o mesmo empregador.

§ 1º O candidato deverá declarar a inexistência da relação ou vínculo de que trata o caput para o CSC.

³⁵ Decreto nº 70.235/72

Art. 25. [...]

Após breve explanação sobre a forma adotada pelo CARF na solução de conflitos administrativos tributários estabelecidos em face da administração pública, passa-se a demonstrar a estrutura contenciosa adotada pelo Estado do Ceará.

1.4 Estrutura/composição do CONAT/CE.

No presente tópico, serão detalhadas semelhanças e diferenças entre o modelo julgamento administrativo adotado pelo CARF e aquele escolhido pelo Estado do Ceará para solução de conflitos.

Pois bem, conforme estabelecido na Lei nº 15.614, de 29 de maio de 2014, o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará – CONAT trata de órgão de julgamento responsável por decidir todas as questões relacionadas com a lavratura de autos de infração (como exigência de tributos estaduais, aplicação de penalidade pecuniária, imputação de responsabilidade e procedimento de restituição)³⁶.

As câmaras de julgamento, por sua vez, são divididas em quatro e tem como função o julgamento de recursos ordinários e reexame necessários interpostos (a decisão sobre os recursos extraordinários ficam na competência das câmaras superiores). Sua composição é formada pelo Presidente, conselheiros titulares, procurador do Estado e secretário.

Nesse condão, em cada câmara atuarão seis conselheiros, observada a paridade, de forma que três serão representantes do fisco e os outros três, dos contribuintes. Além disso, deverá ser observada a renovação de conselheiros a cada dois anos³⁷.

No que se refere às câmaras superiores, ressalta-se que sua composição é formada por doze conselheiros, sendo seis representantes do fisco e seis do

§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.

³⁶ Lei nº 16.514/2014

Art. 2º Compete ao CONAT decidir as seguintes questões, todas relacionadas com a lavratura de auto de infração:

I - exigência de tributos estaduais;

II - aplicação de penalidade pecuniária;

III - imputação de responsabilidade por infração à legislação tributária;

IV - Procedimento Especial de Restituição nos litígios fiscais entre sujeitos passivos de obrigação tributária e o Estado do Ceará.

³⁷ Lei nº 15.614/14

Art. 13. Atuarão em cada CJ 6 (seis) Conselheiros, observada a representação paritária a que se refere o art. 14 desta Lei e os critérios de escolha e nomeação definidos no art. 20 desta Lei e no Regulamento

contribuinte no exercício do segundo mandato e na condição de titular nas câmaras de julgamentos.

Os critérios de escolha e nomeação dos respectivos conselheiros se assemelham ao sistema do CARF, sendo apenas adicionado o requisito de estes possuírem não só a graduação em ensino superior (com preferência ao Direito), mas também pós-graduação lato sensu de natureza jurídico-tributária, contábil ou empresarial³⁸.

Sobre a figura do Presidente da câmara, é relevante ressaltar que o referido cargo é ocupado por um servidor da Secretaria de Fazenda – SEFAZ em efetivo exercício, graduado em curso de nível superior e em pós-graduação, e com notória idoneidade moral para o exercício do mandato de dois anos (recondução permitida em uma vez)³⁹.

Ainda neste quesito, no modelo adotado pelo Estado do Ceará é adotado o sistema do voto de desempate proferido pelo Presidente da câmara, de forma que este não integra o quadro dos três representantes da Fazenda que ordinariamente votam e opinam sobre o caso colocado em questão.

Na realidade, o seu voto e opinião só são permitidos quando do empate de votos ocorridos entre os membros das referidas câmaras⁴⁰.

Ademais, no modelo de contencioso em questão, os conselheiros representantes dos Contribuintes não são obrigados a se licenciarem do exercício da advocacia (como ocorre no CARF), sendo apenas exigido que não postulem

³⁸ Lei nº 15.614/2014

Art. 20. Os Conselheiros, titulares e suplentes, representantes do fisco e de entidades, serão escolhidos dentre pessoas com idoneidade moral, reputação ilibada, notória experiência em assuntos tributários, graduação em curso de nível superior, de preferência em Direito e pós-graduação lato sensu de natureza jurídico-tributária, contábil ou empresarial, para exercer mandato de 2 (dois) anos, sendo permitida a recondução uma vez.

³⁹ Lei nº 15.614/14

Art. 4º O CONAT será dirigido por um Presidente dentre os servidores da SEFAZ, integrante do Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização - TAF, em efetivo exercício, graduado em curso de nível superior, de preferência em Direito e pós-graduação lato sensu de natureza jurídico tributária, contábil ou empresarial, reconhecida experiência em matéria e processo tributário, notória idoneidade moral, escolhido e nomeado pelo Chefe do Poder Executivo para exercer cargo, em mandato de 2 (dois) anos, sendo permitida a recondução uma vez.

⁴⁰ Lei nº 15.614/2014

Art. 5º Compete ao Presidente do CONAT:

I - representá-lo e expedir os atos administrativos necessários à sua administração;

II - decidir, em despacho fundamentado, sobre a admissibilidade do Recurso Extraordinário;

III - presidir as sessões deliberativas do CRT, as sessões de julgamento da CS e proferir, quando for o caso, voto de desempate;

pessoalmente ou em nome de terceiros perante as instâncias de julgamento do CONAT⁴¹.

Por fim, ressalta-se que os processos administrativos tributários serão distribuídos entre as quatro câmaras através de sorteio. Após este momento, caberá ao presidente a designação dos seus respectivos relatores⁴².

1.5 Estrutura/composição do TATE/PE.

Além de tudo o que foi exposto acima, demonstra-se outro modelo de julgamento de processos administrativos tributários, qual seja o adotado pelo Estado de Pernambuco.

Inicialmente, confere demonstrar que as origens dos órgãos contenciosos administrativos tributários e Pernambuco voltam ao Tribunal do Tesouro do Estado, criado com a Lei nº 31 de 18 de dezembro de 1981, no qual foi atribuída a competência de assessoria do Secretário nos conflitos de correção de abusos da arrecadação. Por isso, também foi conferida a atribuição de julgamento de recursos interpostos em face das decisões proferidas pela administração pública.

Nesse contexto, a Lei nº 2.617 de 27 de novembro de 1956 trouxe a figura do Conselho de Contribuintes dividido em duas turmas julgadoras, além do Pleno, e ampliou a sua composição para nove membros.

Posteriormente, a Lei nº 5.534 de 26 de abril de 1965 permitiu a criação de um novo órgão competente para julgar os conflitos fiscais colocados em questão, qual seja a Auditoria Fiscal do Estado que teve seu regulamento aprovado através do Decreto nº 1.118/1965.

De acordo com o referido regulamento, a direção da Auditoria Fiscal do Estado era exercida por funcionário nomeado em comissão e sua composição era formada

⁴¹ Lei nº 15.614/2014

Art. 23. Enquanto exercerem o mandato, os Conselheiros - titulares e suplentes - representantes de contribuintes e indicados pelas entidades assinaladas no art. 22 desta Lei, não poderão postular, pessoalmente ou em nome de terceiros, perante as instâncias de julgamento de processo administrativo-tributário do CONAT.

⁴² Portaria nº 145/2017

Art. 73. Os processos administrativos tributários serão distribuídos às respectivas Câmaras de Julgamento através de sorteio.

Parágrafo único. Os processos oriundos da mesma ação fiscal deverão ser distribuídos para uma única Câmara de Julgamento.

Art. 74. A distribuição dos processos na respectiva Câmara para designação do Conselheiro relator far-se-á no expediente das sessões pelo Presidente, mediante sorteio e de modo equitativo.

por servidores públicos estaduais, sem que, entretanto, fosse necessário que estes fossem da Secretaria da Fazenda do Estado, de forma que caberia a esta decidir, em 1ª instância administrativa, todos os processos fiscais e consultas protocoladas.

Ato contínuo, em 26 de junho de 1969 entrou em vigor o Decreto-Lei nº 38 que além de dar unidade orgânica à estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, alterou a denominação de Conselho de Contribuintes para Conselho de Recursos Fiscais (CRF).

O fato é que, ao longo do tempo ocorreram diversas alterações de denominação, competência, estrutura e forma de ocupação dos cargos por servidores e demais representantes do contribuinte que formavam as câmaras e turmas daquele contencioso.

Mas, relevante se faz ressaltar a modificação ocorrida no texto legal a partir da Emenda Constitucional nº 19, de 16 de dezembro de 2000, que alterou o parágrafo único do art. 247 da Constituição Estadual de Pernambuco a fim de não mais aceitar a representação classista no contencioso administrativo, que, por sua vez, teve a seguinte justificativa:

[...] a atividade de lançamento de tributos, plenamente vinculada à lei que a disciplina e o julgamento das lides administrativas desta natureza, têm caráter estritamente técnico, não comportando juízo axiológico ou de conveniência e oportunidade, não sendo conveniente, por conseguinte, a representação de classe na apreciação desses feitos, dada a ausência de discricionariedade. Ademais, a participação de representantes classistas em órgão de julgamento vem sendo objeto de reexame em todo o País⁴³.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.904, de 22 de dezembro de 2000 que dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado – CATE (integrado pelo TATE⁴⁴), ficaram extintos não só os cargos de

⁴³ Vide justificativa em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Institucional.aspx>

⁴⁴ Lei nº 11.904/2000

Art. 2º Aos órgãos integrantes do CATE compete o julgamento dos processos administrativo-tributários, de ofício ou voluntários, concernentes a tributos de competência estadual e seus acessórios, nos termos da lei específica que regula o mencionado julgamento.

Art. 3º O CATE será integrado pelo Tribunal Administrativo-Tributário do Estado –TATE e pelos órgãos responsáveis pelos serviços auxiliares.

Conselheiros Tributários Representantes Classistas, mas também a primeira instância singular, de forma que os demais cargos passaram a ser ocupados por Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual – JATTE.

Considerando o referido texto legal, pode-se afirmar que o TATE é composto por titulares com cargo efetivo de Julgador Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual, de modo que o seu provimento ocorrerá mediante nomeação de candidato aprovado em concurso público de provas e títulos⁴⁵ (o que, por sua vez, é contrário aos dois modelos anteriormente demonstrados).

No que se refere ao cargo efetivo ocupado pelos julgadores, é de se ressaltar os requisitos para inscrição e ocupação, quais sejam: ser o candidato brasileiro nato ou naturalizado, ser bacharel em Direito estar inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, não possuir antecedentes criminais e corresponder aos títulos exigidos.

Ademais, o TATE será composto por 15 JATTES, de provimento efetivo, sendo designado pelo Secretário da Fazenda o Presidente e o Corregedor; e a divisão ocorrerá em 5 turmas julgadoras e Tribunal Pleno⁴⁶.

Ainda, é relevante elencar que no referido modelo, o Presidente exerce, entre as demais competências, o voto de desempate, quando for o caso, no julgamento de processos submetidos ao Tribunal Pleno⁴⁷.

⁴⁵ Lei nº 11.904/2000

Art. 4º O TATE será composto por titulares do cargo efetivo de Julgador Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual – JATTE, bem como por pessoal de apoio técnico e administrativo.

Parágrafo único. O provimento do cargo de JATTE será feito mediante a nomeação de candidato aprovado em concurso público de provas e títulos, observando-se quanto a este:

I - para a inscrição, o candidato deverá satisfazer aos seguintes requisitos:

a) ser brasileiro nato ou naturalizado;
 b) ser bacharel em Direito, portador de diploma expedido por instituição de ensino superior oficial ou legalmente reconhecida;
 c) estar inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil-OAB, ressalvados os casos de servidor público que exerça função incompatível com a advocacia nos termos legais;
 d) não possuir antecedentes criminais;

II - edital fixará as respectivas condições gerais, especificando as matérias e correspondentes programas, títulos admitidos, critérios de avaliação destes e notas mínimas para aprovação;

III - aos títulos não poderá ser atribuída pontuação superior a 10% (dez por cento) daquela fixada para as provas de conhecimento.

⁴⁶ Lei nº 11.904/2000

Art. 5º O TATE, integrado pelos órgãos a seguir relacionados, com sede na Capital do Estado e jurisdição sobre todo o seu território, será composto por 15 (quinze) JATTES, de provimento efetivo, destes sendo designados, pelo Secretário da Fazenda, o Presidente e o Corregedor:

I - Presidência ; (Lei nº 12.149/2001)

II - Turmas Julgadoras, em número de 5 (cinco);

III – Tribunal Pleno.

⁴⁷ Lei nº 11.904/2000

2. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: RELEVÂNCIA E FRAGILIDADE

2.1 *A proteção da confiança no processo administrativo*

No presente capítulo, será objeto de estudo os institutos do contraditório e ampla defesa, segurança jurídica e confiança como imprescindíveis ao contribuinte e à Administração Pública para o desenvolvimento do processo administrativo tributário e para obtenção de decisão que busque a justiça fiscal.

2.1.1 *A hermenêutica jurídica e a solução de conflitos*

A Hermenêutica, que sob o viés jurídico trata sobre o “que faz a lei falar, a mensagem que a lei quer entregar além daquilo que já foi escrito ou positivado”⁴⁸ pode ser utilizada como possível instrumento neutralizador de conflitos. Para isso, remonta-se a reflexão sobre a interpretação e o estudo dos aspectos utilizados em cada julgamento.

Entre os séculos XVII e VXIII, considerava-se como principal meio de busca da verdade universal o exercício racional metodológico, desenvolvida pela Hermenêutica Clássica, que se embasava prioritariamente nos aspectos literais da lei. Entretanto, com o desenvolvimento da Política, o referido método acabou perdendo forças.

No contexto da Filosofia da Linguagem, surgiu a necessidade de se esclarecer as condições sob as quais a compreensão surgia, momento este que a Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer ganha espaço.

De acordo com o autor, o indivíduo intérprete está inserido em um contexto social e suas tradições o impossibilitam de se desvincular de seus próprios preconceitos para julgar devidamente. Por isso, a Hermenêutica, enquanto processo interpretativo, passaria a ser o primeiro e último guia na decisão de um conflito⁴⁹.

O julgamento não é possível sem o pré que o acompanha. Todos os julgamentos estão condicionados pelos pré-julgamentos. Este é um senso mais antigo, pré-moderno, do preconceito para

Art. 6º Compete ao Presidente:

[...]

III - proferir voto de desempate, quando for o caso, no julgamento de processos submetidos ao Tribunal Pleno;

⁴⁸ FERRAZ, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

⁴⁹ MARQUES, Vivian. A Hermenêutica filosófica na esfera do direito tributário. Belo Horizonte, v. 3, n. 5, p. 198-212, 2º sem. 2018, p. 4

o qual Gadamer quer chamar a atenção, enquanto o entendimento familiar do preconceito é julgamento não reflexivo ou raciocínio precipitado, resultando na intolerância de opinião puramente subjetiva ou repetição constante de sabedoria acumulada.⁵⁰

Assim, era preciso que a) o intérprete identificasse e aceitasse seus preconceitos como um algo inerente à sua essência; e b) não se permitisse ser guiado somente pelos seus costumes e opiniões pessoais ou, ainda, pelas normas e códigos escritos sem observar outros elementos que integram essa compreensão.

Para tanto, afirma Fernando Ribeiro:

Considerando que tudo que é apreendido e representado pelo sujeito cognoscente a um processo hermenêutico e que o mundo vem à consciência pela palavra, sendo a linguagem já a primeira interpretação, a hermenêutica torna-se inseparável da vida humana e, por conseguinte, do próprio Direito. Portanto, o Direito depende da mediação hermenêutica. Sem hermenêutica, não há direito, só texto. No direito, por intermédio do discurso se exprime o válido e o não válido, o razoável e o não razoável, o que corresponde a dignidade da pessoa humana e o que nega ou ignora, e para tanto sempre se tem um processo hermenêutico⁵¹.

Conforme entendia Gadamer, a mediação hermenêutica seria função do julgador que, valendo-se de fundamentos juridicamente válidos, iria avaliar o diálogo do processo fundado sob o horizonte das partes e, então, atribuir sentido àquele texto, o que, por sua vez, pode ser denominado “fenômeno de *Sinngebung*”⁵².

Para o autor, seria necessário que o intérprete inicialmente não se dirigisse à demanda colocada em questão a partir da sua opinião própria, mas antes examinasse as ponderações das partes quanto à sua legitimação (ou origem e validade), de forma que a compreensão acontecesse de forma mais efetiva.

Sobre o dever de interpretação do aplicador do direito, Gadamer aponta:

A tarefa da interpretação consiste em concretizar a lei em cada caso, ou seja, é tarefa da aplicação. A complementação produtiva do direito que se dá aí está obviamente reservada ao juiz, mas este encontra-se sujeito a lei como qualquer outro

⁵⁰ LAWN, Chris. Compreender Gadamer. 2. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2010. p. 58.

⁵¹ RIBEIRO, Fernando Jose Armando; BRAGA, Bárbara Gonçalves de Araújo. A aplicação do direito na perspectiva hermenêutica de Hans-Georg Gadamer. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 45, n. 177, p. 265-283, jan./mar. 2008. p. 266

⁵² GADAMER, Hans-Georg. Verdade e método. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2003. p 432.

membro da comunidade jurídica. A idéia (sic) de uma ordem judicial implica que a sentença do juiz não surja de arbitrariedades imprevisíveis, mas de uma ponderação justa do conjunto. A pessoa que se tenha aprofundado na plena concreção da situação estará em condições de realizar essa ponderação justa.

Desse modo, se faria necessário o uso de ponderações justas (formadas pelo conhecimento dos fatos com aprofundamento nos detalhes da situação concreta), para que então fosse obtida decisão juridicamente coerente.

O fato é que a aplicação do fenômeno do *Sinngebung* se torna ainda mais complexo quando se trata de decisões jurídicas proferidas em matéria de Direito Tributário.

Isto porque, a discussão sobre a exigência de determinado tributo envolve não só os limites de planejamento tributário do contribuinte (que o faz na intenção de economizar), mas também diversas outras reflexões que vão além da mera análise legislativa.

Sobre isso, ressalta GODOI (2018):

É que além de teórico, o planejamento tributário é um tema carregado de ideologia política e econômica [...] A visão e as opiniões que uma pessoa tem sobre o planejamento tributário são necessária e fortemente condicionadas pela visão que a mesma pessoa tem sobre as funções do estado, a natureza e as funções do tributo e do direito tributário. Um juiz que considere que o direito existe principalmente para assegurar a paz social e, intervindo o menos possível na vida privada e na livre-iniciativa dos cidadãos, garantir a certeza e a segurança-previsibilidade nas relações entre indivíduos maximizadores de riqueza e bem-estar, provavelmente decidirá casos difíceis de planejamento tributário de forma distinta de um juiz que, aplicando as mesmas leis e a mesma Constituição a um mesmo caso concreto, acredite que o fim supremo do direito e do Estado é promover a justiça, assegurando a todos os cidadãos igualdade efetiva de oportunidades para desenvolverem com ampla liberdade sua personalidade, suas escolhas e seus talentos pessoais. O primeiro juiz tende a ser muito mais permissivo do que o segundo com relação a planejamentos tributários ousados ou agressivos⁵³.

⁵³ GODOI, Marciano Seabra de. Estudos sobre planejamento tributário. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018

As situações de divergências semânticas ocasionadas pelo mesmo texto normativo, ou seja, quando os juristas discordam sobre se uma proposição apresentada como o sentido de uma lei é verdadeira ou falsa⁵⁴, DWORKING (2007, p. 422) trata como *Hard Cases* (casos difíceis).

A referida denominação ocorre, pois, para o referido autor, não há como a lei prever todos os casos que possam dela derivar e não há como o legislador determinar o alcance da intenção da referida norma, de forma a proporcionar apenas um único sentido ao texto.

Assim, se os respectivos textos legais não são unívocos e não há como prever todos os seus comandos, é necessário identificar os limites formais do Ordenamento Jurídico e adequar as decisões à teoria do Direito como Integridade, desenvolvida pelo referido doutrinador.

Para Dworkin, uma pessoa é íntegra quando há coerência entre seu comportamento e os princípios por ela admitidos⁵⁵. Então, nos *Hard Cases*, deve existir, além de outras questões, a coerência das decisões, de modo que o julgamento seja baseado em princípios ético-jurídicos reconhecidos e que deram origem às regras de uma sociedade, para que então sejam respeitados como fonte do direito⁵⁶.

A partir disso, a função do julgador é comparada com a de um romancista que recebe parte de um texto para continuar escrevendo. Não seria plausível que qualquer um deles ignorasse o que foi escrito anteriormente pelo outro, sem ser dada a visão geral do romance.

Portanto, cada um “deve escrever seu capítulo de modo a criar da melhor maneira possível o romance em elaboração, e a complexidade dessa tarefa reproduz a complexidade de decidir um caso difícil de direito como integridade.”⁵⁷

Dessa forma, é de se perceber que assim como Gadamer, através do fenômeno de *Sinngebung*, Dworkin reconhece que não há um único sentido da norma.

⁵⁴ DWORKIN, Ronald. O Império do Direito. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 422.

⁵⁵ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. Curso de hermenêutica jurídica. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015. p. 68.

⁵⁶ DWORKIN, Ronald. O Império do direito. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 273.

⁵⁷ Ibidem, p. 476.

Por isso, também deve ser desconsiderada a hipótese de um momento canônico no qual a lei nasce e tem o todo e único significado que sempre terá. Ao contrário, a partir do pensamento do referido doutrinador, reconhece-se que a interpretação pode mudar à medida que a história vai se transformando⁵⁸.

2.1.2 A importância da proteção do contraditório e ampla defesa no processo administrativo tributário

O princípio do contraditório, tradicionalmente disposto nas Constituições do Brasil desde 1824, se encontra expresso na Constituição de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV⁵⁹, apresentando-se como consequência natural do Estado de Direito⁶⁰, de forma a garantir o princípio da igualdade no curso dos processos.

Isto porque, em decorrência do princípio da legalidade, ambas as partes do processo precisam obedecer ao dispositivo legal colocado em questão, mas a interpretação deste deve ocorrer da maneira mais íntegra possível, em respeito aos princípios e demais regras jurídicas.

Ou seja, ainda que o contribuinte componha o lado mais vulnerável da relação processual, a interpretação para aplicação da norma deve ocorrer de maneira sistemática, obedecendo os limites impostos e a legítima expectativa das partes.

Nesse contexto, NERY JR (2009, P. 208) apresenta que:

O princípio do contraditório, além de constituir fundamentalmente em manifestação do princípio de estado de direito, tem íntima ligação com o da igualdade das partes e o do direito de ação, pois o texto constitucional, ao garantir aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, quer significar que tanto o direito de ação quanto o direito de defesa são manifestações do princípio do contraditório.⁶¹

⁵⁸ Ibidem, p. 417.

⁵⁹ Constituição Federal

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[..]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁶⁰ ARRUDA ALVIM, Eduardo. Direito processual civil. 5. Ed. São Paulo: Ed. RT, 2013, p. 145

⁶¹ NERY JR, Nelson. Princípios do processo na Constituição Federal. 10 ed. São Paulo: Ed. RT, 2009, p. 208

No que se refere à igualdade, ao dispor sobre o princípio do contraditório, percebe-se que a intenção do legislador foi de permitir uma paridade formal e substancial (ou o mais perto disso) às partes.

Ou seja, às partes devem ser oportunizados o conhecimento da demanda e dos atos do processo, assim como os momentos de se manifestarem em condições de influenciar a decisão do magistrado.

Há o elemento substancial dessa garantia. Há um aspecto, que eu reputo essencial, denominado de acordo com a doutrina alemã de “poder de influência. Não adianta permitir que a parte simplesmente participe do processo; que ela seja ouvida. Apenas isso não é o suficiente para que se efetive o princípio do contraditório. É necessário que se permita que ela seja ouvida, é claro, mas em condições de poder influenciar a decisão do magistrado⁶².

Se faz importante ressaltar, ainda, que o legislador constituinte se preocupou em assegurar o referido princípio não só aos processos judiciais, mas também àqueles que tramitam na esfera administrativa.

Isto porque o referido instituto ocupa lugar de relevância no estado democrático de direito e a instituição do princípio do contraditório atua neste como forma de controle de abusos, propiciando a participação plena de ambas as partes (administração e administrado) a partir da apresentação de fatos, provas e prolação de decisões por julgadores mais técnicos.

A verdade atingida pela justiça pública não pode e não deve valer em juízo sem que haja oportunidade de defesa do indiciado. é preciso que seja o julgamento precedido de atos inequívocos de comunicação ao réu: de que vai acusado; dos termos precisos dessa acusação; e de seus fundamentos de fato (provas) e de direito. Necessário também é que essa comunicação seja feita a tempo de possibilitar a contrariedade: nisso está o prazo para conhecimento exato dos fundamentos probatórios e legais da imputação e para oposição da contrariedade e seus fundamentos de fato (provas) e de direito⁶³.

O princípio da ampla defesa, por sua vez, é visto como a garantia que as partes têm, já gozando do direito ao contraditório, de apresentar seus elementos de defesa

⁶² DIDIER JR, Fredir. Curso de direito processual civil, p. 45.

⁶³ ALMEIDA, J. Canuto Mendes. Princípios fundamentais do processo penal. São Paulo: RT, 1973. pp. 86-7

e trazer ao processo todos aqueles que se julguem necessários ao esclarecimento da verdade.

Nesse contexto, FILHO (2002, p. 247) apresenta a ampla defesa a partir de cinco fundamentos:

a) ter conhecimento claro da imputação; b) poder apresentar alegações contra a acusação; c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova; d) ter defesa técnica por advogado, cuja função é essencial à Administração da Justiça (art. 133 [CF/88]); e e) poder recorrer da decisão desfavorável⁶⁴.

Assim, entende-se que a ampla defesa atua como o direito ao usufruto do contraditório e, a partir dos dois, o processo administrativo se desenvolve na intenção de ser obtida, ao final, a interpretação mais íntegra possível para o conflito colocado em questão.

2.1.3 A segurança jurídica e a legítima expectativa.

Considerando o que já foi abordado nos tópicos anteriores, no que se refere ao entendimento de alguns doutrinadores sobre a inexistência de um só sentido para a norma e, ainda, a importância da garantia do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário, passa-se a tratar sobre a segurança jurídica e a legítima expectativa que as partes têm de o texto legal ser interpretado da forma mais coerente e justa possível.

Para TILKIAN (2014, p. 43), a preservação da segurança jurídica promove ao indivíduo um efeito de orientação sobre como a autoridade pode habilitar-se no seu exercício e como as regras jurídicas são aplicadas em relação à generalidade e abstração das leis constantes.⁶⁵

O fato é que a manutenção do referido princípio cumpre fundamental não só sobre os indivíduos, mas também à Administração Pública, pois lhes permite uma expectativa legítima de confiança que o sistema jurídico manterá entendimento razoável e que cumpra os devidos objetivos de eventual norma.

⁶⁴ GRECO FILHO, Vicente. Op. Cit. Apud: PAGLIUCA, José Carlos Gobbis. Op. Cit. In: MARQUES DA SILVA, Marco Antônio (coordenador). Tratado temático de processo penal. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 247

⁶⁵ TILKIAN, Guilherme. O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária, 2014, p. 43

No direito tributário, a previsibilidade de determinada atividade tem importância crucial para a vida dos contribuintes e da Fazenda Pública, haja vista que, a partir dela, é permitida a estes a orientação e planejamento sobre suas atividades e atos patrimoniais, de forma a permanecerem cientes sobre as consequências e os riscos fiscais de suas condutas.

Pode-se, inclusive, dizer que o referido princípio é a previsibilidade sobre o “futuro”, pois resguarda não só o contribuinte (prevenção de riscos, sanções e conflitos) mas também a Administração Pública (manutenção da ordem e planejamento sobre a arrecadação).

Diante disso, a segurança jurídica da atualidade deixa de ser fortemente centrada nos efeitos sobre o passado para tornar-se segurança de expectativas do porvir, da organização do futuro⁶⁶.

Para o pleno exercício da segurança jurídica, a coerência e a firmeza das normas também devem ocupar um lugar de relevância, afinal, elas não só fornecem e garantem à Administração e ao administrado a manutenção das expectativas seguras sobre o sistema, mas também o preservam de contradições de decisões.

A previsibilidade de comportamento e o controle de expectativas são a marca e o sentido do direito na sociedade; por isso a certeza do direito é a garantia contra o arbítrio dos intérpretes, mas também um meio de garantir a “orientação” das condutas, para que todos saibam previamente quais são os seus direitos e deveres e os cumpram na maior medida possível ⁶⁷.

Consequentemente, são dispostos elementos necessários à identificação fática e subjetiva necessários para a constituição de qualquer obrigação tributária; e, com isso, reduz a indeterminação de conceitos.

Toda essa busca pela preservação da segurança e clareza das normas, por sua vez, ocorre em virtude da inescusável justificativa de descumprimento por ignorância da lei.

Por outro lado, como já exposto, a obediência completa à legislação tributária assumiu grande proporção de complexidade, a ponto de que, para cumprimento de

⁶⁶ Ibidem, p. 44.

⁶⁷ TORRES, Heleno. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 2011, p. 272, 273

todas as exigências fiscais, grande parte dos contribuintes suporta significativos custos de transação, de assessoria contábil e jurídica para acompanhamento de modificações legislativas e defesas de seus direitos.

“A inflação legislativa, por si só, prejudica o acesso intelectual ao direito e, com isso, concorre para o aprofundamento da insegurança jurídica. Chega a ser redundante dizer dos problemas daí insurgentes. Ressalte-se, no entanto, que, de plano, afeta gravemente a igualdade entre os destinatários. Basta pensar nos elevados custos para manter a gestão da legislação e do seu cumprimento e da diferença de reação ao cumprimento das obrigações tributárias entre aqueles que dispõem de um corpo técnico dedicado a essas tormentas legislativas e os que são auxiliados por profissionais esporádicos e pouco qualificados” (TILKIAN, 2014, p. 47).

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 95/1998 determinou que, para obtenção da clareza e precisão, a lei deve, em regra, usar as palavras e as expressões em seu sentido comum; e articular a linguagem, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma. (LC, 1998)

“Tudo isso para garantir acessibilidade, mas principalmente, estabilidade da estrutura normativa. Falta-lhe, porém, efetividade e observância pelos parlamentares do federalismo tributário brasileiro” (TORRES, 2011)

Sob o aspecto subjetivo da segurança jurídica, cabe analisar o princípio da confiança legítima, que pode ser justificado como decorrente de inúmeros princípios, dentre os quais destaca-se o da liberdade e propriedade (proteção dos investimentos de confiança, em razão de ato administrativo que se revelou ilegal); e da moralidade (impossibilidade de comportamentos contraditórios pela Administração Pública).

Para LUHMAN (1996, p. 21), a complexidade das sociedades de risco contemporâneas pode ser discutida através de quatro técnicas (interrelacionadas) usadas para a sua redução; a) a linguagem, que permite a formação de generalizações e seletividade; b) a concepção dos sistemas, que se utiliza de abstração e universalidade, sobretudo guiadas pela coerência dogmática; c) o tempo;

e d) a confiança, que pode ser vista como um mecanismo viabilizador da vida e das ações⁶⁸.

“A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há confiança há aumento da complexidade do sistema social. E também há um aumento do número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade” (LUHMANN, 1996, p. 21)

Nesse sentido, considerando a complexidade, a confiança pressupõe três características básicas: a) a permanência dos estados, de forma a igualar presentes e futuros; b) a simplificação, que se dá através da redução da complexidade e das diversas possibilidades variáveis; e c) a antecipação do futuro, pela projeção que se dá no presente dos tempos que ainda estão por vir⁶⁹.

Por outro lado, para o autor, quando há supremacia sobre os acontecimentos, a confiança não é imprescindível. Portanto, também é ressalvada a completa possibilidade de variação incontrolada dos estados, de modo a se pôr em questão o instituto da confiança⁷⁰.

Esta constatação, por sua vez, corrobora o entendimento de Misabel Derzi, que trata a confiança como decorrente da implícita limitação constitucional ao poder de tributar do Estado.

Para a autora, como o lado mais vulnerável na relação jurídica obrigacional é o contribuinte, torna necessária a existência de uma garantia que impeça mudanças repentinas de comportamentos ou até mesmo práticas de atos contraditórios por parte daquele.

“Na linha de Luhmann, a confiança e a proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isto porque, nas obrigações *ex lege*, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja, as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança de tributos.” (DERZI, 2009, p. 238)

⁶⁸ LUHMANN, Niklas, Confianza, Trad. Amada Flores, Anthropos. Universidad IberoAmericana. Santiago, 1996, p. 21.

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ Ibidem.

O sistema jurídico, através de suas diversas normas elaboradas, possui o monopólio da resolução de conflitos sociais e isto, de certa forma, pode ser visto como uma forma de garantir a vida em sociedade.

Assim, ao considerar o Estado como detentor da supremacia sobre os acontecimentos, é consequência entendê-lo como agente que não precisa de proteção da confiança.

Entretanto, o contribuinte, que é alheio à gerência do Estado, por sua falta de habilidade em atualizar-se ou por diversas outras questões inerentes à sua vulnerabilidade, deposita no sistema sua confiança sobre o futuro e sobre os acontecimentos.

Imprescindível é a possibilidade de confiar na mensagem emitida pela ação comunicativa de outrem e na estabilidade dos atos jurídico-públicos. Não fosse assim, a própria vida em sociedade como se concebe hoje seria impossível. Portanto, é tarefa primária do Direito reduzir os riscos desta confiança, tutelando as legítimas expectativas dos cidadãos, ao mesmo tempo em que lhes permite calcular e planejar suas vidas com um mínimo de segurança.⁷¹

É por isso que, para MARINONI (2010, p. 122), o cidadão tem o direito de prever que o Estado e os terceiros irão comportar-se de acordo com o direito posto e que os órgãos competentes garantirão a efetividade das regras nos casos de descumprimento.

Não há como prever sem confiar. De modo que também pode ser dito que a confiança também é um requisito da previsibilidade. Portanto, o Estado tem o dever de garantir a previsibilidade, cabe-lhe tutelar ou proteger a confiança do cidadão em relação às consequências das suas ações e às reações dos terceiros diante dos seus atos, assim como no que diz respeito aos efeitos dos atos do poder público [...] a tutela da confiança certamente depende de normas. Lembre-se que um ordenamento destituído de capacidade de permitir previsões e qualificações jurídicas unívocas e, assim, de gerar um sentimento de segurança nos cidadãos não pode sobreviver, ao menos enquanto ordenamento 'jurídico' (MARINONI, 2010, p. 137-138)

⁷¹ DALAZOANA, Vinícius. O Princípio da Confiança Legítima e a Consulta Fiscal: Proteção do Contribuinte e Efeitos Normativos da Resposta do Fisco. Disponível em: <http://www.plantaofiscal.net/pdfartigo/102.pdf> acesso: jun/2021

Em paralelo, para Tereza Alvim, esta expectativa não quer dizer que as partes tenham sempre condições de prever precisamente como será dada a decisão de um processo em que contendem. Entretanto, é certo que esta não deve ser daquelas que jamais poderiam ser cogitadas⁷².

Apesar do que foi exposto, considerar o Estado como ente que não precisa de proteção da confiança por suas prerrogativas, não parece ser o melhor entendimento a ser aplicado.

Afinal, a interpretação do texto legal depende das partes e, principalmente, de uma ação responsável por parte destas. Ou seja, não parece razoável admitir que a Administração Pública seja prejudicada (diminuição de arrecadação) por interpretação dada pelo contribuinte e que se fundamentou mero inconformismo.

Como já demonstrado em outros tópicos, o Estado Democrático de Direito traz consigo diversas garantias, e, dentre

Assim, apesar de não expressar uma imutabilidade das decisões e de seus efeitos, a confiança permite às partes (contribuinte e Administração) terem a convicção que as decisões poderão ocorrer de forma prospectiva, e em respeito não só às expectativas geradas a estas duas, mas também à responsabilidade interpretativa.

Dessa forma, por meio do princípio em questão é garantido tanto ao contribuinte quanto à Administração Pública interpretações que prestigiem a legítima expectativa destas, de modo que não se vejam prejudicados por eventual nova decisão que confronte completamente atitudes responsáveis e pautadas em normas e regras inicialmente estabelecidas.

2.2 A fragilidade do instituto da confiança na perspectiva do indivíduo e do servidor público

⁷² WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: civil law e common law. *Revista de Processo*, [s.l.] v. 34, n. 172, jun. 2009, p. 10

Apesar de tudo o que foi visto acima, diversas situações (em que ambas as partes dão causa) parecem fragilizar o instituto da confiança no processo administrativo tributário. Portanto, é o que se passa a demonstrar.

2.2.1 Aversão à perda sob o viés do contribuinte.

Conforme leciona ARIELY (2012, p. 29), o comportamento do indivíduo é conduzido por duas motivações diferentes e opostas⁷³.

Em poucas palavras, a tese central da teoria é que nosso comportamento seria conduzido por duas motivações opostas. Por um lado, queremos nos ver como pessoas honestas e honradas. Queremos poder nos olhar no espelho e nos sentir bem em relação a nós mesmos (os psicólogos chamam isso de motivação do ego). Por outro lado, queremos nos beneficiar com a trapaça e conseguir o máximo de dinheiro possível (essa é a tradicional motivação financeira). Claramente, essas duas motivações estão em conflito. Como podemos assegurar os benefícios da trapaça e, ao mesmo tempo, ainda nos vermos como pessoas honestas e maravilhosas?⁷⁴

Ou seja, para o autor, ainda que o indivíduo objetive ser honesto e ter atitudes corretas, na prática, manobras são naturalmente feitas para que ele possa ser beneficiado e, assim, obtenha o máximo de recursos possíveis.

Essas práticas, por sua vez, contribuem significativamente para a desonestidade e, conseqüentemente, para a desconfiança e injustiça do sistema jurídico.

Nesse contexto e, mais especificadamente, no que se refere à prática do direito tributário, diversas ações podem ser observadas como propulsoras da desconfiança e, conseqüentemente, para a injustiça nas situações em que há a busca da garantia de direitos sociais.

O viés da aversão à perda, por exemplo, foi estudado por KANHEMAN (2012, p 351) e pode ser identificado “quando diretamente comparadas ou ponderadas em relação umas às outras, as perdas assomam como maiores do que os ganhos”⁷⁵.

⁷³ ARIELY, Dan. A mais pura verdade sobre a desonestidade. 2012, p. 29.

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ KAHNEMAN, Daniel. Rápido e devagar: duas formas de pensar. Tradução de Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 351

O referido estudo teve como base a contraposição da teoria da perspectiva (ganho e perda são avaliados com base em um ponto de referência) e da utilidade (a utilidade de um ganho é aferida comparando-se às utilidades de dois estados de riqueza).

Cotidianamente, são apresentadas diversas situações para as pessoas, nas quais são apresentadas opções que geram chances de ganhos ou riscos de perda, de modo que a reação às perdas é maior do que a atuação aos ganhos. Embora a aversão à perda exista, varia de pessoa para pessoa e também depende da situação vivenciada. De acordo com Kahneman, “os Humanos descritos pela teoria da perspectiva são guiados pelo impacto emocional imediato de ganhos e perdas, não por perspectivas de longo prazo de riqueza e utilidade global”. Aliás, o arrependimento e a decepção são sensações verdadeiras e são antecipadas por quem decidirá, influenciando concretamente na escolha⁷⁶.

Como entende FREITAS (2013, p.234), “o viés da aversão à perda representa uma ‘predisposição’ de valorizar mais as perdas do que os ganhos”⁷⁷.

No âmbito tributário e, mais especificamente quanto ao contribuinte, a aversão à perda é percebida naquelas situações em que, diante de um lançamento efetuado por meio de auto de infração e no intuito de administrar seu passivo, aquele decide apresentar impugnação administrativa (início do contencioso).

Esta atitude, por sua vez, pode resultar em três conclusões distintas, que são a) a análise da tese de defesa e seu acolhimento; b) posterior início de algum programa de parcelamento, que conceda desconto de multa e juros maiores do que os existentes à época; e c) indeferimento da tese levantada e manutenção da cobrança.

O fato é que, a apresentação de defesas administrativas sem efetivas razões, no intuito de administrar o passivo do estabelecimento autuado, confere ao próprio órgão público desgaste de tempo e de profissionais para analisar e decidir questões que não merecem prosperar, quando, na verdade, a máquina pública poderia ter uma

⁷⁶ GHEDINI NETO, Armando. A oralidade e o viés cognitivo no processo jurisdicional democrático/Armando Ghedini Neto. Belo Horizonte, 2019. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GhediniNeto_A_1.pdf. Acesso em dez/2021

⁷⁷ FREITAS, Juarez. A hermenêutica jurídica e a ciência do cérebro: como lidar com os automatismos mentais. Revista da AJURIS, Rio Grande do Sul, v. 40, n. 130, junho de 2013, p. 234.

melhor produção caso o contencioso fosse utilizado unicamente para íntima busca da verdade e da justiça.

2.2.2 Aversão à perda sob o viés do aplicador do direito (jugador).

Além do que foi falado e conceituado acima, o viés da aversão à perda também pode ser analisado, no âmbito jurídico, sob a ótica do aplicador do direito, qual seja, o julgador dos debates originados pelas partes.

Segundo NUNES, LUD e PEDRON (2018, p. 121) o referido viés pode ser caracterizado nas situações em que os integrantes dos órgãos colegiados julgadores deixam de manifestar seu entendimento, quando minoritário, por receio de não ser respeitado pelos demais integrantes ou acatado pela respectiva turma.

O viés de aversão à perda está amplamente relacionado a uma perspectiva de representatividade social e à forma como o agente é visto por seus pares. Representa um temor de que os demais membros de um grupo enxerguem o agente negativamente, dependendo de seu sucesso ou insucesso em suas atividades.

No âmbito jurídico, o viés de aversão à perda pode ser caracterizado como uma tendência de que evitemos estabelecer uma divergência de entendimento em razão de uma aversão à hipótese de que saíamos derrotados.

O viés de aversão à perda representa uma explicação para o fato de que componentes de uma turma julgadora, às vezes, deixem de manifestar uma dissonância interpretativa pelo receio de que seu voto seja minoritário dentre os decisores, o que representaria uma suposta desvalorização de sua posição naquele grupo⁷⁸.

Ou seja, a aversão à perda faz alusão à maneira como o aplicador do direito pode ser visto pelos demais, de modo a gerar um temor naquele indivíduo sobre como os demais membros do referido grupo podem enxergá-lo e isto ser balizador do sucesso de suas atividades.

Para além do efeito psicológico do desinteresse em aparentar uma derrota (aversão à perda), esta característica imanente à

⁷⁸ NUNES, Dierle Coelho; LUD, Natanael Santos e Silva; PEDRON, Flávio Quinaud. Desconfiando da imparcialidade dos sujeitos processuais. Um estudo sobre os vieses cognitivos, a mitigação de seus efeitos e o debiasing. Salvador: JusPODIVM, 2018, p. 121.

tomada de decisão humana se relaciona também com as decorrências de um viés político nos julgamentos, por meio do qual os julgadores tendem a evitar a realização de julgamentos com entendimentos dissidentes de seus pares como forma de prevenir que os outros julgadores divirjam de seu entendimento em situações que lhe sejam interessantes⁷⁹.

A concordância de determinado magistrado com o entendimento do restante do grupo de julgadores pode ocasionar diversas dificuldades na interpretação do caso concreto, entre as quais inclui-se a inexistência de conflito de entendimentos e, conseqüentemente, a diminuição da possibilidade de discussão mais aprofundada sobre o caso concreto e opções alternativas.

É por isso que, para evitar mais ainda quaisquer outros vícios que possam prejudicar o curso de uma decisão acertada, em regra, os votos devem ser proferidos por magistrados vitalícios e que não possuem qualquer interesse na demanda, de forma que poderão aplicar o ordenamento jurídico de forma imparcial aos fatos.

Entretanto, no contencioso administrativo de determinados estados, algumas garantias conferidas a juízes, desembargadores e demais julgadores (inamovibilidade, cargo vitalício e imparcialidade) deixam de ser observadas.

Isto, por sua vez, acontece pois os órgãos colegiados são normalmente formados por nomeações e indicações do próprio órgão público (representantes do Estado) e de demais classes (representantes dos contribuintes), o que, de certa forma, pode contribuir para a fragilidade (em ambos os lados) do sistema.

Essa fragilidade, de certa forma, pode ser identificada pelas diversas influências e intenções arrecadatórias da Fazenda, no que se refere à manutenção do poder de “controle” das decisões administrativas proferidas.

“Conselheiros de ambas as origens, se decidirem contra o Fisco em questões relevantes, correm o risco de não serem reconduzidos. E, no caso dos oriundos dos quadros do Fisco, há sempre a possibilidade de, encerrado o período no CARF, passarem a exercer função talvez menos interessante, em uma fronteira distante ou em um aeroporto movimentado, abrindo malas de passageiros cansados, até como forma de castigo pela

⁷⁹ SILVA, Natanael Lud Santos e S586v Os vieses de cognição e o processo jurisdicional democrático: um estudo sobre a mitigação de seus efeitos e o debiasing / Natanael Lud Santos e Silva. Belo Horizonte, 2018. 137 f.: il.

excessiva independência revelada durante sua passagem pelo órgão julgador.

Some-se a isso o fato de que os Conselheiros que são servidores fazendários efetivos recebem um adicional de produtividade que de algum modo é reflexo dos autos que mantêm, ao passo que os indicados por contribuintes devem dedicar-se exclusivamente ao ofício, sendo-lhes vedadas outras atividades, mas se adoecerem, ou se, Conselheiras, ficarem grávidas, e em virtude disso deixarem de comparecer às sessões, simplesmente deixam de receber, não havendo nenhuma segurança no âmbito trabalhista ou remuneratório.” (SEGUNDO, 2020)⁸⁰

Além disso, considerando que os conselheiros não gozam de inamovibilidade e vitaliciedade, caso decidam contra o Fisco em discussões importantes, podem correr o risco de não serem reconduzidos e/ou, encerrando o seu período, possam passar a exercer função adversa da que tinham sido inicialmente encaminhados.

“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.” (SORRENTINO, 2020)⁸¹

Para SCAFF (2004, *online*), apesar de não se colocar em dúvida a idoneidade dos conselheiros, constata-se uma vinculação de ordem funcional que acaba por ocasionar esta quebra necessária de equidistância, de modo que o voto duplo permite, na prática, que a posição do estado prevaleça⁸².

Dessa forma, percebe-se como o viés da aversão à perda pode contribuir para a desconfiança e “injustiça” do sistema jurídico, de forma que, a partir de ambas as

⁸⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Poder Público e Litigiosidade. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021, p. 21

⁸¹ SCAFF, Fernando Facury. In *Dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. São Paulo, 2014.

⁸² PETROCCHI, Rafael. Voto de qualidade no CARF nega o princípio in dubio pro reo, 2014, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-31/rafael-petrocchi-voto-qualidade-carf-nega-in-dubio-pro-reo> Acesso em dez/2021

partes (contribuinte ou aplicador), a discussão de eventual direito pode ser falha e/ou não atingir seu principal objetivo, que é a prolação de decisões que representem a melhor solução aplicável.

3 – MUDANÇA OCASIONADA PELA LEI Nº 13.988/2020 E A EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE

3.1 Contextualização

Como já detalhado, o lançamento tributário consiste em um ato administrativo (ou uma série destes) que tem o condão de individualizar e a concretizar a obrigação tributária, de forma a quantificar o montante devido pelo contribuinte⁸³. A partir disso, a Fazenda Pública, através de seu poder impositivo, realiza o referido procedimento, que se dará nos moldes do §4º do art. 150 e do art. 173, I do Código Tributário Nacional - CTN⁸⁴.

Para o exercício do controle de legalidade dos atos praticados pela Administração Pública, vislumbra-se o surgimento do processo administrativo fiscal, que se realiza através do devido processo legal no intuito de alterar e/ou anular a cobrança em questão, e poderá ser devidamente conduzido pelo contribuinte nos moldes dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

E é neste contexto que surge a figura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão responsável pelo julgamento de recursos interpostos em face de decisões de 1ª instância e daqueles que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁸⁵.

⁸³ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1981, p. 82.

⁸⁴ CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. [...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁸⁵ Portaria MF nº 343/2015

Art.1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação

Conforme estabelecido sobre a estrutura do órgão, entre as atribuições conferidas ao Presidente das câmaras, encontrava-se, até a edição da lei nº 13.988/2020, a de proferir o voto de qualidade, que, nos moldes do §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, era aplicado em caso de empate no julgamento⁸⁶.

Acontece que, em virtude da composição paritária do órgão, o Presidente normalmente já presta seu juízo de valor em cada decisão⁸⁷, de forma que, em caso de dúvida no julgamento, o seu voto terá peso duplo e, portanto, será levado ao desempate o sentido de seu entendimento.

Veja-se o que aduz SORRENTINO (2020, p. 207):

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 técnicos⁸⁸.

Importante se faz ressaltar, inclusive, que este instituto é completamente distinto do “voto de desempate” (aplicável hoje em diversos tribunais administrativos estaduais e municipais, como CONAT e TATE), em que o Presidente, apesar de participar da sessão de julgamento, só manifesta seu entendimento (e, portanto, profere seu juízo de valor) nos casos de empate de votos firmados pelos demais conselheiros.

Ou seja, se não existir qualquer dúvida na decisão, o Presidente não vota.

Ainda no que tange aos julgamentos feitos por órgãos colegiados, registre-se que a legislação federal previa, até 2020, um “voto de qualidade”, para os casos de empate. Ou seja, caso o órgão, de composição paritária, chegasse a um empate na apreciação da validade do lançamento tributário, o Presidente do órgão, servidor público fazendário, poderia votar uma segunda vez, de modo a desempatar o julgamento, o que na

referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

⁸⁷ RICARF

Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

⁸⁸ SORRENTINO, Thiago Buschinelli, Pode o Fisco ajuizar ação para rever decisão administrativa favorável ao contribuinte? 2020, p. 207

maios parte das vezes se fava em favor da Fazenda Pública. Trata-se de algo diverso de um mero “voto de desempate”, pois o Presidente, no caso, p. ex., do CARF, participa normalmente dos julgamentos, e no caso de empate vota uma segunda vez. Em se tratando de “voto de desempate”, que existe em órgãos estaduais e municipais de julgamento administrativo, tem-se o presidente do colegiado como um membro adicional, que torna ímpar a sua composição, mas que normalmente não vota, limitando-se a conduzir a sessão de julgamento; apenas no caso de empate é-lhe oportunizado votar.⁸⁹

Acontece que, a conversão da Medida Provisória nº 899/2019 na Lei nº 13.988/2020 estabeleceu a extinção do voto de qualidade anteriormente aplicado no CARF, de forma que, a partir de sua vigência, o empate no julgamento do processo administrativo passou a se resolver favoravelmente ao contribuinte.

Como já era de se esperar, esta mudança legislativa ocasionou imensa irresignação por parte da Fazenda Pública, de modo que, entre os vícios possivelmente existentes, sustentou a maculação ao princípio da igualdade; e, conseqüentemente deu espaço à ampla discussão sobre a resguarda do devido processo legal e manutenção da imparcialidade dos julgadores.

3.2 Análise sobre os julgamentos proferidos no CARF entre o período de 01/2017 a 02/2020

Antes de ser detalhada a problemática da referida alteração legal, entende-se como relevante analisar os julgamentos proferidos em favor do contribuinte, a despeito daqueles firmados favoravelmente à Fazenda no âmbito do CARF no período de 01/2017 a 02/2020.

Para tanto, demonstra-se trabalho realizado por VASCONCELOS E MATTHIESEN através do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa (2020, *online*)⁹⁰ que apresenta a relevância dos votos de qualidade nos julgamentos proferidos no referido período.

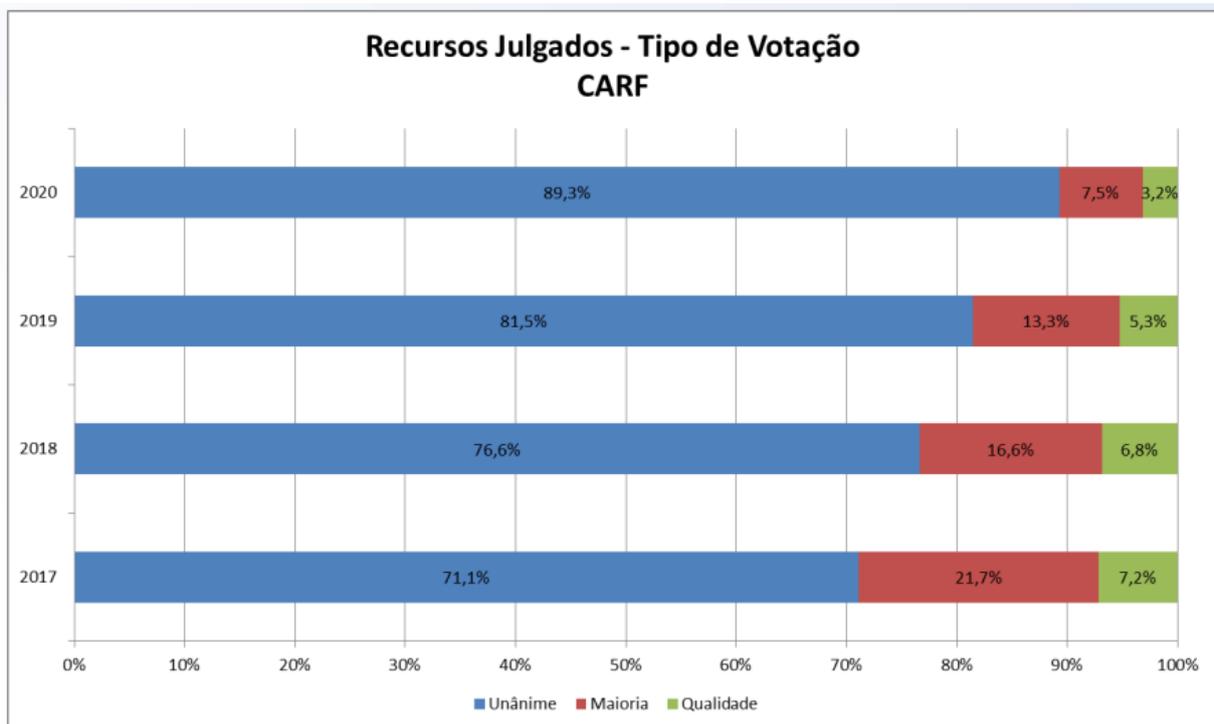
Para o referido trabalho, foram utilizados relatórios e gráficos com indicação de valores e correspondente percentual de decisões proferidas com o voto de qualidade em recursos de ofício, especiais e voluntários.

⁸⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 14. Ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022, p. 182

⁹⁰ 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.

As informações utilizadas para tal tiveram como base a resposta fornecida pelo CARF (Nota SEI nº 2/2020/ASTEJ/CARF-ME) após Ofício nº 037/2020-PRE transmitido pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais – UNAFISCO Nacional, Relatórios de Gestão do Ministério da Economia e os Dados Gerenciais do CARF.

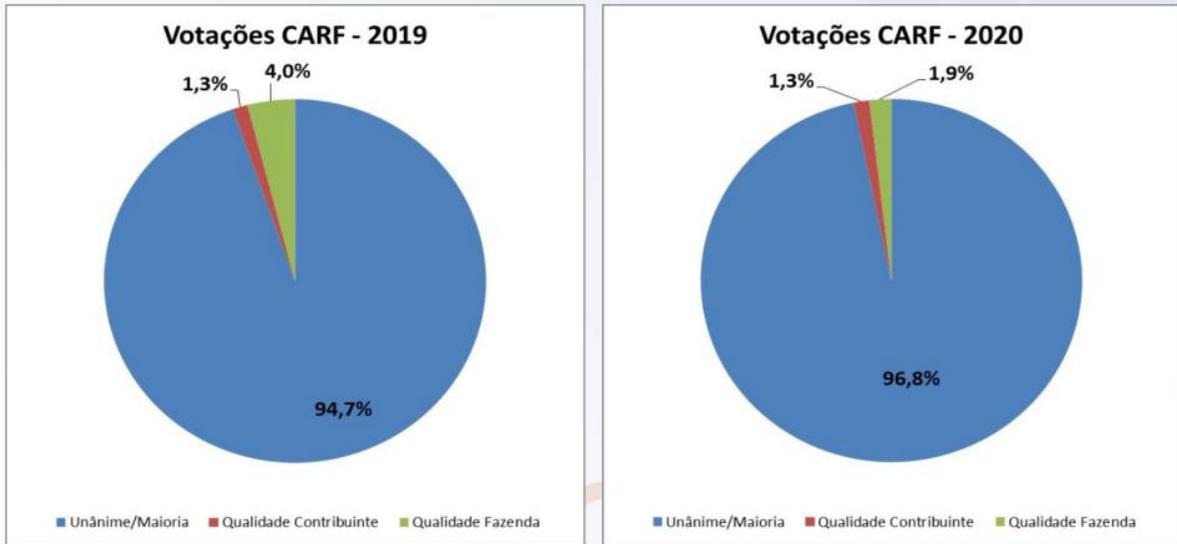
Inicialmente, demonstra-se gráfico com o percentual processos julgados envolvendo unanimidade, maioria e voto de qualidade, nos moldes do estudo elencado⁹¹:



Da leitura do gráfico acima, percebe-se que foram julgados, através do voto de qualidade a) em 2017, 7,2% de processos; b) em 2018, 6,8% de processos; c) em 2019, 5,3% de processos; e d) em 2020, 3,2% de processos.

Considerando os percentuais do voto de qualidade, no que se refere ao ano de 2019, dos 5,3% de processos julgados, 1,3% foram a favor do contribuinte, enquanto 4% foram a favor da Fazenda. Já em 2020, dos 3,2% autos, 1,3% foram a favor do contribuinte e 1,9%, a favor do Fisco.

⁹¹ Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf>



A partir disso, foram calculadas as proporções com base no total de processos julgados anualmente.

Maioria e unanimidade x Número de processos julgados			
Ano	Total de processos julgados	Processos julgados por unanimidade/maioria	
		Número aproximado	%
2017	16095	14936	92,8%
2018	25328	23606	93,2%
2019	30213	28642	94,8%
2020*	8463	8192	96,8%
Total	80099	75376	

*Considerando os números de acórdãos e resoluções divulgados pelo Carf

Com base no montante do crédito tributário julgado pelo CARF no período de 2017 a 2020, foi elaborada planilha que demonstra a proporção entre os valores totais e aqueles que foram objeto de unanimidade/maioria.

Maioria e unanimidade x Valor dos créditos tributários julgados				
Ano	Total dos créditos tributários julgados*		Créditos tributários julgados por unanimidade/maioria	
	Valor	%	Valor	%
2017	R\$ 377.934.485.645,99		R\$ 309.249.528.739,11	81,8%
2018	R\$ 430.357.152.766,99		R\$ 351.919.985.847,58	81,8%
2019	R\$ 426.342.772.584,10		R\$ 352.267.198.551,88	82,6%
2020*	R\$ 89.699.390.137,62		R\$ 62.803.868.696,59	70,0%
Total	R\$ 1.324.333.801.134,70		R\$ 1.076.240.581.835,16	

*Considerando os valores de acórdãos e resoluções divulgados pelo Carf

A partir disso, percebe-se que foram julgados por voto de qualidade a) em 2017, cerca de 68.6 bilhões, o que representa 18% dos julgados; b) em 2018, 78.4 bilhões, que representam 18,2% do total; c) em 2019, mais de de 74 bilhões, que representam 17,4%; e d) em 2020, aproximadamente 26.8 bilhões, que representam 30% do total.

Nesse contexto, foi elaborada planilha que, a partir dos votos de qualidade proferidos, demonstra quanto representa os favoráveis ao Fisco e quanto ao contribuinte.

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 acórdãos e resoluções divulgados pelo Carf

Votos de qualidade favoráveis ao Contribuinte		Votos de qualidade favoráveis ao Fisco	
Valor	%	Valor	%
R\$ 6.144.257.458,05	1,6%	R\$ 62.540.699.448,83	16,5%
R\$ 24.079.521.266,46	5,6%	R\$ 54.357.645.652,95	12,6%
R\$ 13.537.106.835,19	3,2%	R\$ 60.538.467.197,03	14,2%
R\$ 7.949.282.719,58	8,9%	R\$ 18.946.238.721,45	21,1%
R\$ 51.710.168.279,28		R\$ 196.383.051.020,26	

Diante dos referidos dados, pode-se perceber como estava sendo a atuação no CARF no que se refere à aplicação do voto de qualidade e, assim, serem extraídas algumas conclusões.

Levando em consideração a quantidade de processos julgados pelo CARF, foi possível identificar que a aplicação do voto de qualidade era ação de menor habitualidade e, ainda, possuía tendência de queda.

Entretanto, ao observar o aspecto da pesquisa sob o viés monetário (ou seja, parte que evidenciava o montante do crédito tributário em discussão), é de se constatar o contrário.

No que se refere à sua relevância, apesar de não ser o voto de qualidade tão habitual nos julgamentos (média de aproximadamente 5,6%⁹²), na perspectiva monetária, a referida ação representa montante bem mais expressivo (média de 20,9%⁹³) e que representou tendência de crescimento.

Além disso, analisando os votos de qualidade favoráveis ao contribuinte, verifica-se este representa quantidade e valores consideravelmente menores (média de 4,83%⁹⁴) em comparação àqueles proferidos em favor da Fazenda Pública (média de 16,1%⁹⁵).

Nesse sentido, a partir das informações extraídas do referido trabalho, é de se perceber que o voto de qualidade aplicado no CARF é não só medida de singular relevância para a finalização de causas com valores expressivos, mas também pode ser objeto de estudo sobre eventuais fragilidades do contencioso administrativo tributário.

3.3 Dos possíveis vícios ocasionados com a manutenção do voto de qualidade no CARF.

Conforme já foi amplamente demonstrado acima, a extinção do voto de qualidade no CARF reacendeu diversas discussões sobre os possíveis vícios da alteração legislativa e, ainda, sobre as consequências da manutenção do referido modelo jurídico no sistema contencioso administrativo tributário brasileiro.

Em virtude disso, demonstra-se a seguir as discussões instauradas.

3.3.1 A possível quebra do princípio da igualdade entre as partes, conforme irresignação da Fazenda Pública.

A abolição do voto de qualidade, fruto da conversão em lei da Medida Provisória nº 899/2019, foi alvo de intenso incômodo e insatisfação da Fazenda.

Nesse sentido, entre os vícios apontados como existentes, classificava-se como “formal” o possível “contrabando legislativo” ocasionado com a citada inovação

⁹² Média obtida a partir do cálculo dos percentuais de julgados (números de processos) por voto de qualidade nos anos de 2017 a 2020, que representou o total de 22,5% nos 04 anos.

⁹³ Média obtida a partir do cálculo dos percentuais de julgados (valor do crédito tributário) por voto de qualidade nos anos de 2017 a 2020, que representou o total de 83,8% nos 04 anos.

⁹⁴ Média obtida a partir dos percentuais de votos de qualidade favoráveis ao contribuinte nos anos de 2017 a 2020, que representou o total de 19,3% nos 04 anos.

⁹⁵ Média obtida a partir dos percentuais de votos de qualidade favoráveis ao Fisco nos anos de 2017 a 2020, que representou o total de 64,4% nos 04 anos.

legislativa, uma vez que o descritivo legal que o regulava, supostamente, tratava de assunto diverso do que estaria sendo disposto na MP nº 899/2019.

A crítica material, por sua vez, consistia na suposta quebra/violação a) da igualdade entre as partes, uma vez que, ao contrário do contribuinte, a Fazenda Pública não poderia recorrer ao judiciário quando perdedor na esfera administrativa; b) ao interesse público e presunção de validade do ato administrativo.

No presente tópico, a discussão versará preferencialmente sobre o vício material da quebra de igualdade entre as partes alegado pela Administração Pública e suas possíveis fragilidades.

Sobre este assunto, para Sérgio André Rocha (2020), em caso de dúvida no julgamento, seria razoável que a questão fosse solucionada administrativamente de forma favorável à Fazenda, a fim de que ficasse à cargo do Poder Judiciário a posterior resolução da controvérsia entre o Fisco e o contribuinte⁹⁶.

Já sob outra perspectiva, se manifesta Hugo de Brito Machado no sentido de que seria um equívoco reconhecer como plausível que a Administração possa ir a juízo defender-se de decisão administrativa proferida por um de seus contenciosos tributários⁹⁷.

Isto porque quando um contencioso administrativo decide um conflito entre o particular e o Estado-administração, é a própria administração pública (titular de relações jurídicas) que está manifestando sua vontade.

No mesmo sentido do que foi acima exposto, entende Hugo Segundo:

Não se trata de negar o acesso ao Judiciário, mas de não admitir que alguém ingresse em juízo contra si mesmo, o que é bem diferente quando um processo administrativo é concluído de modo favorável ao cidadão, é a própria administração, através de um de seus órgãos, que assim o reconhece. Seria insólito admitir que a Administração questionasse judicialmente um ato dela própria, pois isso colocaria o ente público correspondente na condição de autor e réu da mesma ação.

⁹⁶ ROCHA, Sérgio Andre. **Alegoria do Pêndulo e outros equívocos pós fim do voto de qualidade**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/alegoria-do-pendulo-e-otros-equivocos-pos-fim-do-voto-de-qualidade-01052020> Acesso em: 12/01/2021

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Processo administrativo/Coordenador Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de extensão universitária, 1999 (Pesquisas tributárias. Nova série, nº 5), p. 156

Na verdade, os atos administrativos, quando eivados de vícios, podem ser anulados pela própria Administração. É o chamado autocontrole ao qual já nos referimos. Assim, caso a decisão administrativa ainda comporte recurso, cabe à Administração interpô-lo. Se de citada decisão não mais cabe recurso, opera-se a preclusão. Em qualquer hipótese, não há espaço para impugnação judicial por parte da Administração, pois foi ela mesma que, exercendo o autocontrole, reconheceu o direito do contribuinte através da decisão administrativa.

[...]

Trata-se, mais uma vez, de imposição do princípio do devido processo legal. Além de todos os aspectos acima apontados, se admitíssemos que a Administração Pública pode ingressar em juízo contra decisões dela própria, nas quais reconhece a ilegalidade de seus atos, o processo administrativo seria completamente inútil⁹⁸.

Após a explicitação dos interesses acima e paralelamente à lição de alguns, é relevante ressaltar que o aceite na justificativa utilizada pela Administração Pública necessariamente ocasiona diversas consequências desfavoráveis ao contribuinte, pois terá que arcar com a) os custos de uma demanda judicial, b) demora na sua resolatividade, e c) crescente atualização do débito em cobrança.

Além disso, tal concordância refletirá no próprio judiciário, que ficará mais assoberbado de demandas que poderiam ter sido solucionadas pelos tribunais administrativos, através de julgadores especializados tecnicamente no tema.

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*. (SORRENTINO, 2020).

Ou seja, a adoção da premissa de que o ato administrativo deva ser aplicado nas situações de dúvida, e que cabe ao contribuinte buscar o Judiciário caso se sinta lesado, parece refletir irrazoabilidade.

⁹⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário, volume 37- 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 20.

Contribuindo com isso, é de se concordar que a Constituição sequer dispõe que a dúvida objetiva seja solucionada em favor da manutenção da exigência; e, ainda, que o próprio Código Tributário Nacional – CTN, ao regram sobre esta matéria, o faz em favor do contribuinte⁹⁹.

Ademais, no que se refere ao interesse público e à presunção de validade do ato administrativo, relevante se faz ressaltar as diversas influências e intenções arrecadatórias da Fazenda, no que se refere à manutenção do poder de “controle” das decisões administrativas proferidas.

“Conselheiros de ambas as origens, se decidirem contra o Fisco em questões relevantes, correm o risco de não serem reconduzidos. E, no caso dos oriundos dos quadros do Fisco, há sempre a possibilidade de, encerrado o período no CARF, passarem a exercer função talvez menos interessante, em uma fronteira distante ou em um aeroporto movimentado, abrindo malas de passageiros cansados, até como forma de castigo pela excessiva independência revelada durante sua passagem pelo órgão julgador.

Some-se a isso o fato de que os Conselheiros que são servidores fazendários efetivos recebem um adicional de produtividade que de algum modo é reflexo dos autos que mantêm, ao passo que os indicados por contribuintes devem dedicar-se exclusivamente ao ofício, sendo-lhes vedadas outras atividades, mas se adoecerem, ou se, Conselheiras, ficarem grávidas, e em virtude disso deixarem de comparecer às sessões, simplesmente deixam de receber, não havendo nenhuma segurança no âmbito trabalhista ou remuneratório.” (SEGUNDO, 2020)

Sobre a presunção de validade do ato administrativo, SEGUNDO (2020, p. 21) entende que trata de mero artifício utilizado para que possa ter efeitos imediatos e sua executoriedade seja justificada, de forma que, portanto, deve ser considerada como relativa¹⁰⁰:

No que tange a esta crítica, ainda se manifesta SEGUNDO (2020, p. 21):

⁹⁹ Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional – CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹⁰⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Poder Público e Litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021, p. 21

Nem toda norma que nos desagrada, ou que adota solução que não nos parece a mais acertada, é, só por isso, inconstitucional. Os argumentos invocados pelos críticos da Lei 13.988/2020, de que o Fisco não pode ir ao Judiciário, enquanto o contribuinte sim, e de que o ato administrativo presume-se válido, presunção que no empate deveria militar pela sua manutenção, e não pelo seu afastamento, são pontos que podem ser colocados em um debate legislativo sobre a conveniência da alteração. Não em um debate judicial sobre sua constitucionalidade.¹⁰¹

Ademais, colaborando com tudo o que já foi demonstrado, pode-se ressaltar que, ao contrário do que defende a Fazenda Pública quando aponta que a extinção do voto de qualidade acaba ferindo o princípio da igualdade, a sua manutenção também não parece ser a decisão mais acertada.

Isto porque, no voto de qualidade, o Presidente da Câmara, além de possuir todas as competências atribuídas ao seu cargo (distribuição, condução, organização, manutenção da ordem etc.), também vota e pode fazer isto duas vezes, o que, por sua vez, é lógico acreditar que o segundo terá necessariamente o mesmo teor do primeiro.

Em outras palavras, a manutenção do voto de qualidade, parece concordar com a quebra da igualdade entre os julgadores, pois admite que um deles (no caso, o Presidente), possua considerável influência e sua opinião valha mais que a dos demais¹⁰².

Diante de tudo o que foi exposto, evidente se faz reconhecer que, apesar do esforço utilizado pela Administração Pública em alegar vícios na alteração legislativa ocasionada pela Lei nº 13.988/2020, a fragilidade destes não são suficientes para torná-los argumentos suficientes a ponto de manter a estrutura inicialmente utilizada no CARF.

3.3.2 Possível quebra ao princípio da imparcialidade dos julgadores.

Em que pese a argumentação utilizada pela Fazenda Nacional para justificar a suposta necessidade na manutenção do voto de qualidade, é relevante ressaltar que

¹⁰¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei nº 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no CARF.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf> Acesso em: abr/2022

¹⁰² Veja-se entendimento de Hugo Segundo no mesmo sentido em sua obra “Processo Tributário”, 14, Ed., – Barueri [SP]: Atlas, 2022, P. 183

esta medida pode também acarretar diversas consequências negativas ao sistema de julgamento administrativo da respectiva Câmara.

Inicialmente, é de se considerar e esperar que a Administração, no exercício do contencioso administrativo tributário, garanta aos contribuintes que o julgador responsável pela formação de entendimento do conflito colocado em questão a faça de modo imparcial e justo, atuando em respeito ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

O fato é que, na situação do CARF, se ao presidente, que naturalmente já compõe a câmara e participa da votação ordinária, também cabe o voto de qualidade, é de se dizer que seu entendimento tem peso duplo, de forma que naturalmente terá maior poder sobre os demais.

Ou seja, mesmo diante da composição paritária do CARF, o agente do fisco participa diretamente do a) lançamento e constituição do crédito, através da lavratura do auto de infração; b) julgamento em primeira instância do conflito iniciado pelo contribuinte; e c) até a mudança legislativa em questão, do voto de qualidade nos julgamentos de 2ª instância.

“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.” (SORRENTINO, 2020)

Veja-se: atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante colegiado não parece uma forma justa e imparcial, uma vez que o seu segundo voto dificilmente será resultado de uma nova apreciação livre e, portanto, será igual ao primeiro, conferindo dupla influência a uma pessoa na decisão¹⁰³.

Para Fernando SCAFF (2014, p. 34)¹⁰⁴, o sistema de *duplo voto* é perverso, pois gera um voto pelo empate e o mesmo voto segue no mesmo sentido, de forma que é criado um “super julgador” dentro de um sistema paritário e equidistante. Ainda, na

¹⁰³ BARROSO, Luiz Roberto. **A atribuição do voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal**. Revista do Ibrac – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional. vol. 16. São Paulo: RT, janeiro de 2009, p. 45

¹⁰⁴ SCAFF, Fernando Facury. **In Dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. São Paulo, 2014, p. 34.

sua visão, este modelo viola a isonomia, a ampla defesa e o devido processo legal – no qual os tribunais administrativos se inserem.

Nesse contexto, percebe-se que o contribuinte, na intenção de demonstrar seu direito aos julgadores, precisará dar mais atenção a um deles (Presidente) que possui duplo peso de voto, o que entretanto não parece aceitável.

Ainda, intimamente ligado a estes, encontra-se o princípio da impessoalidade ou imparcialidade da administração pública, de modo que a esta, é vedado o atendimento aos interesses pessoais e subjetivos do julgador, devendo este pautar sua conduta na legalidade.

No que se refere ao princípio da impessoalidade, MELLO (2006, p. 70)¹⁰⁵:

“É senão que o próprio princípio da igualdade ou isonomia. Nele, se traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimen-tosas. Além disso, como ‘todos são iguais perante a lei’, *fortiori*, teriam de sê-lo perante a Administração”

Entretanto, em que pese a necessária observância ao princípio da imparcialidade do julgamento para que não haja a prevalência dos interesses da Fazenda Pública nas decisões proferidas pelos tribunais administrativos, a sua aplicação, na prática, é difícil de ocorrer.

Isto porque, como já demonstrado, o conselheiro representante da Fazenda Pública atua como agente de um órgão que tem como competência a arrecadação de tributos e demais outras atividades atinentes a esta (como fiscalização, lançamento etc.) para manutenção da máquina estatal.

Esta dificuldade, inclusive, pode ser identificada pelas diversas influências e intenções arrecadatórias da Fazenda, no que se refere à manutenção do poder de “controle” das decisões administrativas proferidas.

“Conselheiros de ambas as origens, se decidirem contra o Fisco em questões relevantes, correm o risco de não serem reconduzidos. E, no caso dos oriundos dos quadros do Fisco, há sempre a possibilidade de, encerrado o período no CARF, passarem a exercer função talvez menos interessante, em uma fronteira distante ou em um aeroporto movimentado, abrindo malas de passageiros cansados, até como forma de castigo pela

¹⁰⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito administrativo**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 70.

excessiva independência revelada durante sua passagem pelo órgão julgador.

Some-se a isso o fato de que os Conselheiros que são servidores fazendários efetivos recebem um adicional de produtividade que de algum modo é reflexo dos autos que mantêm, ao passo que os indicados por contribuintes devem dedicar-se exclusivamente ao ofício, sendo-lhes vedadas outras atividades, mas se adoecerem, ou se, Conselheiras, ficarem grávidas, e em virtude disso deixarem de comparecer às sessões, simplesmente deixam de receber, não havendo nenhuma segurança no âmbito trabalhista ou remuneratório.” (SEGUNDO, 2020)

Em continuação, entende SEGUNDO (2020, p. 21)¹⁰⁶:

“Lembre-se, ainda, que esta presunção, que diz respeito à validade das normas e à veracidade das afirmações quanto à ocorrência de fatos constantes da motivação do ato, é relativa, e presta-se tão somente a justificar a executoriedade deles. Trata-se de artifício de que se vale o ordenamento para que o ato administrativo possa ter efeitos imediatos.

[...]

Assim, como o ônus da prova dos fatos alegados na motivação do ato administrativo é da autoridade, e a aludida presunção de veracidade não a encargo.”

Ressalta-se: além de a decisão ser prolatada por um órgão administrativo ligado ao Ministério da Economia, o presidente da turma julgadora, necessariamente é representante da Fazenda Nacional que, normalmente é servidor fazendário efetivo, e, portanto, recebe um adicional de produtividade pela manutenção dos autos.

Para SCAFF (2004, p. 34), apesar de não se colocar em dúvida a idoneidade dos conselheiros, constata-se uma vinculação de ordem funcional que acaba por ocasionar esta quebra necessária de equidistância, de modo que o voto duplo permite, na prática, que a posição do estado prevaleça¹⁰⁷.

Além disso, pela forma subjetiva que se forma a decisão, pode-se perceber que, não raras vezes esta parte inicialmente do convencimento puro do julgador sobre a demanda.

¹⁰⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Poder Público e Litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021, p. 21

¹⁰⁷ SCAFF, Fernando Facury. **In Dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. São Paulo, 2014, p. 34.

A partir daí, ele vai buscar elementos que embasem a sua posição. Ou seja, antes da instrução processual que reúne todos os elementos probatórios capazes de inferir algum convencimento, os julgadores tendem a escolher sua posição e, a partir daí, buscarão justificativas que fundamentem isto.

As referidas afirmações, podem, inclusive, ser consideradas alguns dos motivos que justificam a significativa disparidade (numérica e monetária) entre os votos de qualidade proferidos a favor do contribuinte e os realizados a favor Fisco, como já demonstrado.

Ainda neste contexto (e, ao mesmo tempo, sem renunciar às coincidências que podem ocorrer no mundo real) ressalta-se a dificuldade encontrada pelos autores da “Análise de Recorrência dos Votos de Qualidade no CARF” (INSPER, 2020¹⁰⁸) para obter informação imprescindível à pesquisa: o valor dos créditos tributários envolvidos nos processos julgados entre 2017 e 2020.

De acordo com os autores, como as análises divulgadas no Relatório de Decisões de 2016 (CARF) foram baseadas apenas no número de recursos julgados, apresentou-se Pedido de Acesso à Informação (Dossiê nº 10030.000440/0318-81), que foi posteriormente negado.

Posteriormente, foi solicitado novo Pedido de Acesso à Informação (Dossiê nº 03006002457201913), que, por sua vez, foi parcialmente atendido ao indicar planilha com número e percentual de decisões proferidas com voto de qualidade em recursos de ofício, especiais e voluntários, entre 2017 e maio de 2019.

Por fim, para obter todas as informações, foi preciso utilizar dos dados fornecidos pela Nota SEI nº 2/2020/ASTEJ/CARF-ME¹⁰⁹, qual seja resposta ao processo nº

¹⁰⁸ 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.

¹⁰⁹ Nota SEI nº 2/2020/ASTEJ/CARF-ME disponível em http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/859246/RESPOSTA_PEDIDO_SEI_ME__7451867__Nota_Unafisco.pdf, Acesso em agosto/2022.

03006005523202032 protocolado pela UNAFISCO; Relatórios anuais de Gestão do Ministério da Economia¹¹⁰ e nos Dados Gerenciais do CARF¹¹¹.

Ademais, considerando que os conselheiros não gozam de inamovibilidade e vitaliciedade, é legítimo o receio que estes possam ter de não serem reconduzidos e/ou, encerrando o período do CARF, passarem a exercer função adversa da que tinham inicialmente, em virtude da quantidade de votos proferidos em desfavor da Fazenda Pública.

“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.” (SORRENTINO, 2020)

Para justificar isso, aponta-se o julgamento ocorrido nos autos do processo nº 10280.722093/2011-42, em que o presidente da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF afirmou que representaria contra conselheiros que estariam votando em desfavor da Sumula 11 do referido Conselho.

"Por dever de lealdade a todos os colegas, antes que sejam proferidos todos os votos, tenho que ressaltar que consultei a administração do Carf sobre essa situação e fui orientado que caso o voto seja contrário ao conteúdo da súmula, a questão deve constar em ata, de forma mais detalhada possível, e, em seguida, o presidente do colegiado deve fazer uma representação à Presidência do Carf dando notícia do ocorrido, que é exatamente o que eu irei fazer¹¹²"

Assim, diante da maneira em que o modelo do contencioso administrativo tributário no CARF e em alguns outros estados têm sido conduzido, é possível de se perceber que o interesse na permanência do cargo, do controle orçamentário e, entretanto, a falta de estabilidade conferida aos conselheiros ainda guarda grande

¹¹⁰ Atual denominação do Ministério da Fazenda. Relatórios de Gestão divulgados pelo Ministério da Economia, disponíveis em http://www.fazenda.gov.br/acesso-ainformacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf e <https://www.gov.br/economia/ptbr/acesso-a-informacao/auditorias>, Acesso em agosto/2022

¹¹¹ Dados Gerenciais do Carf, disponíveis em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatoriosgerenciais/2020/dados-abertos.pdf>, Acesso em agosto/2022.

¹¹² ANGELO, Tiago. Em nota, Sindifisco defende conselheiro do Carf que ameaçou representar colegas. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-07/sindifisco-defende-conselheiro-carf-ameacou-colegas> Acesso em agosto/2022

influência nas decisões aplicadas, de modo que a correta solução ao caso concreto pode, muitas vezes, se tornar viciada.

Tudo isto, leva a crer que a manutenção do voto de qualidade inicialmente instituído pode, de fato, abrir espaço à quebra do princípio da imparcialidade dos julgadores e isto configura uma problemática não só real, mas latente e perigosa.

Entretanto, também não pode ser deixado de salientar que, no caso de permanência da alteração legislativa, os julgadores representantes da administração pública, sentindo-se lesados pela modificação e receosos da suposta “quebra de igualdade” entre as partes, podem adotar medidas mais rígidas no julgamento, o que se fará com o intuito de manter a cobrança em discussão e lesar ainda mais o contribuinte sobre o seu direito levantado.

Apesar da análise feita que levou em consideração os julgadores representantes do Fisco, é relevante ressaltar característica do cargo ocupado pelos conselheiros julgadores classistas que, por sua vez, pode representar vícios à imparcialidade.

Como já tratado, por este não ser um cargo efetivo, mas nomeado pelas entidades representantes, algumas das consequências elencadas acima (risco da não recondução e, conseqüentemente, retirada da posição concedida inicialmente) também é possível de ocorrer.

Isto porque os respectivos conselheiros normalmente são advogados ou profissionais da área com vasta experiência no assunto, que são conhecidos e exercem influência no seu meio de trabalho.

Além disso, nas sessões de julgamento, naturalmente é esperado pelo contribuinte, que os conselheiros que lhe representam sejam mais abertos às teses propostas e às alegações sustentadas em recurso, de forma a estarem mais acessíveis à análise do caso concreto e, se for o caso, alteração da jurisprudência firmada em determinada Câmara/Turma.

Por isso, quando o contrário passa a acontecer com frequência (ou seja, determinado conselheiro do contribuinte tende a priorizar o entendimento firmado pelo Fisco), a possibilidade indicação para recondução do referido julgador pode passar a ser revista pelos contribuintes que exercem influência e suas respectivas classes.

Por outro lado, as sessões de julgamento podem se tornar uma boa oportunidade para que alguns conselheiros representantes dos contribuintes apresentem suas teses e manifestem seus entendimentos sobre determinada matéria, sendo possível a formação – e, até mesmo, alteração – da jurisprudência do respectivo órgão.

Estas questões, por sua vez, são bastante relevantes no julgamento dos processos do CARF, pois, como já visto, na situação de manutenção do voto de qualidade, é garantido “peso duplo” sobre o voto do Presidente (que, como já demonstrado, é membro da administração pública) e, por isso, o contribuinte se encontra em posição de mais desvantagem.

Neste sentido, não parece ser incoerente reconhecer o fortalecimento da tendência e influência de os conselheiros julgadores classistas votarem a favor do contribuinte, de forma a evitar a perda de seu cargo quando das alterações dos mandatos.

3.4 Da colisão de princípios à luz da teoria de Robert Alexy

Diante de tudo o que foi demonstrado, é possível de se perceber claro conflito entre princípios a serem aplicados ou “preferidos” no caso concreto. Por isso, relevante se faz ressaltar o entendimento de Robert Alexy sobre princípios e regras.

Para o autor, há diversos critérios para se distinguir regras de princípios, dentre os quais provavelmente o utilizado com mais frequência é o da generalidade. Segundo este, princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo¹¹³.

Entretanto, a identificação de princípios como mandamentos de otimização torna característica decisiva para distinção entre estes e as regras. Isto, por sua vez, pode ser reconhecido pelo fato de que eles “são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” e que podem ser satisfeitos em graus variados¹¹⁴.

¹¹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Malheiros, São Paulo, 2008, p. 87.

¹¹⁴ Ibidem, p. 90.

O fato é que, nas situações de colisões entre princípios, sempre um destes terá que ceder por possuir preferência em face do outro. Isto, porém, não significa que um é melhor, que o outro deva ser declarado inválido ou, até mesmo, que deverá ser introduzida uma cláusula de exceção.

“Isto é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com maior peso têm preferência. Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além da dimensão, na dimensão do peso.”¹¹⁵

Esta prioridade, entretanto, não existe por si só, o que leva a crer que não há diferença de nível entre estes. Mas, ao contrário, há, no momento do conflito, um sopesamento entre os interesses conflitantes, de forma a definir qual destes possui maior relevância o caso específico.

Portanto, pode-se dizer que as divergências possuem caráter terminológico, uma vez que, quando dos conflitos, o sopesamento ocorre unicamente sob a perspectiva do “dever ser”, do direito fundamental e da proteção ao interesse, de modo que deve sempre buscar a aplicação na medida das possibilidades fáticas e jurídicas de sua realização.

“Um princípio restringe as possibilidades jurídicas de realização do outro. Essa situação não é resolvida com a declaração de invalidade de um dos princípios e com sua conseqüente eliminação do ordenamento jurídico. Ela tampouco é resolvida por meio da introdução de uma exceção a um dos princípios, que seria considerado, em todos os casos futuros, como uma regra que ou é realizada, ou não é. A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida de forma contrária.”¹¹⁶

Nesse contexto, as colisões enfrentadas são resolvidas através de uma relação de precedência em casos concretos.

¹¹⁵ Ibidem, p. 94.

¹¹⁶ Ibidem, p. 96.

No que se refere ao presente caso, é de se perceber o conflito entre dois princípios. Seja com a manutenção da alteração legislativa, seja com a sua revogação, em ambos os casos existirá uma possível ofensa aos princípios da igualdade entre as partes e/ou imparcialidade entre julgadores.

Porém, nos moldes do que entende Robert Alexy, deverão ser analisadas não só as situações fáticas, mas também as razões jurídicas que viabilizam a presente discussão, de forma a ser feito um sopesamento sobre o qual desses deve prevalecer no caso.

Nesse contexto, se manifesta SEGUNDO (2020, p. 21)¹¹⁷:

“Nem toda norma que nos desagrada, ou que adota solução que não nos parece a mais acertada, é, só por isso, inconstitucional. Os argumentos invocados pelos críticos da Lei 13.988/2020, de que o Fisco não pode ir ao Judiciário, enquanto o contribuinte sim, e de que o ato administrativo presume-se válido, presunção que no empate deveria militar pela sua manutenção, e não pelo seu afastamento, são pontos que podem ser colocados em um debate legislativo sobre a conveniência da alteração. Não em um debate judicial sobre sua constitucionalidade.”

Diante de tudo o que foi exposto e apesar de toda a irresignação da Fazenda Pública no que se refere à possível quebra do princípio da igualdade entre as partes, pode-se dizer que a referida justificativa não parece ser plausível (diante de todas as outras que determinam sua manutenção) para o reconhecimento da inconstitucionalidade da alteração legislativa que extinguiu o voto de qualidade proferido no CARF.

3.5 Objetividade e Estado de Direito, sob a visão de Matthew H. Kramer: comparativo com a extinção do voto de qualidade.

Matthew H. Kramer, em sua obra “*Objectivity and the Rule of Law*”, estuda a objetividade e sua relação com o Estado de Direito, sendo aquela considerada como um fenômeno multifacetado e desafiador que, em conexão com a lei e com outros domínios do pensamento, é invocada em diversos sentidos distintos¹¹⁸.

¹¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Poder Público e Litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021, p. 21

¹¹⁸ KRAMER, Matthew H. *Objectivity and the rule of law*. Cambridge Introductions to philosophy and law, 2007, p. 13.

Ainda, para o referido autor, a objetividade jurídica, em seus diversos aspectos, é o que marca a divisão entre o Estado de Direito e o Estado dos homens¹¹⁹.

Assim, na intenção de relacionar a objetividade com o Estado de Direito, são explorados seis principais aspectos e dimensões daquela (em conjunto com outras concepções auxiliares) que se sobrepõem em sua maioria e, apesar de serem compatíveis umas com as outras, nenhuma delas é completamente redutível a qualquer outra.

Each of the six cardinal aspects of objectivity is not only central to many areas of intellectual endeavor but is also of particular prominence in legal thought and discourse¹²⁰.

Entre os seis conceitos de objetividade estudados por Kramer, três deles têm orientação ontológica (relacionados à existência das coisas – Independência da Mente, Correção Determinada e Aplicabilidade Uniforme); dois possuem sentidos epistemológicos (relação de como os agentes formam suas crenças sobre as questões – Imparcialidade e Discernibilidade Transindividual); e um traz a noção semântica (Verdade-Aptidão¹²¹).

Apesar do extenso e completo estudo feito por Kramer, o presente trabalho buscará desenvolver apenas dois dos seis sentidos de objetividade, quais sejam a Aplicabilidade Uniforme e a Imparcialidade.

No que se refere à objetividade enquanto Aplicabilidade Uniforme, Kramer entende que, se as leis são uniformemente aplicáveis àquelas pessoas da mesma jurisdição, esta deve ocorrer igualmente a todos.

Além disso, precisam ser as leis identificadas em contraste com outros tipos de aplicabilidades diferenciadas, como a “imperatividade categórica”, em que se caracteriza pela obrigatoriedade daquele texto legal para todos, independentemente de suas preferências.

A legal prohibition on acts of murder, for example, applies with equal force to people naturally inclined toward pacifism and people naturally inclined toward violent sadism. Although compliance with such a prohibition will be effortless for the former

¹¹⁹ Ibidem

¹²⁰ Ibidem, p. 19

Tradução livre: “Cada um dos seis aspectos cardiais da objetividade não é apenas central para muitas áreas do esforço intelectual, mas também é de particular proeminência no pensamento e no discurso legal.”

¹²¹ Ibidem, p. 18

people and frustratingly irksome for the latter, the former are just as strictly forbidden to commit murders as are the latter. Similarly, the prohibition applies alike to people who are desperately afraid of being imprisoned and people who are largely unafraid because of their brazen indifference toward their surroundings and prospects¹²².

Ou seja, “*Penalties await anyone who has been convicted of the crime of murder, whether or not those penalties are perceived as daunting*” (KRAMER, 2007, p. 38)¹²³.

Nesse sentido, para o autor, a atitude da pessoa em relação ao cometimento de um assassinato ou à perspectiva de ser punida, por exemplo, é irrelevante para saber se aquela está legalmente autorizada ou proibida de realizar tal ato.

O fato é que, apesar de se aplicarem a todos, a imperatividade categórica não garante a aplicação da mesma consequência jurídica por violação de tal norma a todos.

Outro ponto a ser ressaltado é que as normas jurídicas são elaboradas de forma heterogêneas. Assim, nem todas produzem o mesmo efeito de exigir que os indivíduos ajam (ou se abstenham de agir) de determinada maneira, independentemente de seus objetivos.

Nesse contexto, diferencia-se normas que impõem deveres daquelas que conferem poder, de modo que estas permitem poderes legais para uma determinada conduta (oferecimento de oportunidade para alcance de determinadas aspirações) e aquelas exigem que o indivíduo aja conforme determinação do texto.

Dessa forma, apesar de em alguns momentos parecerem não uniformes em aspectos conspícuos, são uniformemente aplicáveis no sentido categórico imperativo

¹²² KRAMER, Matthew H. Objectivity and the rule of law. Cambridge Introductions to philosophy and law, 2007, p. 38.

Tradução livre:

Uma proibição legal de atos de assassinato, por exemplo, aplica-se com igual força a pessoas naturalmente inclinadas ao pacifismo e pessoas naturalmente inclinadas ao sadismo violento. Embora o cumprimento de tal proibição seja fácil para os primeiros e frustrantemente cansativo para os últimos, os primeiros são tão estritamente proibidos de cometer assassinatos quanto os últimos. Da mesma forma, a proibição se aplica tanto a pessoas que têm medo desesperado de serem presas quanto a pessoas que não têm medo por causa de sua indiferença descarada em relação ao ambiente e às perspectivas.

¹²³ Ibidem, p. 38

Tradução livre:

“As penalidades aguardam qualquer um que tenha sido condenado pelo crime de homicídio, sejam essas penas percebidas como assustadoras ou não”.

pois, na essência, precisam ser aplicados a todos os indivíduos¹²⁴ e de forma objetiva, ou seja, independe da capacidade de o indivíduo satisfazer o padrão de cuidado razoável.

An additional reason for querying the thesis just mentioned is that, although special treatment for people with paltry mental or physical endowments would not be repellently invidious, it would very likely stigmatize such people. They would be classified not as full adults who are to be answerable for their conduct on a par with everyone else, but as degraded specimens of humanity to whom condescending indulgence is to be extended by the courts. Though some or all of them might feel that the demeaningness of such treatment would be outweighed by the benefits of escaping the imposition of compensatory obligations, the demeaningness would be a genuine drawback both for them and for the society in which they interact with everyone else. So long as the normal standard of reasonable care is itself set at an appropriate level by the courts, a person's being held to that standard is one of the indicia of her dignity as a full member of her society.

Also militating in favor of the uniform applicability of the test for negligence within Anglo-American tort law is the lowering of the administrative costs in the implementation of that test. If judges and other legal officials had to investigate the physical or mental shortcomings of defendants in order to gauge how stringent the test for negligence should be in application to each individual, the costs of administering the doctrine of negligence would significantly rise. Moreover, such an increase in administrative costs would be accompanied by an increase in the likelihood of fraud on the part of defendants. Admittedly, these concerns about greater costs and more frequent dishonesty are not in themselves dispositive. In combination with the factors discussed in the last several paragraphs, however, they are enough to warrant the retention of the unaccommodating objectivity of the negligence standard. Though differential applicability on the basis of physical and mental inadequacies is doubtless desirable in many criminal cases at the stage of sentencing and maybe at earlier stages, it would be more detrimental than beneficial if it were introduced into the law of negligence¹²⁵.

¹²⁴ Ibidem, p. 41

¹²⁵ KRAMER, Matthew H. Objectivity and the rule of law. Cambridge Introductions to philosophy and law, 2007, p. 45.

Tradução livre:

Mais um motivo para questionar a tese que acabamos de mencionar é que, embora o tratamento especial para pessoas com dotes mentais ou físicos insignificantes não fosse repugnantemente desagradável, muito provavelmente estigmatizaria essas pessoas. Eles seriam classificados não como adultos plenos que devem ser responsáveis por suas condutas em pé de igualdade com todos os outros, mas como exemplos degradados da humanidade a quem a indulgência condescendente deve ser estendida pelos tribunais. Embora alguns ou todos eles possam sentir que o rebaixamento de tal

A despeito de tudo o que já foi dito, ressalta-se que, para o autor, a aplicabilidade uniforme não é equivalente à neutralidade (pois trata de uma situação em que todos são julgados sob os mesmos critérios e, ao contrário desta, possui diversos efeitos práticos), mas eventualmente, podem coincidir¹²⁶.

A objetividade enquanto imparcialidade que, por sua vez, trata sobre os processos dos quais as decisões são implementadas, pode ser encontrada na dimensão em que as leis são criadas e no estágio em que são administradas.

Nesse contexto, apesar de em habituais momentos serem utilizadas de forma sinônima no discurso comum, a imparcialidade e a neutralidade são termos que possuem significados diferentes e, por isso, precisam ser diferenciadas.

No que se refere à imparcialidade, para o autor, esta normalmente se refere às condições sob as quais as decisões são tomadas, de modo a não serem influenciadas por qualquer interesse pessoal direto nos assuntos que eventualmente estão sendo tratados nos casos em análise.

Já a neutralidade frequentemente trata sobre consequências das decisões, consistindo na retenção da distribuição de benefícios e encargos daquele dispositivo legal entre as pessoas de uma sociedade.

No law and no process of law-enforcement can ever be neutral in all respects, but every law or process of law-enforcement is neutral in some respects (though its lack of neutrality in other respects may be far more conspicuous and important).

tratamento seria superado pelos benefícios de escapar da imposição de obrigações compensatórias, o rebaixamento seria uma desvantagem genuína tanto para eles quanto para a sociedade na qual interagem. Enquanto o padrão normal de cuidado razoável for estabelecido em um nível apropriado pelos tribunais, o fato de uma pessoa ser mantida nesse padrão é um dos indícios de sua dignidade como membro pleno de sua sociedade.

Militando também a favor da aplicabilidade uniforme do teste para a negligência dentro da lei de responsabilidade civil anglo-americana é a redução dos custos administrativos na implementação desse teste. Se os juízes e outros funcionários legais tivessem que investigar as deficiências físicas ou mentais dos réus para avaliar quão rigoroso o teste de negligência deveria ser aplicado a cada indivíduo, os custos de administrar a doutrina da negligência aumentariam significativamente. Além disso, tal aumento dos custos administrativos seria acompanhado por um aumento da probabilidade de fraude por parte dos demandados. É certo que essas preocupações com custos maiores e desonestidade mais frequente não são em si dispositivas. Em combinação com os fatores discutidos nos últimos parágrafos, no entanto, eles são suficientes para garantir a manutenção da objetividade pouco acomodatória do padrão de negligência. Embora a aplicabilidade diferencial com base em inadequações físicas e mentais seja indubitavelmente desejável em muitos casos criminais na fase de sentença e talvez em fases anteriores, seria mais prejudicial do que benéfico se fosse introduzida na lei de negligência.

¹²⁶ Ibidem, p. 46

Impartiality is different. Usually, when somebody asks whether the workings of a legal system are impartial, she is not inquiring about their effects. Instead, she is inquiring about the processes through which the decisions of legal officials are reached and implemented. A rigorously impartial decision can be strikingly nonneutral¹²⁷.

Assim, para a aplicação da imparcialidade, deve essencialmente constar a ausência de qualquer participação ou interesse pessoal, de modo que no processo de decisão haja um equilíbrio entre as partes.

Impartiality is strongest when there is no personal stake on the part of anyone who renders a judgment on some matter. However, especially in connection with the creation of laws but even sometimes in connection with the administration of them, the avoidance of a personal stake for each decision-maker is not altogether possible. Consider, for example, the legislators who have to vote on a bill that will affect the distribution of the burdens of taxation among people with differing levels of income.

If the proposed bill will be quite sweeping in its effects, then every legislator will to some degree have a personal stake in the outcome of the vote. Much the same can be said about judges and administrators who have to interpret central provisions of the bill or who have to arrive at other determinations that will significantly bear on the distribution of the burdens of taxation.¹²⁸

Apesar da obrigação imposta acima, para KRAMER (2007), a imparcialidade dos julgadores seria mais simples de ser aplicada quando da existência de um certo “desinteresse” deste em face da decisão a ser proferida.

¹²⁷ KRAMER, Matthew H. *Objectivity and the rule of law*. Cambridge Introductions to philosophy and law, 2007, p. 54.

Tradução livre:

“Nenhuma lei e nenhum processo de aplicação da lei podem ser neutros em todos os aspectos, mas toda lei ou processo de aplicação da lei o são em alguns aspectos (embora sua falta de neutralidade em outros aspectos possa ser muito mais evidente e importante).

A imparcialidade é diferente. Normalmente, quando alguém pergunta se o funcionamento de um sistema legal é imparcial, ela não está perguntando sobre seus efeitos. Em vez disso, ela está perguntando sobre os processos através dos quais as decisões são alcançadas e implementadas. Uma decisão rigorosamente imparcial pode ser surpreendentemente não neutra”.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 54.

Tradução livre:

“A imparcialidade é mais forte quando não há interesse pessoal por parte do julgador. No entanto, especialmente em relação à criação de leis, mas mesmo às vezes em relação à sua administração, não é totalmente possível evitar uma participação pessoal para cada um daqueles. Considere, por exemplo, os legisladores que têm que votar um projeto de lei que afetará a distribuição dos encargos tributários entre pessoas com diferentes níveis de renda.

Se o projeto de lei for bastante abrangente em seus efeitos, então cada legislador terá, em algum grau, uma participação pessoal no resultado da votação. O mesmo pode ser dito sobre juízes e administradores que têm que interpretar dispositivos centrais do projeto de lei ou que precisam chegar a outras determinações que influirão significativamente na distribuição dos ônus da tributação.”

Por outro lado, quando esta característica não estiver presente, apesar de restar dificultado o processo de imparcialidade, este não é impossível. Para isso, em qualquer decisão que não seja possível evitar a participação pessoal direta do aplicador do direito, cada um deste deve, pelo menos, buscar a imparcialidade, se afastando intencionalmente de suas perspectivas íntimas¹²⁹.

Entretanto, esse esforço pode ser falho, haja vista que, em que pese a tentativa de adotar postura imparcial, o julgador pode permanecer preconceituoso sobre seus próprios ideais; ou, para compensar seus interesses pessoais, pode demonstrar mais simpatia pela posição oposta do que realmente é cabido.

Outro elemento da objetividade enquanto imparcialidade é a perspectiva de mente aberta, que se configura pela ausência de preconceito e favoritismo do julgador sobre uma das partes e pode mudar de acordo com sua intensidade.

Assim, para KRAMER (2007, p. 55), se um julgador nutre uma animosidade especial por uma das partes, então este não possui a mente aberta que é essencial para tomar decisões imparciais sobre assuntos que colocam aquelas em conflito¹³⁰.

Nessa perspectiva também pode se observar a ausência de capricho e impetuosidade, no sentido de que caso alguém avance sem se importar com a realidade da situação está deixando de exercer a mente aberta. Ou seja, “ter a mente aberta ao abordar algum problema é, em parte, estar escrupulosamente pronto para aprender sobre os diversos fatos dos quais o problema surge” (KRAMER, 2007, p. 59)¹³¹.

Em um sistema jurídico, a ideia de mente aberta tem estrita relação com os princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, pois a coleta de informações e a participação ativa das partes nos autos são imprescindíveis para o correto entendimento a ser proferido no caso, de modo que, na ausência de tais oportunidades, a imparcialidade poderá ser comprometida.

Impartiality is important partly because of its epistemic reliability. That is, insofar as decision-making is not swayed by self-interested motivations or skewed by prejudices or clouded by

¹²⁹ Ibidem, p. 55.

¹³⁰ Ibidem, p. 55

¹³¹ Ibidem, p. 59

Texto original:

To be open-minded in addressing some problem is in part to be scrupulously ready to learn of the sundry facts from which the problem arises.

ignorance, it is considerably more likely to yield determinately correct results. When legal officials are called upon to arrive at decisions and to answer legal questions, they are endeavoring – or should be endeavoring, at least in a liberal-democratic system of law – to reach the decisions and answers prescribed by the applicable legal norms. They are seeking to construe and effectuate those norms in accordance with the terms thereof. For that end, a posture of impartiality is crucial. If legal officials allow their deliberations to be inflected by their own selfish interests or by invidious biases or by uninformed impulses, they are substantially reducing the probability that those deliberations will culminate in correct decisions¹³².

Diante de tudo o que foi exposto, é possível constatar que um dos principais fatores de insistência na imparcialidade dos julgadores, é a intenção e foco de serem proferidos resultados corretos e que reflitam o efetivo entendimento daquela Câmara/Turma.

Além disso, a imparcialidade dos julgadores ajuda a garantir que as determinações de um sistema legal não só são justas, mas também são assim percebidas.

Para KRAMER (2007, p. 67), inclusive, quando os julgadores se afastam do ideal de imparcialidade, a objetividade do sistema legal é derrogada e distorcida, uma vez que as decisões passam a ser formadas com base em suas próprias perspectivas e interesses¹³³.

No que se refere ao voto de qualidade do CARF, considerando toda a discussão já apresentada, não parece errado afirmar que a sua manutenção permite completa afronta à objetividade do Estado de Direito estudado por Matthew H. Kramer.

¹³² Ibidem, 64 e 65

Tradução livre:

A imparcialidade é importante em parte por causa de sua confiabilidade epistêmica. Isto é, na medida em que a tomada de decisão não é influenciada por motivações de interesse próprio ou distorcida por preconceitos ou obscurecida pela ignorância, é consideravelmente mais provável que produza resultados determinados e corretos. Quando os funcionários jurídicos são chamados a tomar decisões e responder a questões jurídicas, eles estão se esforçando – ou assim deveriam estar, em um sistema de direito liberal-democrático – para chegar às decisões e respostas estabelecidas pelas normas jurídicas aplicáveis. Eles estão procurando interpretar e efetivar essas normas de acordo com seus termos. Para tanto, uma postura de imparcialidade é fundamental. Se os funcionários legais permitem que suas deliberações sejam influenciadas por seus próprios interesses egoístas ou por preconceitos odiosos ou por impulsos desinformados, eles estão reduzindo substancialmente a probabilidade de serem proferidas decisões corretas.

¹³³ Ibidem, p. 67

Isto porque, como já demonstrado, quando um julgador administrativo não só pode votar duas vezes sobre a mesma questão (e na mesma sessão), mas também é membro da Administração Pública, a sua interpretação passa a ter peso duplo sobre a decisão e, além disso, a imparcialidade desta acaba sendo prejudicada.

Dessa forma, ocorrendo o julgamento nos referidos trâmites, os entendimentos a serem proferidos acabam gerando precedentes viciados de correta e válida compreensão e, assim, a objetividade do Estado de Direito se torna prejudicada.

3.6 *Riscos da extinção do voto de qualidade.*

Diante de tudo o que foi demonstrado, parece certo reconhecer que a alteração legislativa em questão reacendeu diversas discussões sobre a validade do modelo de contencioso administrativo tributário adotado pelo CARF.

O fato é que, em que pese os riscos pontuados e os questionamentos colocados em questão sobre a extinção do voto de qualidade, também se faz relevante demonstrar os impactos que a referida modificação poderá ter, de modo a atingir os demais contenciosos administrativos.

Inicialmente, como já tratado anteriormente, é de reconhecer que o processo administrativo tributário é balizado, entre outros princípios, pelo devido processo legal, devidamente positivado no art. 5^a, LIV da Constituição Federal¹³⁴, o qual assegura o desenvolvimento correto e linear do processo em conflitos que envolvam a potencial perda de liberdade ou bens.

Conceitualmente, o referido princípio pode ser compreendido no seu sentido formal e substancial, sendo aquele a garantia da necessidade de um processo que se desenvolva em observância a normas legais preestabelecidas, sem, entretanto, discutir o conteúdo destas.

O princípio em sua expressão substancial, por sua vez, é reflexo da evolução jurídica, que reconheceu a necessidade de limitação das normas, a fim de que fossem respeitadas a igualdade entre partes, a ampla defesa e o contraditório.

¹³⁴ Constituição Federal

Art. 5^o Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Ou seja, sendo cada classificação complementar a outra, tem-se que o devido processo legal trata da garantia que ninguém poderá ser privado de sua liberdade ou bens sem antes ter sido parte em processo com normas que assegurem a igualdade material das partes em conflito e a possibilidade de estas influenciarem na convicção do julgador para uma decisão justa.

No que se refere à aplicação do princípio do devido processo legal no processo administrativo tributário, é de se esperar que o contribuinte tenha direito a um processo *útil* (o que reflete na suspensão da exigibilidade do crédito¹³⁵) razoável, imparcial e de decisões justas, o que, por sua vez, pode inclusive se estender a todo o processo de fiscalização¹³⁶.

O processo administrativo, enquanto instrumento de controle de legalidade dos atos da administração, há de ser útil. Trata-se, como se pode facilmente perceber, de princípio análogo ao da efetividade da tutela jurisdicional, presente no âmbito dos processos judiciais. Isso significa, entre outras coisas, que não se pode admitir que, antes de concluído o processo, uma das partes evolvida sofra dano de tal ordem que a decisão a ser finalmente proferida perca a sua finalidade¹³⁷.

Como já foi demonstrado nos outros tópicos deste capítulo, recentemente o modelo de julgamento do CARF passou por uma alteração legislativa em que o voto de qualidade foi extinto, de modo que quando da dúvida no julgamento do conflito colocado em questão, a matéria deve ser decidida favoravelmente ao contribuinte.

Nesse contexto, percebe-se que o Presidente, figura que já tem direito a voto na sessão, não teria como proferir em duplicidade seu entendimento a favor da Fazenda Pública. Entretanto, também há de se questionar se a modificação do texto legal efetivamente solucionaria a tendenciosa parcialidade dos julgadores na prolação de seus votos.

Isto, por sua vez, é possível que seja feito pois o processo administrativo tributário deve ser considerado como modelo em que as partes (contribuinte e Fisco) possuam igual possibilidade de influência no resultado da sessão de julgamento. Ou

¹³⁵ Código Tributário Nacional

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

¹³⁶ SEGUNDO, Hugo. Processo Tributário, 14. Ed., Barueri [SP]: Atlas, 2022, p. 37

¹³⁷ Ibidem.

seja, tanto o contribuinte quanto o Fisco devem ser mutuamente responsáveis pela criação da norma jurídica no fim do conflito¹³⁸.

Entretanto, a determinação de que um processo será resolvido em favor do contribuinte nos casos de dúvida na sessão não parece ser atitude que reflete e se preocupa com a imparcialidade do julgamento e obtenção do resultado mais justo tributariamente.

Ao fazer tal afirmação, não se lança fora o reconhecimento da imprescindibilidade da norma constitucional implícita e devidamente expressa no CTN (art. 112¹³⁹) do *in dubio pro contribuinte*, que protege o direito fundamental de propriedade do contribuinte, figura que ocupa posição de vulnerabilidade na relação tributária.

O Direito Tributário não nasce do poder nem tampouco para o poder, mas sim em face do poder, constituindo-se intolerável versão de paradigma a manipulação do Direito Tributário – e do procedimento e do processo que lhe servem – para que opere tão-somente como arsenal de força exatoria, como irrefreável *longa manus* do poder estatal.

[...]

O Estado fiscal é o *único credor nos quadrantes do Direito* que é simultaneamente, *per se*, criador, executor e julgador da relação obrigacional e – logo – o contribuinte é o único devedor no ordenamento jurídico cujo credor exerce tríplice função na esfera obrigacional.

[...]

Nas relações tributárias, no entanto, o paradigma da igualdade não é apenas desprezado coo invertido. A interpretação que vem sendo proposta para o processo tributário pretende fazer com que a desigualdade de forças, a vulnerabilidade do contribuinte, na relação jurídica-tributária com o Estado seja magnificada, ampliada, ao invés de ser controlada, diminuída¹⁴⁰.

¹³⁸ CASTILHOS, Ian Fernandes de. O Fim do Voto de Qualidade e o Problema da Deliberação Racional. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT – RDT Atual, 47-2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/o-fim-do-voto-de-qualidade-e-o-problema-da-deliberacao-racional/> Acesso em abr/2022.

¹³⁹ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹⁴⁰ MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte. Dialética, 2009. P. 21-54

Porém, é de se reconhecer que, ao ser atribuída a referida regra no respectivo caso, o contribuinte ganha uma posição de vantagem na solução do conflito colocado em questão, que é a decisão favorável para si.

Nesse contexto, Ricardo Silva defende que o fim do voto de qualidade gerou um “duelo de bancadas”, em que os conselheiros representantes dos contribuintes se alinhariam nos julgamentos para produzir empates, de modo que a mudança legislativa teria alterado a dinâmica de um órgão pertencente ao Fisco e favorecido as corporações econômicas¹⁴¹.

Ou seja, ao invés de o conflito ser finalizado a partir da efetiva formação de entendimento da Câmara/Turma julgadora daquele processo, o que acontece é a sua conclusão através de uma métrica definida na legislação. Isto, por sua vez, reflete nos precedentes e na jurisprudência administrativa que podem deixar de tratar a real compreensão sobre o tema.

Obviamente, há uma série de casos em que os resultados se dão por unanimidade ou maioria de votos, mas o empate acontece em grande parte dos casos que envolvem temas controversos na doutrina e na jurisprudência. Vale destacar que o empate demonstra que há mais de uma interpretação razoável a ser dada a um determinado dispositivo normativo, tanto que metade do colegiado entendeu em um sentido e a outra metade em sentido oposto. A alteração do posicionamento da jurisprudência se deu unicamente devido à mudança da regra do jogo¹⁴²

O risco tratado no presente tópico tem, inclusive, influência em relação à fragilidade do instituto da confiança detalhado no Capítulo 2 deste trabalho.

Veja-se: no que se refere à aversão à perda do contribuinte, com a referida alteração legislativa, a sua intenção em evitar a exigência do passivo (tendendo a iniciar discussão de eventual auto de infração em um dos tribunais) contenciosos administrativos será ainda mais fortalecida, uma vez que passa a possuir certa vantagem nas decisões administrativas de 2ª instância.

Já no que se refere ao lado do julgador, a mudança do texto legal pode causar, entre outras questões, uma maior inclinação, por parte daqueles que são servidores

¹⁴¹Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transformacoes-fim-voto-qualidade#:~:text=O%20Carf%20tem%20vivido%20momentos,desde%20a%20cria%C3%A7%C3%A3o%20do%20conselho.>

¹⁴²Ibidem.

do Fisco e representam o CARF a votarem a favor da Fazenda Pública a fim de evitarem o empate no julgamento, representando a acentuação à aversão à perda tratada no capítulo 2.

Isso porque, em que pese o que já foi demonstrado sobre a tendência de parcialidade dos julgadores administrativos que ao mesmo tempo são servidores da administração pública, seria injusto afirmar que isto ocorre com todos os respectivos conselheiros.

Nem sempre conselheiros oriundos dos quadros do Fisco, e vice-versa, não sendo raro conselheiros indicados por entidades representativas de classes de contribuintes votarem em favor da Fazenda. Todos estão sujeitos aos humores do chefe, e o que muda, entre conselheiros indicados pelo Fisco, e por contribuintes, além do background, que lhes confere horizontes hermenêuticos diferentes, enriquecendo as discussões tanto fáticas quanto jurídicas, é o regime jurídico que lhes é aplicável. Em suma, as garantias que eles têm para julgar conforme considerem correto, mesmo desagradando do Fisco¹⁴³.

Diante do que foi exposto, pôde-se perceber que a extinção do voto de qualidade também parece causar diversos riscos ao contencioso administrativo tributário Federal e que, inclusive, merecem ser objeto de estudo pelos outros Tribunais, em virtude de questões similares como a imparcialidade dos conselheiros, a estrutura e composição das turmas e o impacto de suas formações com o devido processo legal.

3.7 Impactos da extinção do voto de qualidade no CARF

Diante de tudo o que foi tratado acima, como contextualização, problemática da extinção do voto de qualidade, irresignação da Fazenda Pública e demais discussões colocadas em questão, passa-se a tratar sobre eventuais impactos da referida alteração legislativa.

Entre os diversos impactos estruturais e quaisquer outros que possam existir, o presente tópico analisará a jurisprudência do CARF e eventuais alterações de entendimentos como forma de identificar a relevância da modificação legislativa para o contencioso tributário administrativo federal.

¹⁴³ SEGUNDO, Hugo. *Processo Tributário*, 14. Ed., Barueri [SP]: Atlas, 2022, p. 183

De acordo com o entendimento de Alexandre Evaristo Pinto, o voto de qualidade teve impacto significativo em algumas das discussões administrativas cujos valores envolvidos são extremamente altos¹⁴⁴.

Entre as matérias impactadas pela extinção do voto de qualidade, encontra-se a da aplicação das multas de ofício e isolada ao mesmo tempo, que, antes da extinção do voto de qualidade, era entendido pela sua possibilidade.

Entretanto, no Acórdão 9101-005.695, julgado em agosto de 2021, a 1ª Turma reverteu o entendimento costumeiramente aplicado através do desempate pró-contribuinte¹⁴⁵.

Ressalta-se apenas que, em momento posterior, a 3ª Turma recebeu competência para julgar a matéria e, em fevereiro de 2022, houve novamente a mudança de jurisprudência em favor do Fisco.

Além disso, desde a referida alteração legislativa, tem sido decidido, através do voto de desempate pró-contribuinte (Acórdão nº 1302-002.572), que seria permitida a distribuição retroativa de Juros Sobre Capital Próprio – JCP, no que se refere aos valores apurados em exercício anterior¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transformacoes-fim-voto-qualidade#:~:text=O%20Carf%20tem%20vivido%20momentos,desde%20a%20cria%C3%A7%C3%A3o%20do%20conselho.>

¹⁴⁵ Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

¹⁴⁶ Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente, portanto, vício de motivação.

Entre outras mudanças na jurisprudência do CARF em favor dos contribuintes, percebe-se o julgamento proferido em janeiro de 2022 no sentido de que as sobras registradas pelas sociedades cooperativas não seriam tributadas pela CONFINS, uma vez que estas não são equiparadas às instituições financeiras¹⁴⁷.

Assim, é de se perceber a tendência que tem ocorrido para alteração da jurisprudência do CARF, o que se faz em virtude da extinção do referido voto de qualidade.

3.8 *Impactos da extinção do voto de qualidade nos outros tribunais*

Além de tudo o que já foi tratado sobre a alteração legislativa que extinguiu o voto de qualidade nos julgamentos proferidos pelo CARF, incluindo os riscos da referida modificação e, ainda, da manutenção do modelo inicial, se faz relevante analisar os impactos que esta novidade pode trazer aos demais tribunais administrativos que não exercem o voto de qualidade, como o CONAT e o TATE.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo ao regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.

¹⁴⁷ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. SOBRAS. NÃO INCIDÊNCIA.

No que tange à tributação pela Cofins para as cooperativas de crédito, é de se trazer que o fato de as cooperativas de crédito serem regulamentadas pelo Banco Central do Brasil, não as tornam tributariamente equiparáveis às Instituições Financeiras.

Importa ser necessário a segregação do resultado de eventos que ocorrem em uma cooperativa, inclusive as de crédito, em atos cooperativos e atos não cooperativos, conforme precedentes do STJ que, aplicando a decisão firmada pelo STF, quando do julgamento do RE 598.085/RJ, em sede de repercussão geral, para as cooperativas de crédito - afastou a tributação desta contribuição aos recursos oriundos de atos cooperativos.

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, não sofrem a incidência de Cofins sobre as sobras registradas, por não se enquadrarem na natureza de lucro, tampouco de receita. E serem, ainda, decorrentes de atos cooperativos, diferentemente dos resultados líquidos positivos, conforme definido pelo direito contábil aplicável às cooperativas.

Inicialmente, ressalta-se a existência do princípio da colegialidade, como forma de garantir a imparcialidade das decisões, de modo que os entendimentos individuais de cada conselheiro não atrapalhem o voto colegiado e justo.

Ou seja, através do princípio da colegialidade, fica clara a intenção do órgão contencioso administrativo tributário em prevenir que determinado julgador favoreça apenas uma das partes, expondo sua opinião que, na situação em questão é minoritária, de forma que este abre mão do que iria decidir para que a sessão finalize nos moldes do que entende a maioria.

Sobre a matéria, Luis Roberto Barroso afirma que “por meio de colegiados, reduz-se o impacto de eventuais idiosincrasias pessoais e fomenta-se o controle recíproco, sobretudo argumentativo, entre seus membros”¹⁴⁸.

Como se vê, o Estado Democrático de Direito materializado na Constituição Federal de 1988 impõe o direito a um julgamento justo, assim entendido, diante dos mandamentos constitucionais vigentes, como o julgamento subserviente à Constituição e à Lei, que seja obtido de maneira independente mediante o devido processo legal e no qual o cidadão-parte tenha um amplo direito de defesa e de contraditar os argumentos da outra parte (estatal ou particular). Tudo isso com o objetivo de que a jurisdição seja prestada da maneira que melhor contribua à pacificação social, pois este é o objetivo final, o interesse maior do Direito, como visto¹⁴⁹.

Assim, uma sessão colegiada e de composição paritária objetiva estabelecer o melhor custo-benefício do julgamento, de forma que cabe à Administração buscar o meio de menor custo, mais rápido, eficaz e que melhor se adequa ao caso em questão, devendo haver um equilíbrio entre o fim procurado e o meio para tal.

A colegialidade é a melhor garantia de um processo mais imparcial. A colegialidade é a única que pode evitar os riscos da subjetividade inerente ao contencioso de estrangeiros. Um juízo único está exposto a pressões advindas dos prefeitos (ela é exercida às vezes nominativamente)¹⁵⁰

¹⁴⁸ BARROSO, Luis Roberto. A Atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal”. Revista do Ibrac, São Paulo, V:16, N. 1, 2009, p. 47

¹⁴⁹ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Princípio da Colegialidade: fundamento constitucional e necessidade de sua observância nos processos judiciais e administrativos – legitimidade/ilegitimidade de exceções. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/20390/15098> Acesso em: abril/2022

¹⁵⁰ COHENDET, Marie-Anne. —La Collégialité des Juridictions: un principe en voie de disparitionII. In Revue Française de Droit Constitutionnel, n° 68, outubro de 2006, ed. PUF, Paris, p. 713/736

Diante disso, é possível de se considerar que todos os tribunais administrativos tributários, independentemente da composição e do exercício do voto de qualidade, devem basear suas sessões de julgamentos também no princípio da colegialidade, a fim de que se obtenha o entendimento mais próximo da justiça fiscal.

O fato é que, a extinção do voto de qualidade trouxe à tona diversas discussões que podem influenciar e dar margem a questionamentos que envolvem não só o CARF, mas também diversos outros contenciosos administrativos tributários, como o CONAT e o TATE.

Isto porque o CONAT (como já abordado, o órgão da administração pública que exerce o contencioso tributário) possui sua forma de composição e estrutura parecida com a do CARF, em que as Câmaras são divididas entre conselheiros representantes do Fisco e do contribuinte, sendo os dois tipos nomeados por indicação para exercício da função.

Nesse contexto, em virtude da forma de nomeação dos conselheiros e das atividades por eles exercidas paralelamente a este cargo, pode-se dizer que a imparcialidade nos julgamentos ainda parece ser um desafio e uma característica que dá margem a muitos estudos, pois diversas questões, como as que já foram demonstradas neste trabalho, trazem à tona riscos na manutenção desta premissa.

Uma das questões passíveis de estudo e que, inclusive, consta nos modelos de contenciosos exercidos pelos órgãos que não adotam o voto de qualidade como o CARF, é a do “voto de desempate”, o qual é exercido pelo Presidente de determinada Câmara/Turma quando do empate de entendimentos entre os conselheiros da sessão.

O fato é que, apesar de a presidência só manifestar seu entendimento uma única vez em sessão, seu cargo é normalmente ocupado por um servidor da administração pública, que também exerce outras funções da Fazenda Pública.

Na segunda instância, em que atuam os denominados “Conselhos de Contribuintes”, os vícios estruturais não são menores.

É que eles se constituem em verdadeiros “Conselhos da Fazenda”, à vista de que, embora com composição paritária (metade de representantes da Fazenda e metade dos contribuintes), o Presidente (do Conselho ou das Câmaras) é sempre funcionário de confiança da Administração, por ela nomeado, tendo o voto de minerva no caso de empate no julgamento

[...]

E no que diz respeito à administração judicante – aquela que goza de competência para reapreciar atos praticados pela administração ativa (órgãos de lançamento integrados na mesma estrutura hierárquica) – a distorção é mais grave, à vista de que, por definição, ela é dotada de imparcialidade orgânica

E é essa imparcialidade, segundo os doutos, que permite a construção do procedimento tributário como processo triangular de partes, pelo menos numa de suas instâncias¹⁵¹.

Nesse contexto, Gilberto de Ulhôa Canto considerava imprescindível a sua supressão desse tipo de recurso, pois não entendia como a autoridade isolada poderia cassar o aresto de um órgão colegiado, de forma que seria “aberrante” da lógica que aquele fosse erigido em juiz de litígios cujo deslinde ela depende¹⁵².

Assim, apesar de todas as garantias e obrigações do cargo, o exercício do voto de desempate e sua efetiva validade, de forma a respeitar a completa imparcialidade e justiça fiscal, também não parece ser a forma mais adequada para definição concreta do entendimento a ser adotado em eventual demanda.

Para finalizar, é de se lembrar que o procedimento administrativo tributário na sua etapa litigiosa integra o que se costuma denominar de “contencioso administrativo” (do latim “contendere”; pleitear, litigar).

Da ótica objetiva, seria um sistema de solução de legítimos entre a administração e o administrado, sob a forma processual. Do ângulo subjetivo, seria o organismo se exerce tal finalidade.

Mas, no Brasil, não é próprio de se denominar tal sistema de “contencioso tributário”. Este só seria encontradiço nos regimes jurídicos que atribuem a tal organismo parcelas de competência quase judicial, que se notabilizam pela definitividade de suas decisões, ou seja, que fazem coisa julgada.

[...]

No Brasil, de conseguinte, inexistente “contencioso tributário” no rigor do conceito; quando muito há um “contraditório tributário”, em que as controvérsias são deduzidas sob a forma processual, obedecendo as solenidades que asseguram o amplo contraditório, mas com os órgãos julgadores subordinados ao

¹⁵¹ ARZUA, Heron. Processo Administrativo Fiscal - função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo. REVISTA Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 33, 1998, p. 46.

¹⁵² Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros, nº 36, v. I, Rio de Janeiro.

Poder Executivo e, como tal, incapazes de prestar a tutela constitucional requerida pelos contribuintes¹⁵³.

Por outro lado, diante das discussões ocasionadas pela alteração legislativa em questão e os modelos de contencioso tributário atualmente existentes, a estrutura adotada pelo TATE, parece ser uma possível solução para a problemática já trazida, inclusive da imparcialidade dos julgadores e aplicação de um julgamento justo.

Isto porque o cargo efetivo, ocupado após aprovação em concurso público de provas e títulos e preenchimento de diversos outros requisitos, em regra, retira do profissional que ocupará o cargo, a preocupação com a manutenção da máquina pública e de possível remoção da posição de julgador caso os entendimentos sejam proferidos em desfavor da Fazenda Pública.

¹⁵³ ARZUA, Heron. Processo Administrativo Fiscal - função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo. REVISTA Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 33, 1998, p. 46.

4 – POSSÍVEL PROPOSTA DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Diante de tudo o que foi exposto, o presente capítulo cuidará em apontar possíveis propostas para os contenciosos administrativos tributários Estaduais.

4.1 Competência dos Tribunais administrativos de declarar inconstitucionalidade de lei em julgamento

Atualmente, o conselheiro julgador de um processo administrativo tributário não tem a competência para declarar a inconstitucionalidade de uma lei, o que se dá em virtude do princípio da separação dos poderes, como já reconhecido pelo CARF¹⁵⁴.

No âmbito do CARF, é permitido o afastamento da aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal – STF, entre outras hipóteses¹⁵⁵.

Já no que se refere ao CONAT, as únicas hipóteses em que a autoridade julgadora pode atualmente afastar a aplicação de uma norma, é quando esta for declarada inconstitucional pelo STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou

¹⁵⁴ “INCONSTITUCIONALIDADE – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. (Ac. Do 1ª CC – mv – Rel. Rosa Maria de Jesus da Costa de Castro – j.13.09.2000 – Rec. Nº 121.777 – Proc. Nº 13921.000224/99-01 – Ac. Nº 105-13.287

¹⁵⁵ Portaria MF nº 343/2015

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

Declaratória de Constitucionalidade, após publicação da resolução e/ou decisão; ou em Súmula Vinculante aprovada por este mesmo órgão¹⁵⁶.

Acontece que, sobre a matéria, alguns doutrinadores respeitáveis possuem entendimentos diferentes quanto à impossibilidade de ser reconhecida, pela Administração Pública, a inconstitucionalidade de determinada lei.

Isto porque se o autocontrole pode ser exercido em relação aos atos administrativos supostamente ilegais levados ao contencioso, deveria ser mais ainda possível o exercício deste em atos que a Administração entende como inconstitucionais¹⁵⁷.

Desta maneira entende James Marins ao arrematar que toda matéria de defesa deve ser formalmente apreciada, independentemente se tratar de ilegalidade ou inconstitucionalidade, de forma que não é lícito ao julgador deixar de analisar os fundamentos de inconstitucionalidade da norma tributária ensejadora da pretensão, sob pena de incorrer em cerceamento de defesa e nulidade do processo¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Lei nº 15.614/2014

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art. 121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

[...]

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, observado:

I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal

¹⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo tributário, 2002, p. 74; DEGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário: in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Processo Administrativo tributário. São Paulo: Saraiva, p. 113; TORRES, Ricardo Lobo. Processo Administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Processo Administrativo tributário. São Paulo: Saraiva, p. 168; LOBO, Maria Tereza Cárcomo. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Processo Administrativo tributário. São Paulo: Saraiva, p. 250; XAVIER Alberto. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 103, abr/2004, p. 17-44; MARTINS, Natanael; PIETRO, Juliano di. A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria nº 103/2002, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 103, abr/2004, p. 99-117; CONRADO, Paulo César. Controle de Constitucionalidade pelos tribunais administrativos. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 71, 1998, p. 196.

¹⁵⁸ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial). 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 193-194

Em contrapartida, diversos outros doutrinadores não entendem que este deveria ser o entendimento mais adequado a ser aplicado, tendo em vista que as garantias institucionais para a negar a aplicação de um texto legal em vigor até então é dada tão somente ao Poder Judiciário.

Dessa forma, se posiciona Marco Aurélio Greco:

Quando a autoridade administrativa entende que determinada lei é inconstitucional, cabe-lhe sobrestar o julgamento e representar o Chefe do Poder executivo suscitando a questão pertinente. Cabe ao Chefe do Poder executivo analisar se, ao se juízo, há ou não inconstitucionalidade. Se houver, poderá promover as medidas adequadas (inclusive Ação Direta de Inconstitucionalidade); por outro lado, se entender que não há inconstitucionalidade, a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei¹⁵⁹.

Neste sentido, também entende Hugo de Brito Machado:

Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer o “guardião da Constituição”.

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dado pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada a apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude da ausência de mecanismo do sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do contencioso administrativo fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixa de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à mingua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal¹⁶⁰.

¹⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Processo Administrativo tributário. São Paulo: Saraiva, p. 708

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário, em Processo Administrativo Tributário, 2. Ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 153 e 154

Em que pese a discussão levantada, estes últimos entendimentos parecem ser mais prudentes e corretos de serem aplicados, haja vista diversos motivos como a) a proteção da segurança jurídica; b) o reconhecimento da exclusiva competência do Poder Judiciário em decidir definitivamente sobre a inconstitucionalidade dos atos administrativos; e, assim, c) a manutenção e o respeito à separação de poderes.

Nesse contexto, caso algum órgão do contencioso administrativo tributário pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma outra lei tributária, este poderia causar a prevalência de uma decisão sobre as demais proferidas sobre o mesmo dispositivo, sem que houvesse qualquer possibilidade de uniformização (haja vista a possível falta de interesse do contribuinte e a impossibilidade de a Fazenda ir a juízo contra ato julgado em seu desfavor)¹⁶¹.

Na realidade, ao declarar inconstitucional um ato normativo, pode-se dizer que a Administração Pública deixa de exercer o autocontrole nas discussões ocasionadas pelas lavraturas dos autos de infração, e passa a simplesmente declarar a invalidade de ato praticado por outro poder (Legislativo), ferindo, portanto, o princípio da legalidade¹⁶².

Por outro lado, diante do reconhecimento prévio de inconstitucionalidade de determinado texto legal pelo STF, seria ilegal se os órgãos contenciosos administrativos tributários não também o reconhecessem dessa forma, o que importaria em afronta aos princípios da moralidade e harmonia entre os poderes.

Assim, neste momento, cabe à Administração respeitar o entendimento aplicado no Judiciário e utilizá-lo no processo administrativo.

Diante de tudo o que foi exposto, parece mais razoável reconhecer a impossibilidade de a Administração Pública, no exercício do contencioso administrativo tributário, aplicar a inconstitucionalidade de determinado dispositivo legal, sem que este tenha sido previamente assim reconhecido pelo STF.

¹⁶¹ Ibidem.

¹⁶² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 14. Ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022, p. 136

4.2 Aspectos gerais sobre o órgão

Alguns aspectos extensivamente analisados ao longo do presente trabalho foram as garantias sobre o contraditório, a ampla defesa, o devido processo legal, a confiança das partes no julgamento e a imparcialidade dos julgadores.

Os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa justificam sua essencialidade de análise no fato de que, apesar de o País exercer jurisdição una, o processo administrativo tributário (e, conseqüentemente, o contencioso administrativo tributário) é visto como uma forma de garantir às partes momentos de discussão mais técnica sobre eventual conflito colocado em questão.

Isto pode ser percebido através do princípio da verdade material, estritamente obedecido pela administração, em que deve esta priorizar a busca daquilo que é realmente verdade para aplicação do melhor entendimento. Em virtude disso, o prequestionamento pode ser, em alguns tribunais e momentos processuais, relativizado pelos julgadores.

A partir disso, ambas as partes que compõem o processo administrativo podem se firmar na legítima confiança e segurança jurídica de que a norma colocada em conflito será objeto de interpretação justa e responsável, uma vez que balizada nos princípios e garantias constitucionais.

Já no que se refere à imparcialidade, esta ganha considerável importância no curso do processo administrativo tributário, uma vez que para se atingir o objetivo fim da discussão administrativa, se faz necessário que a decisão final proferida pelo órgão seja livre de quaisquer vícios pessoais ou preconceitos íntimos do julgador.

Neste sentido, entende-se como ideal o modelo de contencioso administrativo tributário que esteja inserido no Poder Executivo de forma autônoma e independente. Ou seja, não faça parte ou esteja vinculada a qualquer órgão das Secretarias da Fazenda dos estados¹⁶³.

Colaborando com isso, leciona ROCHA (2018):

Embora não seja comum na ordenação administrativa brasileira, cremos que a mesma justificativa que levou à criação das

¹⁶³ Sabe-se que para a criação de um órgão autônomo se faz necessário observar diversos requisitos e questões envolvendo Direito Administrativo, controle financeiro, estatuto dos servidores, eventuais projetos de leis e diversas outras que, por sua vez, fugiria do objetivo do presente trabalho analisá-las detalhadamente. Por este motivo, expõe-se que a referida proposta trata de um modelo ideal.

agências reguladoras de setores econômicos fundamenta a criação de uma agência independente com competência exclusiva para a revisão de atos administrativos-tributários praticados pela secretaria da receita Federal (lembre-se sempre que se tomou como paradigma, neste trabalho, o processo administrativo em âmbito federal).

Como se pode inferir da análise das asserções apresentadas anteriormente, muitas das dificuldades relacionadas à valorização do processo administrativo no Brasil encontram-se vinculadas aos órgãos perante os quais tal processo se desenvolve.

Normalmente se trata de órgãos subordinados à Administração direta, mesmo quando tal subordinação é exercida por vias indiretas, o que faz com que em muitas oportunidades se transforme o processo administrativo em um mero instrumento de proteção da inevitável discussão judicial do ato administrativo de exigência fiscal.

Assim, com vistas a superar esse paradigma, a alternativa que se propõe é a substituição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (lembrando-se que neste trabalho estamos usando como paradigma o processo administrativo fiscal federal) por uma agência delegatária da atribuição de revisar a legalidade dos atos administrativos de exigência fiscal¹⁶⁴.

A partir da referida formação de contencioso, seria desenvolvida independência técnica e funcional, o que se daria em virtude de sua composição ser formada por intermédio de concurso público específico para ocupação de todos os cargos necessários, devendo neste ser exigida graduação em direito e/ou contabilidade, além da experiência na área tributária de, pelo menos, dois anos.

Além disso, com a independência do contencioso administrativo, seriam desenvolvidas independência normativa, gerencial e financeira, necessários para a disciplina dos serviços públicos e das atividades econômicas submetidas à regulação e controle.

Uma outra questão de grande relevância reside na composição dos julgadores dos órgãos de julgamento, que hoje observa, quase em todos os colegiados, o critério da paridade, com a participação de representantes do Fisco e dos contribuintes, modelo muito discutível entre os pesquisadores da matéria e que nem sempre tem se demonstrado como a melhor solução. Uma ideia que deve ser considerada é provimento dos cargos de julgador por concurso público específico, com maior

¹⁶⁴ ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 459, 460.

independência funcional, mantendo o setor de julgamento distanciado da atividade vinculada à arrecadação e fiscalização. Essa é uma opção pioneira adotada pelo Estado de Pernambuco e que parece funcionar muito bem, lembrando que a paridade não é uma exigência constitucional para o processo administrativo.¹⁶⁵

Ademais, a fim de ser oportunizada a manifestação opinativa da Procuradoria enquanto representante do Estado, entende-se como necessário que ao referido procurador seja estabelecida a exigência de cooperar independentemente dos interesses da Administração Pública.

Dito isto, passa-se a expor proposta sobre ideais composições e competências dos contenciosos administrativos tributários.

4.3 Composição e competência dos Tribunais Administrativos Tributários

Ultrapassados os aspectos gerais de forma do contencioso administrativo tributário, este tópico tratará sobre a organização, funcionamento e competências do Contencioso Administrativo Tributário federal e estaduais.

Inicialmente, sugere-se que o referido Tribunal seja integrado por a) 4 Turmas de julgamento de 1ª Instância; b) 4 Câmaras de Julgamento de 2ª Instância; c) 1 Câmara Superior; d) Corregedoria Administrativo-Tributária; e e) célula de perícias e diligências, em que cada integrante seja titular do cargo efetivo (privativo de contador e/ou bacharel em Direito), promovido por concurso público e com regime jurídico previsto nos termos da Lei Orgânica de cada localidade.

No que se refere às Câmaras/Turmas de julgamento, a lotação dos titulares dos cargos deverá ser realizada a partir de alguns critérios, tais como a) tempo de exercício na área; b) tempo de exercício no cargo de julgador; c) classificação no concurso realizado; d) tempo de cargo efetivo no serviço público estadual; e) idade.

Assim, as Turmas de julgamento de 1ª Instância devem ser formadas por a) um presidente; b) dois julgadores; c) Procuradoria do Estado (enquanto representante do Estado); e d) 01 secretário.

Neste momento, reputa-se como relevante a permissão concedida ao contribuinte impugnante de, em sessão pública de julgamento, apresentar suas razões

¹⁶⁵ KOCH, Deonísio. Algumas sugestões para a modernização do processo administrativo tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-08/deonisio-koch-modernizacao-processo-administrativo-tributario> Acesso em agosto/2022

orais, de modo a garantir, ainda em 1ª instância, sua manifestação e desenvolver de uma discussão mais detalhada sobre o conflito.

Sobre as Câmaras de 2ª Instância, devem compor seu quadro a) a Presidência (designado pelo Presidente do Tribunal, dentre os titulares efetivos de todo o órgão)¹⁶⁶; b) Representantes do órgão (Procurador do Estado)¹⁶⁷; c) 01 secretário; e d) quatro julgadores (lotados nos termos acima expostos).

Nesse contexto, compete às referidas Câmaras processar e julgar, em grau de recurso ordinário e/ou reexame necessário, os processos os processos administrativo-tributários decididos em primeira instância, que lhes sejam submetidos na forma que dispuser a Lei. Ainda, as sessões de julgamento deverão ocorrer com a presença de, pelo menos, três julgadores, além da Presidência, secretaria e representantes das partes.

As Câmaras Superiores, por sua vez, poderão ter composição similar às de 2ª Instância, com exceção da Presidência que deverá ser ocupada pelo Presidente do Tribunal (designado pelo Governador do Estado)¹⁶⁸; e dos julgadores, que deverão ser formados pelos presidentes de cada Câmara/Turma.

¹⁶⁶ Compete aos Presidentes das Câmaras/Turmas de julgamento:

- I - presidir as sessões de sua respectiva Câmara/Turma de Julgamento, resolver as questões de ordem, apurar as votações e enunciar seus resultados;
- II - elaborar as pautas de julgamento, obedecendo o que dispõe o art. 48 § 1º da Lei nº 15.614/2014 ;
- III - proferir, quando for o caso, voto de desempate;
- IV - decidir sobre pedido de vista dos autos;
- V - designar Conselheiro para lavrar a resolução, quando vencido o relator originariamente designado;
- VI - convocar Conselheiros para participar das sessões;
- VII - convocar, quando for o caso, a realização de sessão extraordinária;
- VIII - encaminhar as diligências e perícias aprovadas pelas câmaras;

¹⁶⁷ Compete ao Procurador representante do Órgão:

- I - participar das discussões, inclusive para fins de realizar sustentação oral, quando necessário no julgamento dos conflitos;
- II - solicitar diligências e perícias;
- III – apresentar memoriais;
- IV - solicitar vista dos processos pelo prazo máximo de 30 (trinta) dias;
- VII - requerer, ao respectivo Presidente, a juntada aos processos de elementos de prova ou a adoção de medidas que objetivem esclarecer o julgamento; e
- VIII - interpor recursos contra as decisões proferidas pelas Câmaras/Turmas de 2ª instância.

¹⁶⁸ Compete ao Presidente do Tribunal, além das competências atribuídas à Presidência das Câmaras/Turmas:

- a) Dirigir e representar o tribunal, zelando pela organização e produtividade das sessões;
- b) Proferir voto de desempate nos julgamentos do Tribunal Pleno;
- c) Submeter à homologação, através do Secretário da Fazenda, jurisprudência administrativo-tributária sumulada;

No que se refere às sessões de julgamento, serão estas válidas quando pelo menos a maioria dos seus membros em efetivo exercício estiverem presentes, além da Presidência, secretaria e representantes das partes.

Já a Corregedoria Administrativo-Tributária¹⁶⁹, que exerce a função de fiscalizar e de controlar serviços e órgãos das instâncias julgadoras, deverá ser dirigida por um dos julgadores de 1ª instância titulares efetivos no seu cargo (Julgador Corregedor), designado pelo Secretário da Fazenda.

Por fim, a célula de perícias e diligências deverá ser formada por 20 servidores públicos com vasta experiência na área tributária, que terão a competência de a) analisar levantamentos feitos nas fiscalizações; b) identificar informações solicitadas a partir de documentos fiscais concedidos pelo contribuinte; c) elaborar laudo técnico que demonstre detalhadamente o trabalho realizado; d) elaborar planilhas e novas composições do crédito tributário, desde que estas não importem em novo lançamento; e c) outras questões que se reputem necessárias.

Relevante, ainda, se faz ressaltar que no referido tribunal poderá ser proferido o voto de desempate (que, como já demonstrado, diferencia do voto de qualidade) pelo Presidente das Câmaras, sendo este o único momento apto de este exercer seu voto.

-
- d) Fazer publicar em Diário Oficial do Estado/União, a decisão do Tribunal Pleno que retira a eficácia normativa da jurisprudência sumulada;
 - e) Fazer publicar no Diário Oficial do Estado/União as pautas de julgamento do Tribunal Pleno e das Câmaras/Turmas;
 - f) Designar Julgadores administrativos que irão compor cada Câmara de Julgamento de 2ª Instância e Superior (inclusive seus substitutos provisórios);
 - g) Homologar desistência de defesa, de pedidos de restituição e recursos protocolados;
 - h) Determinar restauração de autos perdidos ou extraviados;
 - i) Exercer eventuais outras atribuições estabelecidas em legislação específica;
 - j) Discutir e aprovar sugestões de modificação da legislação tributária, material e processual

¹⁶⁹ Compete ao Julgador Corregedor:

- I - proceder, anualmente, a fiscalizações gerais ordinárias, junto a cada JATTE, e extraordinárias, quando entender necessárias ou por solicitação do Presidente do Tribunal;
- II - efetuar, conforme disposto em decreto do Poder Executivo e nos termos do §1º deste artigo, a distribuição dos feitos aos titulares dos cargos de JATTE lotados no CATE;
- III - elaborar e fazer publicar, no DOE, até 30 de janeiro e até 30 de julho de cada semestre, relatório circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos pelas instâncias julgadoras, indicando dados estatísticos sobre o semestre anterior;
- IV - propor, fundamentadamente, ao Secretário da Fazenda, a instauração de processo administrativo-disciplinar, para apuração de responsabilidade, nos casos previstos em lei; e
- V - exercer, em articulação com a Corregedoria da Fazenda - CORREFAZ, as funções de fiscalização disciplinar e de controle de serviços das instâncias julgadoras que compõem o CATE.

Ou seja, o desempate não deixa de ser necessário no modelo sugerido (até porque, reconhecer que o debate entre os julgadores não poderia ocasionar em eventuais empates de entendimento parece ser algo que não reflete a realidade dos fatos), mas passa a ser exercido por alguém que, sem vinculação ao órgão que exerce o lançamento da cobrança se manifesta apenas em situação específica.

Ademais, como já explanado anteriormente, a composição de todos os cargos do referido órgão será formada por indivíduos que tenham sido efetivados em concurso público com provas e títulos, de modo que possuirão, perante a estrutura, estabilidade e vitaliciedade no serviço público.

Entretanto, ao longo do serviço público poderão existir reconduções de cargos, que ocorrerão em observância aos critérios de a) tempo de serviço público; b) currículo; c) produtividade; d) idade; e outros que se repute necessários.

Ainda, entende-se como justa a medida que determina o exercício do serviço público do contencioso administrativo por julgadores e demais servidores em mandatos de três anos (passíveis de renovação), momentos estes que serão possibilitadas as referidas reconduções.

Para as possíveis reconduções, seriam necessários preenchimento daqueles requisitos, de modo a permitir que os servidores possam ocupar, à medida que se especializam e se profissionalizam, diferentes cargos do órgão.

Por fim, no que se refere à perda do cargo e exoneração do servidor público, é de se ressaltar que esta será precedida por processo administrativo prévio para apurar a responsabilidade e o dolo de determinado julgador, devendo, portanto, serem observadas diversas exigências¹⁷⁰.

]

¹⁷⁰ A) Não faltar mais de 05 sessões consecutivas ou 10 alternadas

b) Reter injustificadamente autos de processos que lhes tenham sido distribuídos

c) praticar, no exercício da função, quaisquer atos de comprovado favorecimento próprio e de terceiros;

d) concorrer para o atraso, sem motivo justificado, do julgamento ou outros atos processuais;

e) Apresentar no exercício do mandato conduta incompatível com o decoro da função de Conselheiro;

f) Ser condenado em processo administrativo disciplinar, com pena de suspensão igual ou superior a 30 dias ou demissão

4.4 Outros aspectos importantes no Contencioso Administrativo Tributário

Além do que já foi analisado acima, dois pontos devem ser considerados relevantes para a proposta de Contencioso Administrativo Tributário sugerida ao longo deste trabalho.

De acordo com o que determina o Regulamento do Processo Administrativo do Estado do Ceará, instituído pelo Decreto nº 32.885/2018, a jurisprudência judicial deverá ser considerada administrativamente apenas na hipótese de eventual texto ser declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF através de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade; e de Sumula Vinculante aprovada¹⁷¹.

No Estado de Pernambuco, a Lei nº 10.654/91 que dispõe sobre o processo administrativo tributário autoriza a aplicação de entendimento jurisprudencial do STF na hipótese de existir decisão do Plenário em sede de Recurso Extraordinário com repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade¹⁷².

Esta questão, inclusive, é um dos requisitos para inadmissão do recurso especial a ser eventualmente interposto ao Tribunal Pleno do TATE – SEFAZ/PE¹⁷³.

¹⁷¹ Decreto nº 32.885/2018

Art. 62. No julgamento do processo administrativo tributário não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, observado:

I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

¹⁷² Lei nº 10.654/2018

Art. 4º A autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará sua convicção segundo os princípios do livre convencimento em decisão fundamentada, consoante razões e argumentos técnicos e jurídicos.

[...]

§10. A autoridade julgadora não deixará de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade, salvo quando houver decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal-STF, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade, ouvida a Procuradoria Geral do Estado.

¹⁷³ Art. 78-A. Caberá recurso especial ao Tribunal Pleno em face de decisão de Turma Julgadora do TATE: (Lei nº 16.566/2019)

[...]

Parágrafo único. Sem prejuízo da necessária observância aos pressupostos recursais gerais, o recurso especial não será admitido: (Lei nº 16.566/2019)

[...]

III - quando a decisão recorrida estiver de acordo com decisão proferida pelo Plenário do STF em sede de recurso extraordinário com repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade. (Lei nº 16.566/2019)

Já no CARF, a jurisprudência dos Tribunais Superiores pode ser aplicada nas situações em que determinado texto já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária; fundamento crédito tributário objeto de Súmula Vinculante do STF; ou trate de decisão definitiva do STF ou STJ¹⁷⁴.

Ou seja, apesar de ainda existir uma certa resistência, é de se reconhecer que alguns estados têm permitido a adoção da jurisprudência judicial vinculante no processo administrativo.

O fato é que, admitir a utilização da jurisprudência adotada pelo STF e STJ no processo administrativo pode ocasionar diversas consequências positivas às partes do litígio.

Espera-se que a comissão também se posicione sobre a questão da vinculação dos tribunais administrativos tributários e de todo o aparelho fiscalizatório, às orientações do Poder Judiciário decorrentes das decisões em rito de repercussão geral (STF), rito repetitivo (STJ), súmulas e demais jurisprudência consolidada, além é claro, das decisões no âmbito do controle abstrato e concentrado erga omnes, com efeito vinculante por determinação constitucional (ADI, ADC, súmula vinculante...), considerando que nem todos os entes tributantes dispõem de legislação específica para essa orientação, de maneira que podemos observar situações em que as autoridades fiscais promovem lançamentos em inobservância à jurisprudência dos tribunais judiciais superiores, súmulas não vinculantes e mesmo contrariando decisões em rito de repercussão geral, sob o entendimento de que a lei estaria em pleno vigor e não teria sido retirada do sistema pela decisão judicial¹⁷⁵.

Esta afirmação pode se justificar pelo fato de que, tendo os tribunais administrativos passado a aplicar parte da jurisprudência firmada pela Instância

¹⁷⁴ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: [...]

II - que fundamento crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

¹⁷⁵ KOCH, Deonísio. Algumas sugestões para a modernização do processo administrativo tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-08/deonisio-koch-modernizacao-processo-administrativo-tributario> Acesso em agosto/2022

Superior, a economia processual, a duração razoável do processo e, ainda, o devido processo legal, serão respeitados.

Além disso, tal medida pode ser causa para a diminuição a) da judicialização de conflitos que foram encerrados administrativamente em sentido contrário ao que entende os Tribunais Superiores; e, ainda, b) da aplicação de texto normativo por Estado/União que reflete mera inconformidade desta, sob a justificativa de que a lei utilizada estaria em pleno vigor.

Ainda nesta perspectiva, uma questão a ser ressaltada é que deve existir um certo filtro para que a respectiva jurisprudência passe a ser adotada administrativamente e, assim, colabore com o efetivo deslinde processual.

Dito isso, nem todo precedente já deve ser suficiente para aplicação no âmbito administrativo e, por isso, o respeito a algumas características do julgado (súmula vinculante, decisão em rito de repercussão geral ou rito repetitivo, jurisprudência consolidada, efeitos *erga omnes*) se tornam imprescindíveis.

Por fim, mais um ponto a ser trazido em questão é a possibilidade de o contribuinte, ainda que revel em 1ª instância administrativa, seja resguardado do direito de ter seu processo julgado por servidor competente.

Como consta no regulamento do processo administrativo de diversos Estados/União, a fase contenciosa administrativa só é iniciada após apresentação de impugnação (defesa de 1ª instância) ao órgão competente¹⁷⁶.

Neste sentido, atualmente, caso um contribuinte seja intimado sobre a lavratura de um auto de infração e perca seu prazo para apresentar defesa de 1ª instância, será considerado revel e a cobrança se encaminhará diretamente à inscrição em dívida.

Esta ação, inclusive, se dá sem a observância de eventual nulidade processual, decadência ou quaisquer outros vícios que impossibilitem a inscrição em dívida do modo mais correto possível.

¹⁷⁶ Decreto nº 32.885/2018

Art. 37. Formalizada a exigência do crédito tributário através de auto de infração este permanecerá no órgão fazendário de origem aguardando, no prazo legal, o pagamento ou a impugnação.

Art. 38. Impetrada impugnação ao lançamento tributário, a autoridade responsável deve formalizar o processo administrativo-tributário, mediante juntada desta aos autos, com o registro da data da entrada, proceder ao saneamento e encaminhá-lo ao Conat para fins de julgamento.

Em virtude disso, o débito que é inscrito em dívida ativa, precisará passar por uma discussão judicial complexa a fim de que seja demonstrado, através do contribuinte, eventual equívoco da fiscalização ou demais preliminares.

Por outro lado, a manutenção do auto de infração não pago no contencioso administrativo para decisão de 1ª instância que averigüe eventuais equívocos da fiscalização não parece ser algo ilógico ou muito custoso.

Na verdade, caso isto ocorresse, as chances de o contribuinte realizar o pagamento da referida cobrança antes da sua inscrição em dívida poderiam até aumentar, haja vista que conheceria (ainda que parcialmente) o entendimento da Secretaria da Fazenda sobre a autuação em questão e evitaria maiores encargos e acréscimos moratórios.

Além disso, pode-se dizer que estabelecer um certo “controle de legalidade” sobre os autos de infração de contribuintes revéis, seria garantir às partes um exercício maior da segurança jurídica.

Isto porque, sob o ponto de vista do contribuinte, questões formais seriam observadas antes de inscrição em dívida; e, para a Administração Pública, o débito eventualmente inscrito dotaria de maior certeza e liquidez.

Dito isto, não parece desarrazoado concluir que, no modelo ideal de Contencioso Administrativo Tributário devesse existir uma análise prévia e independente de defesa administrativa sobre eventuais vícios formais no auto de infração e diversas outras preliminares que se entendam necessárias (decadência e outras matérias apreciáveis de ofício).

CONCLUSÃO

Diante de todo o trabalho realizado, algumas conclusões podem ser extraídas sobre a extinção do voto de qualidade e seu impacto do processo judicial administrativo.

Inicialmente, restou demonstrado que o Estado Democrático de Direito surgiu na Constituição de 1988 como forma de permitir diversas garantias aos indivíduos.

Nesse contexto, o Estado, enquanto entidade organizada, foi criado com a tarefa de elaboração das normas jurídicas e busca pela sua eficácia, exercendo atualmente a finalidade de efetivação dos referidos textos legais e proteção dos seus integrantes.

Entretanto, a partir do cenário de criação e regulamentação exercido pelo texto constitucional, a complexidade do sistema foi ganhando força, de forma que se fez necessária a formação de um órgão especializado na resolução de conflitos administrativos, resultados de interpretações distintas.

Em virtude disso, surge o processo administrativo como um meio que as partes têm, garantidos pelos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, de solucionarem seus conflitos a partir de análises mais técnicas e detalhadas.

No âmbito tributário, o processo administrativo permite a discussão sobre eventual cobrança imposta ao contribuinte, em que às duas partes (Administração Pública e contribuinte) serão permitidos momentos de defesa, apresentação de suas razões e considerações, de modo que eventual inscrição do débito em dívida ocorrerá apenas sobre a parte remanescente ou, quanto isto não existir, sobre o valor total considerado devido após instâncias de debates.

Ou seja, após o lançamento do crédito tributário, a Administração Pública poderá exercer a “autotutela vinculada”, qual seja a oportunidade de rever seus próprios atos e, até mesmo anulá-los nas situações em que eventual irregularidade for constatada.

Assim, diz-se estar diante de um processo administrativo efetivado pelo contencioso tributário daquele órgão quando, em existindo determinado conflito estabelecido entre o contribuinte e a Administração, busca-se a obtenção de resultado que legitime a participação das partes e estabeleça a justiça fiscal.

Isto porque o contencioso e a justiça derivam do entendimento de que o Fisco, embora parte interessada nos conflitos fiscais, precisa agir em conformidade com a legislação, de modo que quando da aplicação do texto legal, não faz exclusivamente em defesa de seus interesses.

Nesse contexto, apesar se o País ser ligado à noção de jurisdição uma, na qual apenas o judiciário tem o poder de decidir definitivamente sobre determinado conflito, os tribunais administrativos tributários têm ganhado força e relevância na solução daqueles que envolvem a administração pública.

Esta atuação, por sua vez, além de evitar a sobrecarga do Judiciário nas questões passíveis de revisão por este órgão, o processo pode ser analisado e julgado por quem tem capacidade técnica e específica.

Em virtude disso, apresentou-se a estrutura e composição de diferentes contenciosos administrativos, entre eles o CARF (que se deu em virtude da extinção do voto de qualidade, qual seja um dos temas principais do trabalho), o CONAT e o TATE, sendo estes dois últimos órgãos estaduais responsáveis pela solução de conflitos administrativos tributários do Estado do Ceará e do Pernambuco, respectivamente.

Ultrapassado este momento, estudou-se sobre a proteção da confiança no processo administrativo, principalmente no que se refere ao instituto da segurança jurídica e legítima expectativa das partes litigantes e à proteção dos princípios do contraditório e ampla defesa.

Neste capítulo, a partir das noções de hermenêutica jurídica e solução de conflitos, analisou-se a necessidade de serem feitas ponderações justas, a partir do conhecimento aprofundado dos fatos e detalhes que o norteiam, para que só então pudesse ser obtida decisão juridicamente coerente.

Isto porque, no âmbito tributário, a discussão sobre eventual cobrança de tributo envolve não só os limites de planejamento tributário do contribuinte (que o faz na intenção de economizar), mas também o interesse de arrecadação do Fisco e a razoabilidade da referida ação.

Neste momento, apresentou-se o entendimento de Ronald Dworkin sobre os *Hard Cases* (casos difíceis), assim denominado pelo autor pois não há como a lei

prever todos os casos que possam dela derivar e não há como o legislador determinar o alcance da intenção da referida norma, proporcionando um único sentido ao texto.

Dessa forma, se os respectivos textos legais não são unívocos e não há como prever todos os seus comandos, é necessário identificar os limites formais do Ordenamento Jurídico e adequar as decisões à teoria do Direito como Integridade.

No que se refere aos princípios do contraditório e ampla defesa, estes foram apresentados como consequência natural do Estado de Direito e como forma de ambas as partes obedecerem ao princípio da legalidade da maneira mais íntegra possível e em respeito ao princípio da igualdade entre as partes.

Esta igualdade envolve a intenção do legislador de garantir uma paridade formal e substancial às partes, de modo que a estas devem ser oportunizados pleno conhecimento sobre a demanda e sobre os atos do processo, assim como momentos de se manifestarem em condições de influenciar a decisão do magistrado.

Ou seja, em que pese a vulnerabilidade do contribuinte na relação processual, a interpretação para aplicação da norma deve ocorrer de maneira sistemática, em obediência aos limites impostos pela legislação.

Nesse contexto, a figura da segurança jurídica das partes ganha relevante espaço no processo administrativo, pois no decorrer deste deve ser utilizada como balizador de condutas e de interpretação da norma, haja vista que, a partir da edição dos textos legais, é gerado pelas partes a legítima expectativa de que aquele dispositivo será cumprido de acordo com seus objetivos e da maneira mais justa e correta possível.

Isto porque, no direito tributário, é a partir da previsibilidade de condutas e normas legais que é permitida às partes a orientação e o planejamento sobre suas atividades e atos patrimoniais, permitindo a estes a ciência sobre as consequências e os riscos fiscais de suas condutas.

Para o pleno exercício da segurança jurídica, a coerência e a firmeza das normas também devem ocupar um lugar de relevância, afinal, elas não só fornecem e garantem à Administração e ao administrado a manutenção das expectativas seguras sobre o sistema, mas também o preservam de contradições de decisões.

Em que pese a necessidade de proteção ao referido princípio, diversas situações podem permitir a fragilidade do instituto da confiança e legítima expectativa no processo administrativo tributário.

No que se refere ao contribuinte, é percebido o viés da aversão à perda em diversas situações, entre as quais se encontram a decisão de contribuinte em apresentar impugnação administrativa para suspensão da exigibilidade de determinado débito e administração do seu passivo, ainda que a exigência feita do referido lançamento seja legítima e correta.

Esta atitude do contribuinte confere ao órgão público desgaste de tempo e de profissionais para analisar e decidir questões que não merecem prosperar, quando, na verdade, a máquina pública poderia ter uma melhor produção caso o contencioso fosse utilizado unicamente para íntima busca da verdade e da justiça.

A aplicação do referido viés também é possível de se perceber sob a visão do julgador ou aplicador do direito, especialmente no que se refere aos votos dos conselheiros julgadores que, em virtude da maneira de composição dos órgãos (nomeação), diversas influências (intenções arrecadatórias da Fazenda, receio de não existir recondução no mandato seguinte etc.), podem contribuir para um julgamento que não reflita a justiça fiscal.

Após esse momento, a mudança ocasionada pela Lei nº 13.988/2020 que tratou sobre a extinção do voto de qualidade e as influências dessa alteração legislativa no modelo de contencioso administrativo atualmente vigente passaram a ser analisados.

Em síntese, a partir da referida mudança, o voto de qualidade que antes era proferido pelo presidente da Câmara em caso de empate de entendimento dos julgadores, deixou de existir para que, nestas situações, a decisão finalizasse em favor do contribuinte.

Assim, nesta nova formação, o Presidente da Câmara, que já proferia seu voto em sessão, deixaria de proferir um segundo voto. Ou seja, seu entendimento não teria mais peso duplo nas sessões.

Ato contínuo, foram estudadas estatísticas sobre os julgamentos proferidos no CARF através de voto de qualidade entre o período de 01/2017 e 02/2020 que

permitiram, entre outras questões, identificar que a sua aplicação era ação de menor habitualidade e que possuía tendência de queda.

Entretanto, ao analisar os mesmos dados sob o viés monetário (considerando o valor dos créditos tributários envolvido nas discussões), pôde-se constatar o contrário. Ou seja, apesar de expressar 5,6% os momentos em que são invocados o voto de qualidade, na perspectiva monetária, esta ação representa aproximadamente 20,9% de todo o valor discutido no CARF.

Além disso, restringindo a pesquisa aos votos de qualidade proferidos em favor do contribuinte, percebe-se que este representa porcentagem consideravelmente inferior (4,83%) em comparação àqueles resolvidos em favor da Fazenda Pública (16,1%).

Diante disso, concluiu-se que o voto de qualidade é medida de singular relevância para a finalização de causas com valores expressivos, de modo que pode ser objeto de estudo sobre eventuais fragilidades do contencioso administrativo tributário.

No contexto da irrisignação da Fazenda Pública com a referida mudança legislativa, analisou-se os argumentos utilizados por esta para defender a manutenção do voto de qualidade e, entretanto, concluiu-se estes que não seriam suficientes para rebater todos os motivos que ocasionaram a atualização em comento.

Ao contrário, percebeu-se que admitir a manutenção do voto de qualidade poderia ser um reconhecimento de que os órgãos dos contenciosos administrativos são só tendem a ser parciais em suas decisões, mas também continuarão assim sendo.

Ademais, ao confrontar o voto de qualidade com a Teoria da Objetividade enquanto Estado de Direito estudada por KRAMMER (2007) pode-se perceber que sua manutenção representava completa afronta a diversos conceitos que embasam sua teoria, especialmente no que se refere à Imparcialidade e Aplicabilidade Uniforme.

Além disso, analisou-se que a extinção do referido voto também pode importar em alguns riscos, afinal a determinação de que um processo será resolvido em favor do contribuinte nos casos de dúvida na sessão não parece ser atitude que reflete a imparcialidade do julgamento e obtenção do resultado mais justo tributariamente.

Após analisar os diversos impactos da mudança em questão na jurisprudência do CARF, que envolvem a mudança de entendimento sobre questões já definidas anteriormente nas câmaras, identificou-se que aquela não impacta só o contencioso administrativo federal, mas também os órgãos estaduais que poderão rever suas formas de julgamento.

Por fim, no capítulo 4 desenvolveu-se uma proposta de modelo ideal de contencioso administrativo tributário, de modo de este órgão seria inserido no Poder Executivo de forma autônoma e independente. Ou seja, não faria parte ou estaria vinculada a qualquer órgão das Secretarias da Fazenda dos estados.

Ademais, no que se refere às composições e competências, sugere-se que os cargos sejam ocupados por indivíduos nomeados a partir de concurso público, e a lotação dos referidos titulares seria realizada a partir de critérios como a) tempo de exercício na área; b) tempo de exercício no cargo de julgador; c) classificação no concurso realizado; d) tempo de cargo efetivo no serviço público estadual; e) idade.

Além disso, seriam nomeados através de mandato de três anos, momento este que poderiam ser revistos os critérios e, naturalmente, ser exercida a recondução do servidor com base nos requisitos preenchidos, de modo que seria possibilitado a todos os servidores a ocupação de diferentes posições no órgão.

No que se refere ao julgamento de 1ª instância, foi proposta sessão pública, composta pela Presidência, secretaria, Procuradoria do Estado (enquanto representante do Estado) e dois julgadores.

Neste momento, também deveria ser oportunizado ao contribuinte proferir suas razões oralmente, através de sustentação oral, o que se faria como uma forma de facilitar o desenvolvimento e melhor compreensão sobre a demanda em discussão.

No que se refere às Câmaras de 2ª Instância, devem compor seu quadro a) a Presidência (designado pelo Presidente do Tribunal, dentre os titulares efetivos de todo o órgão); b) Representantes do órgão (Procurador do Estado); c) 01 secretário; e quatro julgadores (lotados nos termos acima expostos).

As Câmaras Superiores, por sua vez, poderão ter composição similar às de 2ª Instância, com exceção da Presidência que deverá ser ocupada pelo Presidente do Tribunal (designado pelo Governador do Estado); e dos julgadores, que deverão ser formados pelos presidentes de cada Câmara/Turma.

No que se refere às sessões de julgamento, serão estas válidas quando pelo menos a maioria dos seus membros em efetivo exercício estiverem presentes, além da Presidência, secretaria e representantes das partes.

Além disso, a célula de perícias e diligências deverá ser formada por 20 servidores públicos com vasta experiência na área tributária, que terão competências e responsabilidades específicas.

Ademais, sugeriu-se o voto de desempate (diferenciado do voto de qualidade) pelo Presidente de cada Câmara, sendo este o único momento apto dele exercer seu voto.

Por fim, concluiu-se pela possibilidade os órgãos administrativos decidirem de acordo com a jurisprudência judicial vinculante das Instâncias Superiores; e do obrigatório estabelecimento de contencioso administrativo de 1ª instância, ainda que o contribuinte seja considerado revel nos autos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Malheiros: São Paulo, 2008. p. 627.

ANGELO, Tiago. Em nota, Sindifisco defende conselheiro do Carf que ameaçou representar colegas. **Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr07/sindifisco-defende-conselheiro-carf-ameacou-colegas>. Acesso em: 15 de jan de 2024.

ARIELY, Dan. **A mais pura verdade sobre a desonestidade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ARZUA, Heron. Processo administrativo fiscal: função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 33, p. 483-484, 1998.

BANDEIRA, Cássio Rodrigo Vasconcelos Bandeira. **Análise da imparcialidade nas decisões colegiadas do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará: 2012 a 2016**. 2019. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Hermenêutica constitucional. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 14, n. 53, p. 133-144, 1977.

BARROS, José Cedeño de. **Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BARROSO, Luiz Roberto. A atribuição do voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC**, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 29-43, 2009.

BIDART, Adolfo Gelsi. Incidência constitucional sobre el processo. **Revista de processo**, São Paulo, v. 8, n. 30, 1983.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL. Casa civil. **Interministerial nº 161/2008 - MF/MP/MAPA/AGU**. Submissão do projeto de Medida Provisória. Brasília: Casa civil, 2008. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/exm/emi-161-mf-mp-mapa-agu-mpv449.htm. Acesso em: 15 de jan de 2025.

BRASÍLIA, Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm Acesso em abr/2022.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica [...]. Brasília: Casa civil, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 15 de jan de 2025.

BRASÍLIA, **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília: Casa civil, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 15 de jan de 2025.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília: Casa civil, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 15 de jan de 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília: Secretária-Geral, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 11 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>. Acesso em: 15 de jan de 2025

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Pode o fisco ajuizar ação para rever decisão administrativa favorável ao contribuinte?. **Revista de Doutrina Jurídica**, Brasília, v. 111, n. 2, p. 205-225, 2020.

CAIS, Cleide Previtalli. O Processo tributário. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CARNEIRO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do conselho administrativo de recursos fiscais - CAEF e o devido processo legal**. 2015. Monografia (Especialização em direito tributário e finanças públicas) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2015. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1725/1/Monografia_Daniel%20Martins%20Carneiro.pdf. Acesso em: 15 de jan de 2025

CARVALHO, Paulo de Barros. O preambulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. **Revista Direito GV**, [s. l.], v. 6, n. 1, p. 295-312, jan. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/nxppvknGTrf6ztmJKWX6xNs/> Acesso em: 15 de jan de 2025.

CASTILHOS, Ian Fernandes de. O Fim do Voto de Qualidade e o Problema da

Deliberação Racional. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 47, p. 265-287, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/o-fim-do-voto-de-qualidade-e-oproblema-da-deliberacao-racional/>. Acesso em: 15 de jan de 2025.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Portaria SEFAZ nº 145**, de 06 de abril de 2017. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará – Conat. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=342910> Acesso em: 15 de jan de 2025.

COHENDET, Marie-Anne. La collégialité des juridictions: un principe en voie de disparition?. **Revue française de Droit constitutionnel**, Paris, n. 68, 2006.
COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos del derecho procesal civil**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1990.

DALAZOANA, Vinícius. O Princípio da confiança legítima e a consulta fiscal: proteção do contribuinte e efeitos normativos da resposta do fisco. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, [s. l.], v. 2, n. 14, p. 16467-16483. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/14/2013_14_16467_16483.pdf. Acesso em: 15 de jan de 2025.

DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002. p. 81-115. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/114194>. Acesso em: 15 de jan de 2025

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

DWORKIN, Ronald. **O Império do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no conselho administrativo de recursos fiscais (CARF)**. 2019. Dissertação (Mestrado em direito tributário), - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conselho%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 15 de jan de 2025.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FREITAS, Juarez. A hermenêutica jurídica e a ciência do cérebro: como lidar com os automatismos mentais. **Revista da AJURIS**, Rio Grande do Sul, v. 40, n. 130, p. 223-244, jun. 2013.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

GHEDINI NETO, Armando. **A oralidade e o viés cognitivo no processo jurisdicional democrático**. 2019. Dissertação (Mestrado em direito processual), Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019.

Disponível em:

http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GhediniNeto_A_1.pdf. Acesso em: 15 de jan de 2025

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, André. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KAWAI, Ricardo Makoto. **Influência da governança corporativa na prática de gerenciamento de resultados**. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo do Campo, 2017.

Disponível em:

https://btdt.ibict.br/vufind/Record/METODISTA_dc3a6ad53bb125254c04a00c2bd4c60. Acesso em: 16 de jan de 2025.

KOCH, Deonísio. Algumas sugestões para a modernização do processo administrativo tributário. **ConJur**, 8 de abril de 2022, [s. l.]. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr08/deonisio-koch-modernizacao-processo-administrativo-tributario>. Acesso em: 15 de jan de 2025.

KRAMER, Matthew H. **Objectivity and the rule of law: Cambridge introductions to philosophy and law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

LAWN, Chris. **Compreender Gadamer**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

LEORATTI, Alexandre; MAIA, Flávia. Voto de qualidade é extinto no Carf. **JOTA**. Brasília, 14 de abr. de 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/voto-de-qualidade-e-extinto-no-carf-14042020>. Acesso em: 15 de jan de 2025.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. [Barcelona]: Anthropos, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: RT, 2002. p. 152-154.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Curso de hermenêutica jurídica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

- MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MARQUES, V. C. A Hermenêutica Filosófica na Esfera do Direito Tributário: Contribuições de Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin para a Interpretação Jurídica. **Virtuajus**, v. 3, n. 5, p. 198-212, jan. 2019. Disponível em: <https://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/19115>. Acesso em: 09 abr. 2024.
- MARTINS, Ana Luísa. **Conselho administrativo de recursos fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de extensão universitária, 1999 (Pesquisas tributárias. Nova série, nº 5);
- MARTINS, Natanael; DI PIETRO, Juliano. A ampla defesa e a inconstitucionalidade no processo administrativo: limites da portaria nº 103/2002. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 103, p. 98-117, abr. 2004.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- NORTH, Douglass C. Institutions. **Journal of economic perspectives**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 97-112, 1991.
- NUNES, Dierle; SILVA, Natanael Lud Santos e; PEDRON, Flávio Quinaud. **Desconfiando da imparcialidade dos sujeitos processuais: um estudo sobre os vieses cognitivos, a mitigação de seus efeitos e o debiasing**. Salvador: JusPODIVM, 2018.
- OLIVEIRA, Loislaine Cruz de. **Extinção do voto de qualidade no CARF e a dúvida favorável ao contribuinte**. 2020. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2020. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/222234>. Acesso em: 15 de jan de 2025.
- REZENDE, Thiago Dutra Hollanda de. Da legitimidade democrática à efetividade social: análise do Conselho Administrativo Tributário – CARF. **Sociedade em Debate**, [s. l.], v. 22, n. 1, p.141-174, 2016. Disponível em: <https://revistas.ucpel.edu.br/rsd/article/view/1370>. Acesso em: 15 de jan de 2025.
- RIBEIRO, Fernando Jose Armando; BRAGA, Bárbara Gonçalves de Araújo. A aplicação do direito na perspectiva hermenêutica de Hans-Georg Gadamer. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 45, n. 177, p. 265-283, jan./mar. 2008.
- ROCHA, Sérgio André. Alegoria do Pêndulo e outros equívocos pós fim do voto de

qualidade. **JOTA**, 01 de maio de 2020, Brasília. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/alegoria-do-pendulo-e-outros-equivocos-pos-fim-do-voto-de-qualidade-01052020>. Acesso em: 15 de jan de 2025.
ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. In Dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, p. 21-38, jan. 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Lei nº 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no CARF. **ConJur**, 6 de maio de 2020, [s. l.]. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf/>. Acesso em: 15 de jan de 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder público e litigiosidade**. Indaiatuba: Foco, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 14. ed. Barueri: Atlas, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. v. 37.

SEVERO, Fábio Corrêa. **Constitucionalidade (ou não) do voto de qualidade em Tribunais Administrativos como o CARF**. 2019. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/200012> Acesso em: 15 de jan de 2025.

SILVA, Daniel Souza Santiago da. A irretroatividade das alterações jurisprudenciais no âmbito tributário. São Paulo, 2011. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5551/1/Daniel%20Souza%20Santiago%20da%20Silva.pdf> Acesso em: dez/2021;

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Afonso da. O estado democrático de direito. **Revista de Direito Administrativo**, [s. l.], v. 173, p. 15-24, 1988.

SILVA, Natanael Lud Santos e. **Os vieses de cognição e o processo jurisdicional democrático**: um estudo sobre a mitigação de seus efeitos e o debiasing. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: https://bib.pucminas.br/teses/Direito_SilvaNLS_1.pdf Acesso em: 16 de jan de 2025.

PETROCCHI, Rafael Capanema. Voto de qualidade no CARF nega o princípio in dubio pro reo. **ConJur**, 31 de março de 2014, [s. l.]. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2014-mar-31/rafael-petrocchi-votoqualidade-carf-nega-indubio-pro-reo>. Acesso em: dez. 2021.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Princípio da colegialidade: fundamento constitucional e necessidade de sua observância nos processos judiciais e administrativos – legitimidade/ilegitimidade de exceções. **Revista eletrônica de direito processual**, [s. l.], v. 8, n. 8, p. 233-259, 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/20390/15098>. Acesso em: abr. 2022.

TILKIAN, Guilherme. **O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-114657/publico/Dissertacao_Guilherme_Tilkian_2014.pdf. Acesso em: 16 de jan de 2025.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao código tributário nacional. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Processo Administrativo tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**. São Paulo: Insper: Centro de Regulação e Democracia, 2020.

XAVIER, Alberto. A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos órgãos judicantes da administração fazendária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.103, p. 17-44, 2004.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transformacoes-fim-votoqualidade#:~:text=O%20Carf%20tem%20vivido%20momentos,desde%20a%20c%C3%A7%C3%A3o%20do%20conselho>. Acesso em: 15 de jan de 2025