

A LEI 13.988/2020 E O VOTO DE QUALIDADE DO CARF: POLÊMICAS E DISCUSSÕES

LAW 13.988/2020 AND THE QUALITY VOTE OF CARF: POLEMICS AND DISCUSSIONS

Doris Canen

Bruna Gonçalves Ferreira

Resumo: O presente estudo tem, como objetivo, inferir as condições com que o contribuinte poderá se deparar em face das mudanças legislativas no critério de desempate utilizado pelo CARF. Por meio da condução da pesquisa, foi possível analisar a utilização do voto de qualidade no contexto do CARF, suas críticas, dados estatísticos e a aplicação do mesmo critério em outros órgãos públicos, bem como a conversão da Medida Provisória n. 899/2019 na Lei n. 13.988/2020, que trouxe o novo critério de desempate, e o consequente desenvolvimento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade impetradas em seu desfavor perante o Supremo Tribunal Federal. Dessa forma, foi possível concluir que a alteração do critério de desempate é uma liberalidade política, estando em análise apenas a constitucionalidade do novo dispositivo em si, o que ainda resta pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Voto de qualidade. CARF. Critério de desempate. Alteração legal. Constitucionalidade.

Abstract: The present study aims to infer the conditions under which the taxpayer may be regarding the legislative changes in the tie-breaking criterion used by the Federal Administrative Tax Court (CARF). The research analyses the casting vote use in the context of CARF, its criticisms, statistical data and the application of the same criterion in other public decision-making chambers, as well as the conversion of Provisional Measure No. 899/19 into Law No. 13,988 /2020, which brought the new tie-breaking criterion, and the consequent development of Direct Actions of Unconstitutionality filed against it at the Brazilian Supreme Court. Thus, it was possible to conclude that the change in the tie-breaking criterion is a political option and only the constitutionality of the new legislation itself can be analyzed, which is still pending judgment by the Supreme Court.

Keywords: Casting vote. CARF. Tiebreaker. Legal change. Constitutionality.

1. INTRODUÇÃO

O contencioso administrativo fiscal é essencial no dia a dia dos negócios no Brasil. Isso porque, considerando a complexidade do nosso sistema tributário e a tradição de litigância, por meio do contencioso administrativo é possível que os contribuintes questionem autuações fiscais, obtendo, sem custo, a suspensão da exigência do crédito tributário cobrado com a possibilidade de, em segunda instância administrativa, ter seus recursos julgados por um órgão paritário e técnico que é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O voto de qualidade, método utilizado para solucionar as situações de empate nos julgamentos do CARF,¹ pelo qual, em caso de empate, o Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras,

das suas turmas e das turmas especiais (cargos estes sempre ocupados por ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional) decidia proferindo voto de qualidade além do seu voto ordinário, há muito se mostrava opção legal polêmica, inclusive sendo alvo de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, rechaçado por supostamente ofender princípios constitucionais, bem como por, teoricamente, beneficiar a Fazenda Pública.

Em 2020, porém, significativa mudança no critério de desempate dos julgamentos do CARF ocorreu na ocasião da conversão da Medida Provisória n. 899/2019 na Lei n. 13.988/2020, que substituiu o chamado “voto de qualidade” pela resolução do empate favoravelmente ao contribuinte.²

Entretanto, tendo em vista que tal alteração no critério de julgamento não constava na Medida Provisória

1 Decreto 70.235/72. Art. 25, § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

2 Lei n. 13.988/2020. Art. 28. A Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E: “Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

(questão formal) e, também, o conteúdo da alteração em si, três ações diretas de inconstitucionalidade foram ajuizadas, pelo Procurador-Geral da República, pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB) e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal Do Brasil (ANFIP).³

Ademais, insta ressaltar que os Dados Abertos do CARF indicam que os empates são pouco frequentes no tribunal. Em 2021, a maior parte das decisões (78,9%) foi por unanimidade. As decisões por maioria foram 16,9%, e, entre os processos que exigiram a aplicação de regra de desempate, 2,7% de todos os casos tiveram a aplicação do voto de qualidade e 1,6%, do desempate pró-contribuinte. Em 2020, 88,7% das decisões foram unânimes e 9,1% por maioria. Entre os casos que precisaram ser desempatados, 1,9% foi por qualidade e 0,4% pelo 19-E (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020, p.12). Assim, cabe, também, o questionamento se não está sendo feito muito barulho por “nada”, no que tange a essa questão.

Nesse contexto, o presente artigo, sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, visa inferir as condições com que o contribuinte poderá se deparar em face das mudanças legais que impactam nesse tão importante órgão administrativo de julgamento de recursos tributários.

Para tanto, em um primeiro momento, será analisada a utilização do voto de qualidade no contexto do CARF, os argumentos favoráveis e contrários a esse critério de desempate bem como os dados estatísticos acerca de sua aplicação e expor uma análise descritiva da utilização do voto de qualidade em outros órgãos pátrios.

Em continuidade, a segunda etapa do presente artigo consistirá na análise da conversão da Medida Provisória n. 899/2019 na Lei n. 13.988/2020, o novo critério de desempate utilizado, bem como o desenvolvimento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade impetradas em seu desfavor perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

Será avaliada, também, a importância de, em homenagem à segurança jurídica, eventual dúvida ser decidida favoravelmente ao cidadão/contribuinte, resultando na melhoria do ambiente de negócios do país, o que foi concretizado pelo Poder Legislativo na Lei 13.988/2020.

2. O CARF E O VOTO DE QUALIDADE

Em dezembro de 2008, foi editada a Medida Provisória n. 448, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, que, além de alterar a legislação tributária federal, então vigente, quanto ao parcelamento de débitos tributários, criou também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O CARF surgiu da unificação dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgãos existentes até então. Os três Conselhos de Contribuintes, cada qual com sua competência, visavam julgar recursos a respeito de Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, Imposto sobre Produtos Industrializados, tributos estaduais e municipais que competem a União e Territórios e demais tributos federais, imposto sobre importação, exportação e demais tributos aduaneiros e contribuições previdenciárias. Já a CSRF tinha a atribuição de julgar recursos especiais dirigidos ao Ministro da Fazenda, contra decisões dos conselhos.

Pretendeu-se, com a unificação, centralizar as decisões, padronizar e unificar processos e sistemas, eliminando a superposição de atividades para, assim, garantir melhor prestação do serviço ao contribuinte, ao passo em que se manteve a estrutura de órgão colegiado, paritário e integrante do Ministério da Fazenda.

Ao CARF foi, então, atribuída a competência para o julgamento de processos administrativos tributários federais em segunda instância, conforme estabelece o art. 25, II, do Decreto 70.235/1972, cabendo a ele, portanto “julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”.

Diante de tais atribuições, o CARF também atua como intérprete final da legislação tributária federal, pois tem a possibilidade de editar súmulas vinculantes, por meio do julgamento recorrente e uniforme em recursos especiais pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). As súmulas editadas pelo CARF, além de vincular seus próprios membros, podem também vincular toda a administração tributária federal, caso aprovada pelo Ministro de Estado da Fazenda.⁴

A importância do CARF ainda se demonstra pelas vantagens trazidas ao contribuinte, o qual tem a possibilidade de rever a matéria ensejadora de exigência fiscal independentemente de pagamento de custas ou realização de depósito e ainda tem a exigibilidade do crédito tributário suspensa enquanto perdurar a discussão.

Apesar de ser vinculado, atualmente, ao Ministério da Economia, o CARF é órgão imparcial, não podendo, portanto, privilegiar os interesses do fisco em seus julgamentos: “não há subordinação à Receita Federal do Brasil, de sorte que não há obrigatoriedade de obediência aos atos emanados daquele órgão” (PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, 2007, p. 76).

Sua composição remonta o histórico dos conselhos que o precederam, como anteriormente salientado, tratando-se, portanto, de órgão paritário. Os conselhei-

³ ADI 6399, ADI 6403 e ADI 6415, respectivamente.

⁴ BRASIL. Portaria MF n. 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

ros representantes da Fazenda e dos contribuintes são escolhidos entre os nomes constantes em lista tríplice encaminhada pela Receita Federal do Brasil, quanto aos representantes da Fazenda, e pelas confederações representativas de categorias econômicas e sindicais, quanto aos representantes dos contribuintes.⁵

O conselho é dividido em três Seções de Julgamento, cada qual especializada por matéria, definidas no anexo II, dos art. 2º ao 4º do Regimento Interno. Dentro de cada seção, há quatro câmaras, integradas por turmas ordinárias e especiais. Cada câmara poderá ser dividida em até duas turmas, conforme art. 22 do Regimento Interno, e cada turma é formada por oito conselheiros, logo, garantindo a paridade, são quatro conselheiros representantes da fazenda nacional e quatro representantes dos contribuintes. Há também a CSRF, que é composta por três turmas e o pleno.

Destaca-se que a escolha da presidência dos órgãos judicantes sempre será feita dentre os representantes da Fazenda nacional, restando aos representantes dos contribuintes a vice-presidência.⁶ Tal fato se torna relevante ao se analisar os casos de empate no julgamento, como se verá a seguir.

As decisões dos julgamentos devem ser tomadas por maioria simples e, como dito, cada turma é integrada por oito conselheiros, paritariamente. O presidente da turma conta com voto ordinário, logo, por se tratar de número par de conselheiros, não é incomum ocorrer empate no julgamento.⁷

O critério de desempate do julgamento estava previsto no art. 25, § 9º do Decreto n. 70.235/1972 prevendo a utilização do denominado voto de qualidade, exercido pelo Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais.

Dessa forma, os presidentes dos colegiados contam tanto com o voto ordinário quanto com o voto de qualidade. Antônio Airton Ferreira assim explica:

São manifestações de natureza distinta: a primeira na condição de Conselheiro, em igualdade com os demais integrantes da Turma, e a segunda na condição de Presidente e representante da Instituição (FERREIRA, 2013).

Repita-se que os presidentes dos colegiados são sempre representantes da Fazenda Nacional, de forma que o voto de qualidade, então, sempre seria correspondente a essa representatividade.

A partir da deflagração da Operação Zelotes,⁸ entre 2015 e 2016, pela Polícia Federal, que investigava o pagamento de propina a conselheiros do CARF, e da proibição da atuação de advogados como conselheiros, pela OAB, em 2016, houve grande número de casos decididos em desfavor do contribuinte pelo voto de qualidade.⁹ Douglas Stelet Ayres Domingues vê estes dois momentos como importantes marcos:

A Operação Zelotes e a decisão do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil são citadas como marcos divisórios, pois a primeira afetou a credibilidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e provocou inúmeras reformas, aumentando a pressão exercida sobre os Conselheiros, e a segunda acabou por forçar inúmeros Conselheiros representantes dos Contribuintes a optar pela advocacia e, conseqüentemente, deixar o cargo. (DOMINGUES, 2018).

Em consequência de tais eventos, o voto de qualidade passou a ser questionado pelos contribuintes, que começaram a questionar perante o Poder Judiciário, as decisões nele baseadas, fazendo despontar, assim, inúmeras críticas e estudos a respeito do tema.

5 **Regimento Interno CARF (Portaria MF N. 343/2015)**. Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

6 **Decreto n. 70.235/1972**. Art. 25, § 9º: Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de vice-presidente, por representantes dos contribuintes.

7 **Regimento Interno CARF (Portaria MF n. 343/2015)**. 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.

8 A operação Zelotes visava apurar fraudes tanto nos julgamentos do CARF quanto na edição de medidas provisórias com indícios de desvio de finalidade, envolvendo acordos entre escritórios de advocacia, empresas de consultoria e julgadores do CARF, para favorecer empresas que litigavam no Conselho, visando a exoneração de débitos autuados pela RFB. A operação se desdobrou na formalização de 44 Representações Fiscais para Fins Penais e 2 arguições de nulidade de processos, no âmbito do CARF, sendo que os créditos tributários envolvidos nestas arguições somam aproximadamente R\$ 307 milhões. Conforme informado pela própria Receita Federal, disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-zelotes>.

9 Segundo dados divulgados pelo CARF em 2016, apenas 7% dos recursos foram decididos pelo voto de qualidade (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020), porém omitiu-se no percentual do julgamento favorável à Fazenda Nacional dentre estes recursos decididos pelo voto de qualidade. No mesmo ano o Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas Direito/SP realizou um estudo com os julgados do CARF publicados até 30 de junho de 2016 (LEME; SANTI; HOFFMAN, 2016), no qual constatou que em todos os julgamentos de mérito resolvidas pelo voto de qualidade pelas Turmas da CSRF, foram favoráveis à Fazenda Nacional, posto que mesmo nas decisões parciais a Fazenda restou vencedora, por manter os fundamentos da atuação alterando apenas a base de cálculo para incidência dos valores exigidos.

2.1. ARGUMENTOS CONTRÁRIOS AO VOTO DE QUALIDADE

As críticas ao voto de qualidade iniciaram-se, como dito, com a judicialização, pelos contribuintes, das decisões do CARF baseadas neste critério, a partir da citada Operação Zelotes. A argumentação principal fundava-se no art. 112 do Código Tributário Nacional.

A tese firmada entendia que o empate no julgamento corresponderia à dúvida na interpretação do fato jurídico tributário e, sendo assim, deveria ser “interpretada de maneira favorável ao acusado” ou, no caso do CARE, resolvida em favor do contribuinte (DOMINGUES, 2018).

Consequentemente, a utilização do voto de qualidade pelo presidente do colegiado, que sempre é um representante do Fisco e, no caso em concreto, seria contrário ao contribuinte, corresponderia a uma afronta ao princípio *in dubio pro reo*, trasladado para o contexto tributário como *in dubio pro contribuinte*.

Tal afronta, porém, não é a única utilizada pela corrente contrária ao voto de qualidade, capitaneada por nomes como Fernando Facury Scaff (2014), Fábio Martins de Andrade (2017), Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (2018) e Douglas Stelet Ayres Domingues (2018). Também há a tese de que, em decorrência desse critério de desempate, há a criação de um “superjugador”, o qual terá direito a dois votos, um ordinário, estando no mesmo nível dos demais julgadores, e outro extraordinário, repetindo seu voto.

Nesse sentido, alega Fernando Facury Scaff que:

O sistema de duplo voto é perverso, pois gera um voto pelo empate e o mesmo voto segue no mesmo sentido. Cria um superjugador dentro de um sistema paritário e equidistante. Viola a isonomia e a ampla defesa. Viola o devido processo legal – no qual os tribunais administrativos se inserem (SCAFF, 2014).

A figura do superjugador seria uma afronta tanto à isonomia, em especial entre os próprios julgadores, gerando, segundo Andrade, um “injusto privilégio e discriminação em relação aos demais” (ANDRADE, 2017), violando o devido processo legal quanto à imparcialidade, pois, segundo Luís Roberto Barroso:

No momento em que se admite que uma mesma pessoa vote duas vezes em um julgamento, estar-se-á admitindo, por óbvio, que um mesmo indivíduo influencie duplamente a decisão do caso. A repercussão negativa sobre a garantia de imparcialidade é clara. E se o julgador em questão, por qualquer motivo, não for imparcial na apreciação do feito? É impossível conhecer e controlar a motivação íntima das pessoas, como já referido; o

certo é que a participação dupla terá multiplicado o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo (BARROSO, 2009).

Considerando, ainda, o fato desse superjugador ser, no âmbito do CARE, sempre um representante da Fazenda Nacional, aumenta-se a crítica sobre a imparcialidade da utilização desse critério de desempate. Para Andrade:

[...] não há qualquer motivo plausível, razoável ou proporcional para a adoção da sistemática do voto duplo (ou de qualidade) visando à solução de um processo administrativo no âmbito do CARE, principalmente tendo-se em conta que se trata de um órgão com funcionamento supostamente paritário, o que, em última análise, tem por objetivo garantir a imparcialidade do julgamento (ANDRADE, 2017).

Ademais, outro ponto destacado pela doutrina (BARROSO, 2009), é a falta de motivação do voto qualidade. Por se tratar de um duplo voto exercido pelo Presidente do colegiado, apenas reproduz-se o voto anteriormente dado, o voto ordinário. Porém as situações são distintas, o voto ordinário corresponde a situação fática a que se deve opinar, e o voto de qualidade soluciona o empate, de forma que nesse viés seria necessária outra motivação.

Diante de tantas violações, a corrente contrária ao voto de qualidade conclui que há violação ao devido processo legal, afinal este exige um processo justo, com oportunidades reais e equilibradas, ou seja, “com emprego de instrumental técnico-processual adequado e conducente a uma tutela adequada e efetiva” (DINAMARCO, 2009, p. 252).

É pressuposto do devido processo legal a observância dos princípios da imparcialidade, colegialidade e motivação, os quais, para esta linha de pensamento, não são observados ao se exercer o voto direto como previa-se no contexto do CARE.

Sendo assim, a utilização do voto de qualidade não era vista como um meio adequado, necessário e proporcional para solucionar as situações de empate no referido conselho, gerando impacto negativo ao contribuinte, pois teria a palavra final sempre da presidência representada pelo Fisco.

Em um contexto de crescente necessidade e valorização da segurança jurídica, bem como no cenário de busca de outros meios para a solução de conflitos, que não seja o contencioso, os argumentos acima ganham força.

2.2. ARGUMENTOS A FAVOR DO VOTO DE QUALIDADE

O voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos do CARF não encontrava apenas opositores, como se pode observar em Marco Aurélio Zortea Marques

e Moisés de Sousa Carvalho (2017) Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (2017) e Paulo de Barros Carvalho (2013).

Quanto ao art. 112 do CTN, não se via sua aplicação no âmbito de critério de desempate do CARF. Isso porque, para essa corrente, há que se diferenciar os dispositivos legais que tratam de tributos daquelas que tratam de infrações e penalidades, ainda que previstos no mesmo código.

A partir dessa diferenciação, a aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte* deve ser restrita a infrações e penalidades tributárias. Hugo de Brito Machado assim explica:

A parte do Direito Tributário que cuida das infrações e respectivas penalidades recebe, em virtude mesmo da natureza das relações de que se ocupa, decisiva influência do Direito Penal. Por isto o CTN determina: “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes 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 gradação.” Em caso de dúvida, portanto, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação benigna. Prevalece o princípio originário do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu. Mas o intérprete não pode alterar o sentido da lei. O favorecimento ao acusado só há de haver em caso de dúvida (MACHADO, 2004, p. 118- 119).

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho também entende que o preceito do art. 112 do CTN se restringe à dúvidas suscitadas quanto a infrações penais tributárias e apenas nestes casos a interpretação deverá ocorrer de maneira mais favorável ao acusado do cometimento da infração (SARAIVA FILHO, 2017).

Sergio André Rocha (2018, p. 439) vê razoabilidade na atribuição da palavra final a um representante da Fazenda na perspectiva de que “o processo administrativo fiscal é uma auto revisão da legalidade do ato de constituição do crédito tributário”.

Outrossim, o princípio da legalidade é aqui trazido como defesa, por tratar-se de critério que era pautado por lei, incluído no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, pela Lei n. 11.941/09, tendo assim seu respaldo legal. Dessa maneira, os julgadores do CARF, como agentes públicos, em obediência à lei, devem utilizar o critério de desempate que esta impôs.

A alegação de imparcialidade, por sua vez, era contestada por não poder confundir parcialidade com paridade, ou seja, os julgadores, ainda que representantes do Fisco ou dos contribuintes não podem atender aos interesses nem do órgão nem das instituições que representam ou o tenham indicado.

A paridade prevista no CARF significa que haverá representantes do contribuinte e do Fisco. O Regimento Interno do CARF assim prevê:

Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

I – exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

[...]

IV – cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos;

Os procuradores da Fazenda Nacional Marco Aurélio Zortea Marques e Moisés de Sousa Carvalho defendem tal liberdade de convicção e, por isso, negam a alegada imparcialidade:

A nosso ver, todo e qualquer argumento que se pautar, ainda que implicitamente, na parcialidade dos integrantes do CARF não é válido, pois incorre em erro de premissa. Há essa espécie de equívoco lógico uma vez que, ao se presumir a parcialidade dos conselheiros, nega-se a existência do CARF como órgão julgador. [...] Isso porque, ao final, o CARF nada julgaria, mas apenas seria um instrumento burocrático de a Fazenda Nacional manter os seus atos administrativos, haja vista que o voto de qualidade cabe a um dos seus representantes. Ou seja, o CARF seria nada mais do que um tribunal de fachada criado pelo Estado para cancelar os seus atos (MARQUES; CARVALHO, 2017).

Rechaçava-se, também, a alegação de falta de motivação do voto de qualidade. A repetição da fundamentação do voto ordinário, para essa linha, não seria o mesmo que não fundamentar.

Por fim, a favor do voto de qualidade do CARF também se utilizava como argumento a impossibilidade da Fazenda Nacional judicializar as decisões proferidas pelo referido órgão.

O Decreto n. 70.235/1972, ao mesmo passo em que impõe a autoridade fazendária de exonerar os gravames decorrentes do litígio quando houver decisão definitiva favorável ao sujeito passivo (art. 45), prevê o direito do contribuinte em discutir a decisão administrativa, ainda que definitiva, no âmbito do Poder Judiciário (art. 43).

Assim, a autoridade fiscal tem o dever de extinguir o crédito tributário, caso perca, mas, em caso desfavorável ao contribuinte, este tem a faculdade de judicializar a questão. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva endossa esse entendimento. Para o autor:

Uma das evidências de que a comentada norma legal não afronta os princípios constitucionais da igualdade e do devido processo legal é que a Constituição da República assegura aos cidadãos e administrados a inafastabilidade do acesso ao Poder Judiciário em defesa de lesão ou ameaça de direito (art. 5º, XXV). Ainda que vencidos no âmbito do processo administrativo fiscal (...) os contribuintes têm toda liberdade de levar sua pretensão, sucessivamente, nos termos da lei, ao Juiz Federal de 1ª instância, a Tribunal Regional Federal, ao Superior Tribunal de Justiça, podendo chegar até ao Supremo Tribunal Federal. O mesmo não sucede com a Fazenda Pública Federal (SARAIVA FILHO, 2017).

Outro não é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, que considera definitiva, para o ente tributante, a decisão terminativa do processo administrativo tributário, de forma que:

Quando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cancela um lançamento, reconhece a inexistência da obrigação tributária assim como formalizada na instância inferior. Sendo esse um órgão julgador administrativo da esfera federal, sua manifestação implica afirmação do próprio credor acerca da inexigibilidade de valores a título de tributo, feito no âmbito de procedimento próprio, com suporte em disposições legais vigentes. Se a lei não dá respaldo à constituição do crédito, conforme a própria Administração tenha certificado, descabe qualquer tentativa de rever, em Juízo, o resultado de tais atos (CARVALHO, 2013).

Tal prerrogativa justificaria, para os defensores do voto de qualidade, que este se mantivesse e, ainda, que fosse restrito aos presidentes das turmas julgadoras do CARF, representantes da fazenda nacional.

Na opinião das autoras, esse último argumento, em particular, merece ser questionado. Isso porque não há relação entre voto de qualidade e impossibilidade de judicialização. Esse “bloqueio” de judicialização decorre do fato de que permitir a desconsideração de uma decisão tomada pelo Estado após ação judicial ajuizada pelo

próprio Estado que a tomou seria como admitir uma “personalidade múltipla estatal”.

2.3. ESTATÍSTICAS DOS JULGAMENTOS POR VOTO DE QUALIDADE DO CARF

Diante das polêmicas envolvendo os julgamentos proferidos pelo CARF desde a Operação Zelotes, o próprio CARF se preocupou em divulgar dados acerca da sua atuação, elaborando em 2016 o denominado “Relatório das decisões do CARF” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2017) acerca dos julgamentos realizados entre janeiro de 2016 a dezembro do mesmo ano, apontando, entre outros dados, que: “As decisões por unanimidade, correspondente a 66,3% do total, favoreceram, em maior parte, ao contribuinte. As decisões por maioria, que representam 26,4%, favoreceram, em maior número, ao contribuinte. Quanto às decisões resultantes do voto de qualidade, que representam apenas 7,3%, favoreceram, em maior número, à Fazenda Nacional.”

Há, porém, quem questione os dados apresentados pelo CARF. Domingues critica a metodologia aplicada na elaboração do relatório, visto que esta considerou o impacto das decisões administrativas por voto de qualidade nos casos em que o julgado se encontrava sob a sistemática dos recursos repetitivos como sendo apenas um, desconsiderando todos os demais processos impactados pelo julgamento do recurso paradigma (DOMINGUES, 2018).

Não obstante, os estudos acerca dos julgamentos proferidos pelo CARF seguem sendo realizados por instituições diversas ao próprio órgão. Merece destaque estudo publicado pelo Núcleo de Tributação do INSPER (2020), trazendo uma análise da recorrência dos votos de qualidade no CARF.

Nesta, buscou-se não apenas analisar o perfil dos julgamentos por voto de qualidade, mas também compará-los em face dos números globais de julgamentos do CARF e do montante do crédito tributário em discussão, no período de 2017 a 2020.

O próprio CARF forneceu tabela (a seguir) apresentando o número e o percentual de decisões proferidas com voto de qualidade (entre 2017 e 2019), e a respectiva proporção de resultados favorecendo o contribuinte ou a fazenda:

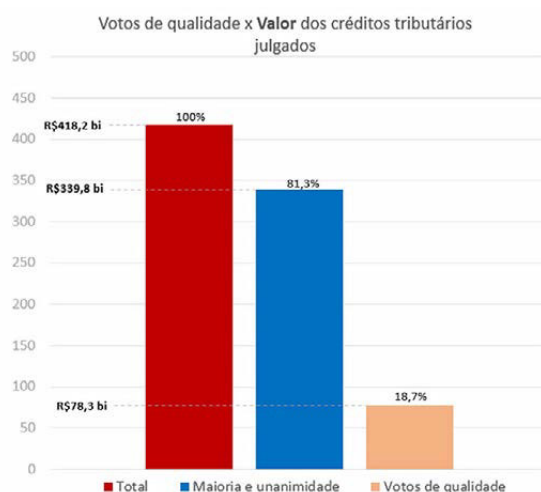
TOTAL PERÍODO						
RESULTADO A FAVOR	CONTRIBUINTE		FAZENDA		TOTAL	
	QTD	%	QTD	%	QTD	%
Recurso de Ofício	3	0,10%	30	0,98%	33	1,07%
Recurso Especial	113	3,68%	1.057	34,43%	1.170	38,11%
Recurso Voluntário	602	19,61%	1.265	41,21%	1.867	60,81%
Total Geral	718	23,39%	2.352	76,61%	3.070	100,00%

Fonte: Pedido de acesso à informação n. 03006002457201913, CARF (2019).

Os resultados a favor do contribuinte são ínfimos em se tratando de recursos de ofício e recursos especiais, apresentando número mais significativo apenas em sede de recurso voluntário, mas ainda assim somente 19,61% do total.

Também foram utilizados para a pesquisa os dados apresentados pelo CARF em resposta ao pedido de acesso à informação n. 03006005523202032, no qual constam os valores dos processos julgados por voto de qualidade entre 2017 e 2020, e dados fornecidos nos relatórios anuais de gestão do Ministério da Economia e nos dados gerenciais do CARF.

Com a comparação entre os dados referentes ao voto de qualidade, o número total de processos julgados e o valor dos créditos tributários julgados, chegou-se ao seguinte gráfico:



Fonte: Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF, INSPER (2020).

Demonstra-se, assim, que o valor dos créditos tributários julgados a partir do voto de qualidade soma 78,3 bilhões de reais. Também segundo a pesquisa, vale destacar que, na individualização por favorecido, em média, 3,9% do valor total dos créditos tributários foram julgados favoravelmente ao contribuinte pelo voto de qualidade e 14,8% em favor do Fisco.

Vale demonstrar, ainda, que os números, principalmente referentes ao ano de 2019 (imediatamente anteriores à Lei n. 13.988/2020), chamam atenção. De acordo com a tabela abaixo, oriunda do estudo realizado pelo INSPER (2020, p. 17), vê-se que em 2017, a Fazenda obteve ganhos financeiros 10 vezes maiores que os contribuintes em 2018, um pouco mais que o dobro, em 2019, um pouco menos que o quádruplo e em 2020, o valor foi um pouco mais que o dobro.

Recursos julgados por voto de qualidade - valor dos processos			
Ano	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	R\$ 6.144.257.458,05	R\$ 62.540.699.448,83	R\$ 68.684.956.906,88
2018	R\$ 24.079.521.266,46	R\$ 54.357.645.652,95	R\$ 78.437.166.919,41
2019	R\$ 13.537.106.835,19	R\$ 60.538.467.197,03	R\$ 74.075.574.032,22
2020	R\$ 7.949.282.719,58	R\$ 18.946.238.721,45	R\$ 26.895.521.441,03
Total Geral	R\$ 51.710.168.279,28	R\$ 196.383.051.020,26	R\$ 248.093.219.299,54

Logo, comprova-se o alegado pelos opositores ao voto de qualidade que as decisões baseadas a partir deste critério de desempate são majoritariamente favoráveis ao Fisco. Ainda que a maior parte da totalidade do valor dos créditos tributários julgados pelo CARF seja julgado por maioria ou unanimidade, 18,75% do total deste valor representa os julgamentos por voto de qualidade.

2.4. O VOTO DE QUALIDADE EM OUTROS ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO

O voto de qualidade como critério de desempate em julgamentos não é, porém, exclusividade do CARF. Existem outros órgãos deliberativos da Administração Pública brasileira que o utilizam em suas decisões, embora nem todos sejam paritários como é o CARF.

2.4.1. Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em seu regimento interno antigo, previa o voto de qualidade de maneira semelhante ao utilizado pelo CARF (Anexo I da Portaria 327/1977, art. 15, § 2º) e assim dispunha: “Nas reuniões do Colegiado, a cada membro caberá um voto, e as deliberações do Colegiado deverão ser tomadas pelo voto da maioria de seus membros, cabendo ao Presidente o voto de qualidade”.

Entretanto, no julgamento do processo administrativo sancionador CVM n. RJ2014/10556, ocasião em que ocorreu empate entre os membros, o Presidente da sessão submeteu à deliberação do colegiado a forma pela qual o voto de qualidade deveria ser exercido nos processos administrativos sancionadores.

O diretor Henrique Balduino Machado Moreira, ao proferir seu voto, diferenciou o voto de qualidade do voto de minerva. Para o diretor, voto de minerva seria aquele conferido à autoridade que não participou, originalmente, da deliberação. Porém, o voto de qualidade previsto no Regimento Interno da CVM, ao seu ver, seria uma nova manifestação do Presidente da sessão e deveria se sujeitar “aos ditames constitucionais e aos tratados de que o Brasil é signatário, destacadamente o devido processo legal, o princípio da presunção da inocência e o Pacto de San Jose de Costa Rica”. Conclui, assim, que:

Tal voto em duplicidade, se proferido no sentido da condenação do acusado, representaria desfavor à decisão colegiada que não alcançou juízo majoritário pela condenação e prevalência de juízo monocrático, em desrespeito ao princípio constitucional do *in dubio pro reo*. O voto em dobro, portanto, em face da dúvida externada pelo empate no colegiado, poderia ser exercido unicamente em benefício do réu, o que significa, na prática, a declaração, pelo presidente da sessão, da prevalência da tese mais favorável ao acusado (CVM, 2014).

Esse entendimento foi seguido pelo Presidente da sessão que, diante do empate de votos, atendendo ao princípio *in dubio pro reo*, declarou a absolvição do acusado no caso concreto.

Em 2021 foi editada a Resolução CVM n. 24, aprovando o novo Regimento Interno que reitera o Colegiado da CVM é composto por “um Presidente e quatro Diretores, nomeados pelo Presidente da República, dentre pessoas de ilibada reputação e reconhecida competência

em matéria de mercado de capitais, depois de aprovados pelo Senado Federal” (artigo 87). Assim, diferentemente do CARF, o presidente é escolhido da mesma forma que o restante do Colegiado, não havendo a paridade como ocorre no CARF.

No que tange às deliberações do colegiado, de acordo com o art. 92, § 1º, “serão tomadas por maioria simples dos membros presentes, cabendo ao Presidente, em caso de empate, o voto de qualidade”.

Especificamente acerca dos processos administrativos sancionadores, o artigo 93 do referido regimento deixa claro que “as deliberações serão tomadas por maioria, observando-se que, em caso de empate, deverá prevalecer a posição mais favorável ao acusado”.

Vê-se, assim, que a CVM privilegia o princípio *in dubio pro reo* especificamente no que se refere às sanções.

2.4.2. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)

Outro órgão que prevê a utilização do voto de qualidade é o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Este conselho é responsável por prevenção e repressão do abuso de poder econômico, sendo constituído pelo Tribunal Administrativo de Defesa Econômica, pela Superintendência-Geral e pelo Departamento de Estudos Econômicos, composto por “um Presidente e seis Conselheiros escolhidos dentre cidadãos com mais de 30 (trinta) anos de idade, de notório saber jurídico ou econômico e reputação ilibada, nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovados pelo Senado Federal”.¹⁰

O Tribunal Administrativo de Defesa Econômica tem a competência, entre outras, de “decidir sobre a existência de infração à ordem econômica e aplicar as penalidades previstas em lei” e “decidir os processos administrativos para imposição de sanções administrativas por infrações à ordem econômica instaurados pela Superintendência-Geral”, sendo que ao Presidente do Tribunal é previsto, direito a voto, inclusive o voto de qualidade.¹¹

O voto de qualidade no CADE já foi objeto de debate perante o Poder Judiciário. Anteriormente previsto no art. 8º, II, da Lei n. 8.884/1994 (ora substituída pela Lei n. 12.529/2011), a utilização do referido critério foi julgada válida pelo TRF da 1ª Região (AMS n. 2005.34.00.032899-7/DF) e, posteriormente, confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 966.930).¹²

Assim, no CADE, embora o Presidente tenha o voto de qualidade, ele é escolhido da mesma forma que os Conselheiros e não ocorre a paridade, como no CARF.

¹⁰ artigo 6º da Lei n. 12.529/2011.

¹¹ incisos II e III do art. 9º, II e III e 10, II da Lei n. 12.529/2011.

¹² A decisão chegou a ser contestada perante o STF, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 682.486, porém este não julgou a matéria no mérito, ante a ausência de prequestionamento

2.4.3. Sistema Financeiro Nacional (Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN))

Importante trazer aqui, portanto, o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN), órgão competente pelo julgamento em última instância administrativa de recursos contra sanções aplicadas pelo Banco Central do Brasil (BCB) e pela CVM, e nas sanções aplicadas pelo COAF, Susep e demais autoridades competentes, nos processos de lavagem de dinheiro. De acordo com o Decreto n. 9.889/2019, é previsto, ao presidente do CRSFN, além do voto ordinário, o voto de qualidade (art. 8º, § 1º).

Este conselho e sua previsão de voto de qualidade se assemelham ao que foi aqui apresentado sobre o CARF, afinal o CRSFN também é órgão paritário, composto por número par de conselheiros (o que facilita a existência de empates), sendo quatro deles indicados pelo Ministro de Estado da Economia (2), pelo Presidente do BCB (1) e pelo Presidente da CVM (1), e os outros quatro indicados por entidades representativas dos mercados financeiro e de capitais.

Outra semelhança é que a presidência do CRSFN, que detém o direito ao voto de qualidade, será sempre exercida por um dos dois conselheiros indicados pelo Ministro de Estado da Economia.

Trata-se, portanto, da situação que mais se aproxima ao debatido no presente artigo e que continua em vigor perante o CRSFN, porém não temos conhecimento de ações ajuizadas questionando o referido voto de qualidade.

2.4.4. Conselhos de contribuintes nos estados-membros e nos municípios

Vale mencionar que os estados e Distrito Federal e diversos municípios brasileiros também têm Conselhos de Contribuintes para julgamento do processo administrativo fiscal referente aos tributos de sua competência.

Não temos conhecimento de ações ajuizadas em face de Conselhos com composição parecida com o do CARF e entendemos que maiores descrições acerca de tais conselhos em nada acrescentam ao objeto do presente artigo.

Assim, para detalhes acerca dos conselhos em questão e sua composição, remetemos ao Diagnóstico do Contencioso Administrativo Tributário.¹³

3. LEI N. 13.988/2020

Apesar do debate que se realizava em torno do critério de desempate trazido pelo art. 25, § 9º do Decreto n. 70.235/1972, o voto de qualidade se manteve em vigor até 2020, quando foi extinto pela conversão da MP n. 889/2019 na Lei n. 13.988/2020.

A Medida Provisória 899 de 2019, denominada “Contribuinte legal”, foi originalmente encaminhada ao Presidente da República pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com a finalidade de estabelecer requisitos e condições para a realização de transação em litígios tributários e, assim, suprir a ausência de regulamentação acerca de autocomposição em causas de natureza fiscal, reduzir o estoque de créditos tributários, bem como reduzir a litigiosidade no contencioso tributário.¹⁴

Sua redação inicial estabelecia, tão somente, as regras de transação aplicáveis aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal, à dívida ativa e aos tributos da União, cuja inscrição, cobrança ou representação incumbissem à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cuja inscrição, cobrança e representação incumbissem à Procuradoria-Geral Federal e aos créditos cuja cobrança fossem de competência da Procuradoria-Geral da União.

Durante a tramitação da referida MP na Câmara dos Deputados, entretanto, foram apresentadas e aprovadas duas emendas aglutinativas. Entre estas, a emenda aglutinativa n. 1 previa dois artigos, um deles alterando a Lei n. 13.464/2017, versando sobre Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, e o segundo, objeto do presente artigo, alterando a Lei n. 10.522/2002, para que esta passasse a vigorar acrescida do seguinte artigo:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

O texto integral da MP 899, após a aprovação das emendas apresentadas na Câmara, foi remetido ao Senado Federal, o qual aprovou o texto encaminhado, impugnando apenas seu art. 28, que tratava da alteração da Lei n. 13.464/2017 sobre o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira. A MP

¹³ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>

¹⁴ Exposição de motivos da MP n. 899/2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2019/medidaprovisoria-899-16-outubro-2019-789266-exposicaoemotivos-159254-pe.html>. Acesso em: 22 abr. 2022.

899 foi, assim, sancionada pela Presidência da República e convertida na Lei n. 13.988/2020.

Dessa forma, a partir de uma emenda aglutinativa em uma Medida Provisória convertida em Lei, o voto de qualidade, anteriormente previsto como solução para o caso de empate no julgamento de processos de competência do CARF, deixou de existir. A solução apresentada, para o caso de empate, passou a ser a solução do litígio em favor do contribuinte.

A constitucionalidade da alteração legal, porém, foi questionada por meio de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade: a ADI 6399, proposta pela Procuradoria Geral da República; a ADI 6415, proposta pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP); e a ADI 6403, proposta pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB).

3.1. ARGUMENTOS A FAVOR DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 13.988/2020

Nas citadas ADIs, argumenta-se acerca da inconstitucionalidade formal do dispositivo 19-E, com fulcro em cinco supostos vícios: (i) ausência de pertinência temática entre o texto original da Medida Provisória n. 899/2019 e o art. 19-E da Lei n. 10.522/2002; (ii) ausência de parecer da Comissão Mista; (iii) afronta à iniciativa privativa do Presidente da República; (iv) ausência de estimativa do impacto financeiro e orçamentário; e (v) exigência constitucional de Lei Complementar para tratar da matéria.

O primeiro deles, portanto, trata da ausência de pertinência temática entre o texto original da Medida Provisória n. 899/2019 e o art. 19-E da Lei n. 10.522/2002 que, como anteriormente explicado, foi introduzido apenas durante os trâmites da conversão de tal medida provisória em lei.

Alega-se que a MP n. 899/2019 originariamente tratava de “negociação extrajudicial de créditos tributários existentes e constituídos, em dívida ativa ou não judicializados”, em contrapartida, o art. 28 da Lei n. 13.988/2020 disciplinou “aspecto procedimental do julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, ou seja: regra de desempate em julgamento administrativo”.¹⁵

Ao participar do Webinar “Voto de qualidade no Carf: impactos do julgamento no STF” (CASA JOTA; INSPER, 2022), promovido pela Casa JOTA, em parceria como Insuper, Sergio André Rocha afirmou ser evidente o contrabando legislativo no caso em comento, posto que a matéria do 19-E não tinha nenhuma conexão com o tema

que estava sendo versado na medida provisória, que era a transação tributária, aproveitando apenas a tramitação positiva da MP n. 899/2019 para aprovar um dispositivo sem discussão com a sociedade.

Sergio André Rocha também considera que houve afronta ao devido processo legislativo por ter o texto normativo surgido em uma emenda aglutinativa, mas sem que as emendas anteriores tenham tratado do tema, afinal:

De acordo com o § 3º do artigo 118 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (Resolução no17/1989), Emenda Aglutinativa “é a que resulta da fusão de outras emendas, ou destas com o texto, por transação tendente à aproximação dos respectivos objetos”. Ou seja, não cabe às Emendas Aglutinativas trazer um conteúdo completamente inovador em relação às Emendas aglutinadas. E foi exatamente o que ocorreu no caso em tela (ROCHA, 2020).

Para Moisés Carvalho, Procurador da Fazenda Nacional, é impossível comparar a transação com o disposto no art. 19-E; pelo contrário, acredita tratar de institutos opostos. O Procurador acredita que o art. 19-E caminha no sentido da polarização, da litigiosidade, pois desincentiva o contribuinte à conformidade fiscal espontânea, estimulando-o a adotar teses tributárias agressivas que levarão o CARF ao acolhimento. Nesse ponto, opõe-se à transação, que caminha no sentido da consensualidade, de aproximação do fisco ao contribuinte, de forma que não há que se falar em pertinência temática entre o texto original da MP n. 899/2019 e o dispositivo incluído *a posteriori*.

Assim, a suposta falta de afinidade entre a matéria da MP culminaria no denominado “contrabando legislativo”, ou “jabuti”, violando o princípio democrático e do devido processo legislativo.

Também fora trazido como vício formal a afronta ao art. 62, § 9º, da CF/988, que exige que comissão mista de deputados e senadores analise e emita parecer sobre medidas provisórias antes de estas serem apreciadas pelo plenário de cada um dos órgãos.

Ocorre que, no decorrer do trâmite de conversão, a Comissão Mista emitiu seu parecer antes da inclusão da emenda aglutinativa que trouxe ao texto legal o art. 19-E. Por esse motivo, julga-se como inconstitucionalidade a ausência de apreciação pela Comissão Mista do referido dispositivo.

O terceiro vício de inconstitucionalidade formal alegado é a afronta à iniciativa privativa do Presidente da República para dispor sobre organização e funcionamento dos órgãos da Administração federal. Nessa linha

15 Inicial ADI 6399.

argumentativa, seria indispensável a iniciativa presidencial na elaboração de normas que remodelam a estrutura organizacional ou o funcionamento de órgãos que pertencem à administração pública federal, embasando-se nos arts. 61, § 1º, II, “e”, e 84, VI da Constituição Federal.

Por ser o CARF órgão integrante do Ministério da Economia, o art. 19-E, ao tratar de critério de julgamento em caso de desempate, retirando a anterior atribuição do Presidente do órgão julgante de realizar o voto de qualidade, teria interferido tanto no desempenho de competências institucionais quanto na forma de atuação de órgão da administração pública federal, afinal o dispositivo foi trazido por emenda parlamentar, havendo, assim, usurpação de competência do chefe do executivo.

O quarto argumento acerca da inconstitucionalidade formal do citado dispositivo se fundamenta na tese de que há violação ao art. 113 do ADCT, uma vez que a proposta não foi acompanhada de estimativa do impacto financeiro e orçamentário. Considera-se que o art. 19-E geraria amplo impacto econômico, pela suposta queda da arrecadação espontânea e pela redução de quantitativo dos valores mantidos em razão do voto qualificado que, segundo o Unacon,¹⁶ de 2017 a 2020 foram 110 bilhões de reais. Por entender que esse impacto econômico seria uma renúncia de receita, não havendo urgência e necessidade da medida, seria exigida a de estimativa do impacto orçamentário e financeiro.

A última violação apontada como vício de inconstitucionalidade formal seria a afronta ao art. 146, III da CF, uma vez que esse dispositivo exige que normas federais em matéria de legislação tributária sejam tratadas em lei complementar. Logo, o art. 19-E, ao afastar a totalidade do crédito tributário em caso de empate em julgamento no CARF estaria, segundo essa corrente, cancelando o próprio tributo devido, ou seja, seria nova hipótese de extinção do crédito tributário, o que apenas poderia ser feito por lei complementar.

Ultrapassados os argumentos acerca da inconstitucionalidade formal do dispositivo em apreço, as citadas ADIs trouxeram, também, supostos vícios de inconstitucionalidade material, decorrentes, especialmente, da ideia de prevalência do interesse privado em face do interesse público, alegando, portanto, acerca da: (i) constitucionalidade do voto de qualidade como critério

de desempate; (ii) violação a princípios constitucionais como a soberania, a autotutela, a impessoalidade e a precedência da Administração Tributária; (iii) violação à paridade de armas e à unicidade da jurisdição.

Primeiramente, alega-se a constitucionalidade do voto de qualidade como critério “legítimo, proporcional e razoável”¹⁷ para a solução de empate em julgamentos do CARF, de forma que sua supressão, por meio de emenda parlamentar em medida provisória que tratava de matéria diversa, afrontaria os arts. 1º, *caput* e parágrafo único, 2º, *caput*, 61, § 1º, II, “e”, e 84, VI, da Constituição Federal.¹⁸

Entretanto, o ponto central da argumentação sobre a inconstitucionalidade material do art. 19-E é a suposta transferência da decisão sobre a exigência de tributos ao sujeito passivo. De acordo com esse entendimento, diversos princípios constitucionais estariam sendo violados, como a soberania, a autotutela, a impessoalidade e a precedência da Administração Tributária.

A partir dessa premissa, conclui-se que o interesse privado estaria prevalecendo em face do interesse público, visto que, apesar de tratar-se de órgão público integrante da administração fazendária nacional e ser, portanto, regido pelas prerrogativas de direito público, a nova ordem normativa estaria impondo que, em caso de empate, o entendimento do representante fazendário não prevaleceria, reforçando a força privada.

A aplicação do preceito *in dubio pro contribuinte*, consubstanciado no art. 112 do CTN, não é visto, aqui, como uma opção, por não se tratar de uma dúvida a ser solucionada a favor do contribuinte, e sim um empate, uma ausência de formação de uma maioria, em que os julgadores têm certezas em suas teses. Ademais, não se trata de um ilícito fiscal no qual o contribuinte se encontra em posição “análoga de um acusado”.¹⁹

Há ainda outro desdobramento dessa tese. Afirma-se que, diante da inafastabilidade da jurisdição, o contribuinte tem a opção e o direito de buscar o Judiciário caso discorde da decisão prolatada pelo CARF, a fim de anulá-la. Tal opção, porém, não seria viável à Fazenda Pública, diante do disposto no art. 156, IX, do CTN.

O desempate em favor do contribuinte, assim, violaria a paridade de armas e, até mesmo, a unicidade da jurisdição, uma vez que a decisão do CARF, em desfavor

16 Disponível em: [https://unacon.org.br/themencode-pdfviewer/?file=https://unacon.org.br/Conteudo/uploads/2020/04/Nota-Publica-CARF 1.pdf](https://unacon.org.br/themencode-pdfviewer/?file=https://unacon.org.br/Conteudo/uploads/2020/04/Nota-Publica-CARF%201.pdf). Acesso em: 20 abr. 2020.

17 Inicial ADI 6399.

18 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. Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...) II – disponham sobre: (...) e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI.

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VI - dispor, mediante decreto, sobre: (...) a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

19 Inicial ADI 6403

da Fazenda, poderia ser decidida de forma diversa a entendimento firmado pelo Poder Judiciário e, ainda assim, ser irrecorrível pela Fazenda.

Nesse caso específico, fica a provocação acerca de cabimento de reclamação, prevista no artigo 998 do Código de Processo Civil, pelo Fisco, eis que a unidade do sistema jurídico e a necessidade de respeito às decisões dos tribunais justificaria a “dupla personalidade” fazendária.

A insurgência contra o art. 19-E também caminha no sentido do não preenchimento dos requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme argumentam, ofendendo ao devido processo legal substantivo. Alega o autor da ADI que:

Sobre a necessidade, não se mostra razoável transferir a palavra final ao representante do contribuinte, especialmente ante a possibilidade deste recorrer ao Poder Judiciário. Quanto à adequação, a norma gera irreparáveis distorções ao processo administrativo fiscal, como exaustivamente explicitado. No tocante à proporcionalidade em sentido estrito, sob o arrimo de uma ficta equidade, a norma impugnada rompe a lógica de funcionamento da Administração Tributária, pois delega ao particular a decisão a respeito da manutenção ou não das autuações em face dele lavrada.²⁰

Por fim, possíveis dúvidas quanto a aplicação do dispositivo em debate, acerca do seu alcance a créditos não tributários, recursos e marco temporal de aplicação, traduzem, segundo os requerentes, ofensa à segurança jurídica.

3.2. ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 13.988/2020

A Advocacia-Geral da União apresentou manifestação nas citadas ADIs, em defesa da constitucionalidade da Lei n. 13.988/2020.

Quanto à constitucionalidade formal da lei em questão, a AGU baseou-se no art. 62, § 12, da CF, aduzindo que “o poder de emenda é prerrogativa institucional inerente ao exercício da atividade legislativa” inclusive em relação à tramitação legislativa de medidas provisórias.

Apesar da necessidade de pertinência temática entre a redação original da Medida Provisória e o texto da lei convertida com inclusão de emenda parlamentar, somente é inconstitucional, segundo a AGU, a hipótese em que há “evidente dissociação” entre seus conteúdos, o que, a seu ver, não ocorreu no caso da MP n. 899/2019.

Afirma-se que a medida provisória em apreço tratava das condições para a realização de transações resolutivas de litígio e que a exposição de motivos ainda citava que o objetivo da medida seria “atacar o gargalo do processo contencioso tributário, cujo estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos”. Portanto, não haveria dissociação com o tema trazido pela emenda parlamentar, que trata critério de desempate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário.

Breno Ferreira Martins Vasconcelos faz coro a esse entendimento, argumentando que a inclusão do art. 28, da Lei n. 13.988/2020, guarda pertinência temática com a redação original, “que também trata de forma de extinção do crédito tributário” (VASCONCELOS, 2022).

Maria Raphaela Dadona Matthiesen, por sua vez, explica que o termo “contrabando legislativo” implica a ideia de algo que é feito às escuras, o que não teria acontecido no presente caso, uma vez que a emenda aglutinativa foi debatida pelo Congresso Nacional e, ainda, submetida e sancionada pela Presidência da República, ou seja, “em uma decisão do Poder Executivo, optou-se por manter essa nova regra, mostrando uma harmonia da decisão entre os poderes legislativo e executivo sobre o tratamento hospedado no caso de empate pelo CARF” (CASA JOTA; INSPER, 2022).

Aduz, ainda, Matthiesen, que a transação, prevista na redação original da Medida Provisória, envolve uma arrecadação de qualidade, ou seja, mais eficiente e adequada, com menor litigiosidade, havendo, assim, uma afinidade lógica entre a proposta de transação e a proposta de inclusão do 19-E.

No tocante à alegação de violação à iniciativa privativa do Presidente da República em leis que disponham sobre organização e funcionamento de órgãos do Executivo, a tese foi refutada ao se afirmar que o art. 19-E não teria relação direta com organização administrativa e tampouco poderia interferir nas atribuições ou estrutura do CARF, mas tão somente disciplinar uma fase do processo administrativo fiscal. Foi destacado, também, que, uma vez se tratando de limitação ao processo legislativo, a norma que trata das regras de iniciativa não comporta interpretação ampliativa.

Argumenta-se, também, que não há afronta ao art. 113 do ADCT, visto que o efeito do art. 19-E na arrecadação, ainda que resultasse em um decréscimo arrecadatório, seria secundário e não direto, por tratar apenas de uma regra de desempate e não uma criação de benefício fiscal. A alteração trata de uma regra processual, não substancial.

Bem assim também não se percebe, no ponto de vista da AGU, que o dispositivo se enquadre como norma ge-

²⁰ Ob. Cit.

ral de direito tributário, não tratando de dispositivo sobre formas de interpretação da lei, em caso de dúvida, mas, novamente, apenas uma regra procedimental, portanto não estaria sujeita à reserva de lei complementar.

Do ponto de vista material, a AGU também crê que o dispositivo criado pela Lei n. 13.988/2020 é compatível com a CF. De início, independentemente dos supostos benefícios do voto de qualidade ou de sua compatibilidade com a CF, nada impede de o legislador estabelecer forma diversa de solução para casos de empate de julgamento.

Para Vasconcelos (2022), os arranjos institucionais devem ser investigados, a fim de analisar quais os benefícios obtidos com a sua manutenção, podendo ser revelada a existência de regras mal desenhadas, permitindo a formulação de novos juízos normativos para adequação, por meio de debates mais racionais que promovam melhores resultados práticos. No caso em comento, tendo em vista a realidade do sistema tributário brasileiro, caracterizado por sua alta complexidade e insegurança, na qual se transfere ao contribuinte a atribuição de interpretar, aplicar e recolher o tributo, o autor acredita que a alteração da instituição do voto de qualidade se mostrava necessária, pois:

[...] o fim do voto de qualidade desloca incentivos e devolve à União o ônus de produzir normas mais claras, investir e promover governança, segurança jurídica e uma relação mais cooperativa com os contribuintes. [...] Além de não afrontar a Constituição Federal, é, entre as opções de desempate, a que mais protege princípios e valores constitucionais, privilegiando, ainda, a eficiência na resolução de litígios em matéria tributária (VASCONCELOS, 2022).

Aqui, fica também a provocação para maior estudo sobre essa questão pelos acadêmicos da Análise Econômica do Direito, a fim de que haja um *nudge*, incentivo comportamental dos interessados.

Vale a digressão para demonstrar os ensinamentos de Cass R. Sustein (2017) acerca dos *nudges*:

[...] Já outras políticas assumem a forma de *nudges* – ao preservar a liberdade de abordagens que orientam as pessoas em direções determinadas, mas que também as permitem seguir o seu próprio caminho. Nos últimos anos, as instituições públicas e privadas têm demonstrado um crescente interesse no uso de *nudges*, já que estes têm baixo custo econômico e potencial para atingir objetivos econômicos e de outra natureza (inclusive a saúde pública). [...]

De fato, alguns *nudges* são devidamente descritos como uma forma de paternalismo suave, porque orientam as pessoas em uma determinada direção. E, mesmo nesses casos, *nudges* são projetados especificamente para preservar a plena liberdade de escolha (SUSTEIN, 2017).

O autor prossegue explicando a importância da transparência pelo Poder Público de tais *nudges*:

Todo o nudging oficial deve ser transparente e aberto ao invés de oculto e encoberto. Na verdade, a transparência deve ser incorporada à simples prática.

[...]

A principal vantagem dos *nudges*, em oposição aos mandatos e proibições, é que eles evitam a coerção. Mesmo assim, eles nunca devem assumir a forma de manipulação ou trapaça. O público deve ser capaz de examinar e rever *nudges* de maneira não inferior às ações governamentais de qualquer outro tipo [...] ²¹

Na lição do Ministro Luiz Fux e do Juiz Bruno Bodart:

Leis e decisões judiciais são importantes não por possuírem um valor em si, mas pelos efeitos causados em relação ao grupo que pretendem atingir – ou que atingem não intencionalmente. Sob a análise econômica, o Direito é uma política pública, sendo que o raciocínio analítico teórico e a pesquisa empírica são utilizados para torná-lo mais eficiente no cumprimento dos objetivos eleitos pela sociedade (FUX; BODART, 2021, p. 2).

Por outro lado, em continuação à defesa da constitucionalidade material do dispositivo, a AGU afirma que as decisões proferidas pelo CARF revelam a vontade do Poder Público, independentemente de sua composição paritária e de haver novo critério de desempate, não havendo que se falar em transferência da decisão final sobre a exigibilidade de um tributo ao contribuinte. Desse ponto de vista, não há, portanto, ofensa à soberania.

Tampouco consegue ver, a AGU, correlação entre os incisos XVIII e XXII, do art. 37 da CF, trazidos como violados pelo art. 19-E, pela suposta prevalência do interesse privado sobre o público, uma vez que tais dispositivos constitucionais tratam apenas da “precedência da administração fazendária e essencialidade e prioridade nas dotações orçamentárias para as administrações tributárias, em todos os entes federativos”, não contendo

21 Ob. cit., p. 1027

nenhum “comando que macule a constitucionalidade do artigo 19-E da Lei n. 10.522/2002”²²

Por outra frente, a suposta violação à inafastabilidade da jurisdição, tese que desdobra pela impossibilidade a Fazenda Pública em judicializar questão decidida pelo CARF, restando essa opção apenas ao contribuinte, seria, segundo a AGU, efeito do art. 156, IX, do CTN, e não do artigo 19-E da Lei n. 10.522/2002.

Gisele Bossa e Danielle Castilho destacam que “O que se viabilizou por meio da inserção do artigo 19-E à Lei n. 10.522/2002 foi a consagração da proteção ao contribuinte aos casos em que, ainda no âmbito da discussão administrativa, não tenha como se garantir a presunção de certeza e liquidez do crédito tributário” (BOSSA; CASTILHO, 2022).

Em suma, argumenta-se em favor do art. 19-E que os vícios de inconstitucionalidade materiais trazidos nas ADIs em comento seriam baseados em princípios constitucionais “dotados de abertura”, buscando extrair de tais normas abstratas uma conclusão concreta específica em seu favor, no caso a manutenção do voto de qualidade do CARF, em detrimento da liberdade do legislador infraconstitucional.

Por fim, quanto à alegação de insegurança jurídica, sopesa-se que as questões trazidas à baila, como alcance, recursos, marco temporal, são acessórias e próprias da interpretação e aplicação de lei, que devem ser abordadas no campo infraconstitucional, não dizendo respeito à constitucionalidade da lei ou ofendendo à segurança jurídica.

3.3. O JULGAMENTO NO STF

Em que pesem os argumentos trazidos contra ou a favor da declaração de inconstitucionalidade do art. 19-E da Lei n. 10.522/2002, a matéria ainda se encontra pendente de julgamento no STF.

Por ora, o relator, Ministro Marco Aurélio, votou pela inconstitucionalidade da norma, apesar de considerar o dispositivo em apreço materialmente constitucional. Filiou-se a ideia de que houve abuso no poder de emenda no processo de conversão da Medida Provisória em lei, incluindo-se tema distinto da redação original e, portanto, ficando maculada pela inconstitucionalidade formal. Em suas palavras:

[...] em estágio avançado da tramitação, ocorreu modificação relevante e sem conexão temática com o texto da proposição original, relacionado à transação, no que extinto o voto de qualidade em processos de determinação e exigência de crédito tributário. Embora eventual inobservância do

prazo para apresentação de emendas, constante da Resolução n. 1/2002 do Congresso Nacional, se situe no domínio das normas internas, por inexistir parâmetro a esse respeito na Lei Maior, ficou prejudicado o debate democrático, próprio do rito de conversão em lei. A pecha formal é suficiente para assentar-se a procedência do pedido formulado. Ante o princípio processual da eventualidade, cumpre examinar, contudo, a existência de vício material.²³

O Ministro Alexandre de Moraes, entretanto, votou pela constitucionalidade da norma, rechaçando a alegação de vício formal, bem como defendendo a constitucionalidade material por acreditar que a norma é protetiva ao contribuinte, justificando, assim, a alteração do critério de desempate, sendo acompanhado integralmente pelos ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.

O Ministro Luis Roberto Barroso votou a favor da constitucionalidade do dispositivo, ponderando, apenas, pela possibilidade de a Fazenda Pública judicializar a decisão do CARF em caso de decisão a ela desfavorável. Para tanto, argumentou que:

Com esse dispositivo legal, no caso de empate, o resultado favorável ao sujeito passivo decorre de mera ficção jurídica criada pela lei, e não de maioria de votos acolhendo a sua tese. É dizer: em tais circunstâncias, o CARF não reconhece a procedência do pedido do sujeito passivo. Os conselheiros se veem diante de um impasse, que não mais pode ser solucionado com recurso ao voto de qualidade. O que resolve esse impasse não é mais a posição de um dos membros do Conselho, mas o comando legal de que, nessa hipótese, o contribuinte é o vencedor. Essas circunstâncias evidenciam o interesse de agir da Fazenda Nacional. A utilização da via judicial para restabelecer o lançamento tributário não poderá ser obstada pelo argumento da preclusão lógica, tendo em vista que em nenhum momento o CARF chegou à conclusão de que tal ato administrativo era ilegal. [...] Reconhecer a possibilidade de a Fazenda Nacional ir a juízo, nessa situação, é imprescindível para resguardar o equilíbrio das relações entre o ente público e o sujeito passivo. Isso porque, se antes o voto de qualidade gerava uma distorção em favor do Fisco, a sua extinção – com resultado necessariamente favorável ao contribuinte em caso de empate –, sem a ressalva aqui realizada, inverteria a balança para o outro lado. E o que se deve bus-

22 BRASIL, STF. ADI 6403, 2020.

23 Marco Aurélio de Mello. **Voto nas ADIs 6.399, 6.403 e 6.415.**

car, em última análise, é a plena isonomia entre as partes, e não a prevalência apriorística de uma sobre a outra.²⁴

O Ministro Alexandre de Moraes, acompanhado dos Ministros Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e Gilmar Mendes discordou nesse ponto, argumentando que “Se o crédito tributário é extinto com a decisão do Carf a favor do contribuinte, não se pode permitir que o Fisco siga questionando-o no Judiciário” (RODAS, 2022).

Acerca desse ponto específico, não obstante o notório saber jurídico do Ministro Luis Roberto Barroso, como já exposto no presente artigo, entende-se que, salvo nos casos em que decisão do CARF favorável aos contribuintes se enquadre nos casos de reclamação previstos no artigo 998 do CPC, não é possível o fisco ter uma “dupla personalidade”, recorrendo de suas próprias decisões. Vale destacar, também, o entendimento até o presente momento acerca dos argumentos de cunho econômico debatidos nas ADIs. O Ministro Alexandre de Moraes rejeitou violação ao art. 113 do ADCT, a seu ver a presunção de alteração de receita e despesa sem um estudo detalhado é indevida, afinal não há expectativa de direito à potencial receita.

Restam pendentes os votos dos ministros Nunes Marques, Rosa Weber, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Luiz Fux, sendo que o julgamento foi interrompido diante do pedido de vista do primeiro.

Por fim, é importante notar que o que se discute nas ADIs em apreço não é a constitucionalidade ou não do voto de qualidade. O dispositivo que previa a utilização deste critério não é o objeto das presentes ações, mas a constitucionalidade do novo critério, a resolução do julgamento em favor do contribuinte.

No nosso ponto de vista, o “novo” critério se amolda perfeitamente aos princípios valiosos da segurança jurídica e *in dubio pro reo*, caros ao direito brasileiro e que não trazem prejuízos ao fisco, como será demonstrado.

3.4. IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE E LIBERDADE POLÍTICA DO LEGISLADOR

Neste ponto, urge a necessidade de tratar da liberdade política do legislador em alterar, quando entender necessário e atendendo ao processo legislativo adequado, o critério anteriormente posto.

O papel do legislador é imperioso na consecução de políticas públicas; cabe a ele traduzir por meio de suas propostas os anseios da própria sociedade, como representante desta que é. Antonio Carlos Torrens assim descreve:

[...] o papel desempenhado pelo Legislativo na condução de determinadas políticas públicas é decisivo, pois representa a legitimação, o controle político, a fiscalização e a vigilância sobre a atividade governamental e canal de comunicação entre os que detêm o poder político e os governados, tornando efetiva a participação do Parlamento na condução política do governo (TORRENS, 2013).

No caso em comento, se o legislador entendeu que o critério de desempate anterior não era o mais adequado neste momento, no qual se preza pela segurança jurídica, pela confiança que deve ser passada ao cidadão, a fim de garantir a liberdade de fazer negócios, em busca de se melhorar o ambiente de negócios no país, e, para tanto, alterou critério procedimental no que diz respeito ao desempate em favor do contribuinte, esta deve prevalecer.

Vale frisar que a opção do legislador não foge do já previsto no CTN, que traz o *in dubio pro contribuinte* no art. 112 do 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.

Sobre o citado artigo, a Ministra do STJ Regina Helena Costa assim dispõe:

O dispositivo, de acentuado cunho social, contempla a chamada interpretação benéfica, referindo-se às normas de direito tributário penal, vale dizer, àquelas que disciplinam as infrações e sanções tributárias. E, assim, nas hipóteses apontadas, aplica-se o princípio universal do direito penal, *in dubio pro reo*: em caso de dúvida, interpreta-se a lei tributária de modo mais favorável ao infrator (COSTA, 2020, p. 112).

Neste contexto, Scaff (2014) explica que deve ser aplicado no processo fiscal o princípio acusatório, próprio do direito penal, e não o princípio dispositivo, próprio do direito civil. Para o autor, quando se discute direito patrimonial no âmbito do direito civil, as duas partes são pessoas privadas, logo o direito patrimonial é, neste caso, disponível. Já quando uma das partes é um ente

24 Luis Roberto Barroso. Voto-vista nas ADIs 6.399, 6.403 e 6.415.

público, há indisponibilidade patrimonial, devendo-se, nesta situação, buscar a verdade material e não apenas a verdade formal, aplicando, assim, o princípio acusatório. Em suas palavras:

A bem da verdade, a distinção está no interesse público e na proteção de bens de extrema importância, como a vida, a liberdade etc. No caso do Direito Tributário, não se defende o patrimônio, sob a ótica do contribuinte, mas também e em especial sua liberdade (SCAFF, 2014, p. 63).

Por esse motivo, Scaff (2014, p. 63) conclui que não se deve utilizar o voto de qualidade nos julgamentos do CAREF. Para ele:

[...] havendo empate nos processos administrativo-fiscais, considera-se que a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria a sua validação. Ou seja, *in dubio pro contribuinte*.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, em sua ampla jurisprudência,²⁵ considera inquestionável a aplicação do princípio *do in dubio pro contribuinte* quando não há má-fé do contribuinte.

Por outro lado, o *in dubio pro contribuinte* mostra-se como importante aliado tanto para colaborar na redução do contencioso tributário, quanto para promover uma relação mais fluida entre fisco e contribuinte, resultando em maior segurança jurídica aos contribuintes. Afinal, como explicado por Marcos de Aguiar Villas-Bôas (2015), a utilização dessa regra para solucionar casos difíceis permite criar padronização e reduzir a imprevisibilidade. Segundo o autor, ainda, o *in dubio pro contribuinte* é:

[...] uma regra jurídica que pode trazer inúmeros benefícios à tributação. Ela pode facilitar a vida de todos os envolvidos, inclusive do fisco, que terá maiores condições de prever, de antemão, qual será o entendimento dos órgãos julgadores sobre determinado assunto. Isso motivará o legislador a produzir textos normativos de maior qualidade e incentivará o fisco a não utilizar interpretações muito forçadas com o fim de arrecadar mais (VILLAS-BÔAS, 2015).

Como se pode notar, o princípio da segurança jurídica, que aqui será protegido pelo *in dubio pro contribuinte*, é um princípio de suma importância no direito tributário e, na lição da Ministra Regina Helena Costa, no contexto da comissão de juristas do Senado que está analisando o processo administrativo tributário, conferir segurança jurídica seria o caminho apto de possibilitar a reversão dos problemas apresentados à comissão referentes ao contencioso fiscal (MENGARDO, 2022).

O STF, por sua vez, na visão de Breno Vasconcelos a partir dos votos até então proferidos pelos ministros nas ADIs 6399, 6415 e 6403, demonstra preocupação em respeitar a opção política pública decidida pelo Congresso e sancionada pelo presidente (MAIA, 2022).

Ademais, no que tange a possíveis preocupações com a arrecadação, é importante destacar que o Poder Executivo possui diversas formas de compensar eventual queda na arrecadação como fez, inclusive, com a edição da Medida Provisória n. 1.115/2022 que aumentou a alíquota da CSLL para instituições financeiras sob a justificativa:

A urgência e a relevância da medida proposta decorrem da necessidade de aumento da arrecadação tributária para manutenção do equilíbrio orçamentário financeiro da União.

Em cumprimento ao disposto na legislação orçamentária, cabe informar que a medida em tela irá gerar aumento de arrecadação estimado em R\$ 244.110.000,00 (duzentos e quarenta e quatro milhões e cento e dez mil reais) para o ano de 2022.²⁶

Vale chamar atenção, também, no âmbito da cultura de meios consensuais e adequados de solução de conflitos, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional têm obtido êxito na recuperação de expressivos valores por meio de transações. Como exemplo, menciona-se que, de dezembro de 2019 a novembro de 2021, foram negociados R\$ 190 bilhões, conforme informações da PGFN (BRANCO, 2022).

Sendo assim, mostra-se que, apesar do debate trazido acerca da constitucionalidade da norma, o desenho que vem sendo traçado no julgamento das ADIs 6399, 6415 e 6403, sinaliza para a declaração de constitucionalidade do art. 19-E, mantendo o critério de desempate em favor do contribuinte, privilegiando o princípio do *in dubio pro contribuinte*, e respeitando a liberdade do legislador pátrio.

25 Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária *in dubio pro contribuinte*? arts. 108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005” (REsp 278.324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006REsp 1574489 / SP, Publicação 03/10/2017, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho; AgRg no REsp 982224 / PR, Rel. Min Mauro Campell, Publicação 27/5/2010. Destaca-se, ainda, as lições de Eduardo Fortunato Bim, ao reconhecer que “tendo a culpabilidade raízes constitucionais, afigura-se inconstitucional qualquer disposição que institua a responsabilidade objetiva no direito sancionador, incluindo o tributário sancionador (BIM, 2001).

26 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1115-22.pdf

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A escolha do voto de qualidade como critério de desempate no julgamento do CARF há muito é alvo de críticas diante da sua previsão legal em um contexto em que a prerrogativa fica limitada a representantes da Fazenda Nacional, dentro de um órgão paritário, somado aos dados que demonstram que a grande maioria dos resultados dos julgamentos em que o critério é utilizado resultam favoráveis ao Fisco.

A alteração legal prevista no art. 19-E trouxe novo marco para os julgamentos do CARF, porém, ao contrário de findar as discussões outrora travadas, trouxe novos questionamentos a respeito do tema.

Com o desenvolvimento da pesquisa, nota-se que o art. 25, § 9º, do Decreto 70.235/1972 fora questionado por afrontar o art. 112 do CTN e o princípio do *in dubio pro contribuinte*, criar a figura de um “superjulgador” contrariando os princípios da isonomia, a parcialidade, motivação e, conseqüentemente, o próprio devido processo legal, não se traduzindo em um meio adequado, necessário e proporcional de solução de empate no CARF.

Em contrapartida, demonstrou-se que as principais alegações em defesa do critério seriam a legalidade, a não aplicação do *in dubio pro contribuinte* no julgamento do CARF, a diferenciação entre paridade e parcialidade e, em especial, a impossibilidade de a fazenda judicializar as decisões proferidas pelo conselho.

Nesse contexto, foram analisados os dados estatísticos de julgamento por voto de qualidade, demonstrando um baixo percentual de processos julgados por meio do voto de qualidade, porém com valores expressivos julgados em favor do fisco, conforme pesquisa realizada pelo INSPER.

Além do CARF, aferiu-se que o CADE e o CRSFN preveem a utilização do voto de qualidade como critério de desempate em seus julgamentos, porém apenas o CRSFN é um órgão paritário e com a presidência sempre exercida por um conselheiro indicado pelo Ministro de Estado da Economia, se assemelhando ao CARF.

Interessante destacar que a CVM, por outro lado, alterou seu entendimento no seu regimento interno para prever que deverá prevalecer a posição favorável ao acusado nos casos de empate.

Na segunda frente da pesquisa, foi analisada a tramitação da conversão da MP n. 889/2019 na Lei n. 13.988/2020, com a inclusão do art. 19-E por meio de emenda aglutinativa e, por fim, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade impetradas em desfavor do dispositivo que alterou o critério de desempate do CARF para a resolução favorável ao contribuinte.

Neste ponto, foram destrinchados os argumentos sobre a inconstitucionalidade formal do art. 19-E, diante do suposto contrabando legislativo, ausência de apreciação pela Comissão Mista, afronta à iniciativa do Presidente da

República, ausência de estimativa do impacto financeiro e orçamentário e exigência de o assunto ser tratado em lei complementar. Bem como foram trazidos os argumentos acerca da inconstitucionalidade material, sobre a suposta prevalência do interesse privado sobre o público com a transferência da decisão sobre a exigência de tributos ao sujeito passivo e seu conseqüente desenrolar em afronta a princípios constitucionais.

Os argumentos em defesa do dispositivo se resumem na sua constitucionalidade formal pela prerrogativa do poder de emenda na tramitação de medidas provisórias, pela pertinência temática entre o texto aprovado e o original, o não cabimento de iniciativa privativa presidencial no assunto legislado e tampouco a necessidade de estimativa do impacto financeiro e orçamentário, contestando, também, os vícios de inconstitucionalidade material apontados, que teriam se baseado apenas em princípios abstratos na tentativa de macular a nova lei.

Entretanto, não é possível ao fisco, salvo em decisões que se adequem às exigências da reclamação prevista no Código de Processo Civil, ter uma “dupla personalidade” e recorrer da decisão de seu próprio órgão, quando favorável aos contribuintes, conforme argumentado pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Importante, também, chamar atenção para a importância do *nudging*, a fim de que estudiosos da análise econômica do direito possam avaliar essas questões e trazer métodos adequados para estimular comportamentos que auxiliem fisco e contribuintes na justiça fiscal.

Pretendeu-se demonstrar, ainda, que se deve prezar pela liberdade política do legislador, em alterar o critério de desempate utilizado pelo CARF e o *in dubio pro contribuinte*, protegendo a liberdade do cidadão e diferentes formas do Poder Executivo manter a sua arrecadação, conseqüentemente, atendendo aos anseios modernos de melhoria do ambiente de negócios do País e que o Poder Executivo possui outras formas de aumentar sua arrecadação com sucesso.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BARROSO, Luís 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.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. **RDA**, Rio de Janeiro, 224, p. 221-237, 2001. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47767/45561>. Acesso em: 13 abr. 2022.

BOSSA, Gisele Barra; CASTILHO, Danielle Caldeirão Santos. O suposto 'fim' do voto de qualidade do Carf em julgamento no STF. **Jota**, 13 abr. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-suposto-fim-do-voto-de-qualidade-do-carf-em-julgamento-no-stf-13042022>. Acesso em: 13 abr. 2022.

BRANCO, Mariana. Ciência de dados e transação tributária estão por trás de recuperação recorde da PGFN. **Jota**, 2 fev. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pgfn-ciencia-dados-transacao-tributaria-recuperao-recorde-02022022>. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 jun. 2022.

BRASIL. Decreto n. 9.889 de 27 de junho de 2019. Dispõe sobre o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional e sobre o Comitê de Avaliação e Seleção de Conselheiros do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional. **Diário Oficial da União**, 28 jun. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9889.htm. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 6 abr. 2022.

BRASIL. Lei 8.884 de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 jun. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei 12.529 de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei n. 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2 dez. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 abr. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm#:~:text=%C2%A7%203%C2%BA%20A%20observ%C3%A2ncia%20do,as%20legalmente%20protegidas%20por%20sigilo. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Exposição de motivos da Medida Provisória 899/2019**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 6 abr. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do Carf e a extinção do crédito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 212, p. 97-98, maio, 2013.

CASA JOTA; INSPER. **Voto de qualidade no Carf: impactos do julgamento no STF**. 2022. 1 vídeo (1h. e 35 min.). Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=RrbNrjPbTiQ>. Acesso em: 22 abr. 2022.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Processo Administrativo Sancionador n. RJ2014/10556**. Rio de Janeiro: CVM, 2014. https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/sancionadores/sancionador/anexos/2017/RJ201410556_FORJAS_TAUROS.pdf. Acesso em: 3 abr. 2022.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Resolução n. 24 de 5 de março de 2021**. Dispõe sobre o Regimento Interno da Comissão de Valores Mobiliários. Rio de Janeiro: CVM, 2021. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol024.html>. Acesso em: 3 abr. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional em sua moldura constitucional**. São Paulo: Forense, 2020, p. 112.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. v. I.

DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a Ótica do Art. 112 do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, 40, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-correta-aplicacao-do-voto-de-qualidade-no-ambito-do-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-carf-sob-a-otica-do-art-112-do-ctn/#:~:text=O%20questionamento%20do%20voto%20qualificado,ser%-C3%A1%20analisado%20em%20momento%20oportuno>. Acesso em: 03 abr. 2022.

FERREIRA, Antônio Airton. Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado? **Thomson Reuters Checkpoint**, 9 set. 2013.

Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carf-precisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>. Acesso em: 3 abr. 2022.

FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2021.

INSPER. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/05/Analise_recorrencia_votos_qualidade_Carf_11052020.pdf. Acesso em: 3 abr. 2022.

LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMAN, Susy Gomes. Observatório CARF: o voto de qualidade em números. **Jota**, 12 ago. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso em: 20 abr. 2022

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O voto de qualidade no processo administrativo tributário e o artigo 112 do Código Tributário Nacional. **Revista Notus IBET**, p. 982, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/voto-de-qualidade-no-processo-administrativo-tributario-e-o-artigo-112-do-codigo-tributario-nacional-por-pedro-guilherme-accorsi-lunardelli/>. Acesso em: 20 abr. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAIA, Flávia. STF: 5 a 1 a favor do desempate pró-contribuinte no Carf; julgamento foi interrompido. **Jota**, 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.jota-info.cdn.ampproject.org/c/s/www.jota.info/stf/do-supremo/stf-5-a-1-a-favor-do-desempate-pro-contribuinte-no-carf-julgamento-foi-interrompido-24032022?amp>. Acessado em: 21.04.2022

MARQUES, Marco Aurélio Zortea; CARVALHO, Moisés de Sousa. Reflexões sobre o voto de qualidade no CARF. **Jota**, 9 jan. 2017. Disponível em: https://www.jota.info/?pagina=paywall&redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017. Acesso em: 3 abr. 2022.

MENGARDO, Bárbara. Conciliação e mediação na esfera tributária serão focos de comissão no Senado: a ministra do STJ Regina Helena Costa, que preside o grupo, diz que propostas serão apresentadas em 180 dias. **Jota**, 6 abr. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/conciliacao-e-mediacao-na-esfera-tributaria-serao-focos-de-comissao-no-senado-06042022>. Acesso em: 3 abr. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Brasília: CARF, 2015. Disponível em: [\[ainformacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf\]\(http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-ainformacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf\). Acesso em: 04 abr. 2022.](http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-</p></div><div data-bbox=)

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Relatório das decisões do CARF janeiro a dezembro de 2016**. Brasília: CARF, 2017. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Relatório das decisões do CARF**. Brasília: CARF, 2020. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202012-dezembro.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2022.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria MF n. 327 de 11 de julho de 1977**. Dispõe sobre o Regimento Interno da Comissão de Valores Mobiliários. Brasília: MF, 1977. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/leis-decretos/anexos/PortariaMF-327-77-regimento-da-cvm.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2022.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. Portaria n. 630, de 5 de novembro de 2019. Regimento Interno do Conselho Nacional do Meio Ambiente. **Diário Oficial da União**, Brasília, 8 nov. 2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-630-de-5-de-novembro-de-2019-226923811>. Acesso em: 6 abr. 2022.

MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. Os conselhos de contribuinte do Ministério da Fazenda e a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Fórum CESA**, Belo Horizonte, ano 4, n. 10, p. 80-83, jan./mar. 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal a luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 76, 2007.

RODAS, Sérgio. Plenário do Supremo forma maioria para validar fim do voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico**, 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-24/supremo-forma-maioria-validar-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

ROCHA, Sérgio André. Inconstitucionalidade e controvérsias do fim do voto de qualidade. **Jota**, 17 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inconstitucionalidade-e-controversias-do-fim-do-voto-de-qualidade-17042020>. Acessado em: 2 maio 2022.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 439.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista**

Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 90, p. 6-7, nov./dez., 2017

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, dez. 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 966.930**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200701566336&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 22 abr. 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6399**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5899306>. Acesso em: 6 abr. 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6403**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5900086>. Acesso em: 06 abr. 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6415**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/>

estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5907820. p. 2. Acesso em: 6 abr. 2022

SUSTEIN, Cass R. Nudging: um guia muito resumido. **Revista Estudos Institucionais**, v. 3, 2, p. 1026-1027, 2017.

TORRENS, Antonio Carlos. Poder Legislativo e políticas públicas: uma abordagem preliminar. **Revista de Informação Legislativa**, Ano 50, n. 197, p. 189-204, jan./mar. 2013.

TRIBUNAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. **Apelação em Mandado de Segurança, nº 2005.34.00.032899-7/DF**. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 6 abr. 2022

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. O fim do voto de qualidade no Carf é constitucional e conveniente. **Consultor Jurídico**, 19 mar. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-19/breno-vasconcelos-fim-voto-qualidade-carf2>. Acessado em: 20 de abril 2020.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência. **Consultor Jurídico**, 21 dez. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acessado em: 2 abr. 2022.

Doris Canen

Chefe de Gabinete da Secretaria Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do CNJ. LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College London (Bolsista *Chevening*). Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV. Mestre e Bacharel em Direito pela UCAM.

Bruna Gonçalves Ferreira

Auxiliar Administrativa do Escritório das Nações Unidas de Serviços para Projetos (UNOPS). MBA em Gestão Pública pela Escola Paulista de Direito. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense.