

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

FACULDADE DE DIREITO

FABIO CORRÊA SEVERO

**CONSTITUCIONALIDADE (OU NÃO) DO VOTO DE QUALIDADE EM
TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS COMO O CARF**

PORTO ALEGRE

2019

FABIO CORRÊA SEVERO

**CONSTITUCIONALIDADE (OU NÃO) DO VOTO DE QUALIDADE EM
TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS COMO O CARF**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio Grande do Sul, como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Andrei Pitten Veloso

PORTO ALEGRE

2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço, principalmente, a minha mãe pelo carinho e amor em todos esses anos. Agradeço à minha namorada, Morgana, e sua família pelo suporte nesses últimos tempos. Por fim, agradeço à UFRGS pelo curso de qualidade oferecido e ao meu orientador, Professor Andrei Pitten Veloso.

*“Memento Mori. Memento Vivere”
(Provérbio Latino)*

RESUMO

O presente trabalho de conclusão do curso de Ciências Sociais e Jurídicas consiste em analisar o pedido da Ordem dos Advogados do Brasil, por meio do ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade, de retirada do ordenamento jurídico nacional comando legal que inclui o *voto de qualidade* em deliberações das turmas existentes no Conselho de Administração dos Recursos Fiscais-CARF, estrutura existente dentro do Ministério da Economia, composto paritariamente entre representantes da Fazenda Nacional – Auditores-Fiscais da Receita Federal de larga e comprovada experiência – e representantes escolhidos por associações nacionais que representam os contribuintes.

Por meio do estudo da viabilidade e pertinência do pleito do Conselho Federal da OAB, trespassa-se o processo administrativo fiscal brasileiro, comparando-o com legislações de outros países no tocante ao exame de assuntos tributários fora do âmbito jurisdicional.

Com a intuito de esmiuçar o problema instaurado pela extravagância de existir um comitê administrativo paritário, em que o presidente de uma turma participa do sufrágio não apenas em situações de empate, mas em votações ordinárias ocorridas, detalha-se a história da criação e do funcionamento ao longo da história no CARF, as regras aplicáveis atualmente e como a jurisprudência está se posicionando neste conflito, mesmo que seja em decisões concernentes a outros tribunais administrativos existentes, como no CADE, por exemplo.

Além disso, a fim de responder se é lícita a proposição da OAB, estudam-se os princípios que norteiam a atividade tributária no país, sob o prisma da Constituição Federal de 1988. Para isso, contextualiza-se, também, um a um, os argumentos avocados pela entidade autárquica especial, realçando a adequação dos mesmos e sua aplicação prática em harmonia e coerência com o sistema jurídico positivado brasileiro.

Palavras-chave: Voto de qualidade. CARF. Limites da decisão administrativa. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Princípios limitadores do Direito tributário

ABSTRACT

The current Course Conclusion Paper in Social and Legal Sciences consists in analyzing the OAB (Bar Association) request, through the filing of "Ação Direta de Inconstitucionalidade" (Direct Action of Unconstitutionality) lawsuits, and of removal of legal framework that includes the *casting vote* in deliberations of the existing panels within the Administrative Tax Appeals Council (hereby also mentioned as CARF), a structure that exists in the Ministry of Finance, composed at equal levels by representatives of the Department of Treasury – Tax Auditors of broad and comproved experience - and representatives selected by national associations that represent the taxpayers.

By studying the viability and pertinence of the OAB's Federal Council plea, the Brazilian Administrative Tax Process is shown, by comparing it to other countries legislation regarding the examination of tax matters out of the jurisdictional field.

In the hopes of breaking down the problem that has been created by the extravagance of the existence of an equal levels administrative committee, where the president of one panel takes part in the suffrage not only in tied situations, but in ordinary votings, the history of the establishment and functioning throughout CARF's history is detailed, as well as the rules that currently apply and how the jurisprudence is positioning itself in this conflict, even in situations that concern other existing administrative courts, such as CADE (Administrative Council of Economical Defense) for instance.

Also, to come to an answer as to if OAB's proposition is authentic, the principles that guide de taxing activity in the country are studied, under the terms of the Federal Constitution of 1988. In order to achieve that, the arguments brought by the special autarkic entity are also contextualized, one by one, highlighting their accuracy and their practical use in harmony and consistency with the Brazilian positive laws system.

Keywords: Casting vote, CARF, Administrative Decision Limits, Direct Unconstitutionality Action, Tax Law Limiting Principles.

LISTA DE TABELAS

| | |
|----------------|-----|
| Tabela 1 | 107 |
| Tabela 2 | 108 |
| Tabela 3 | 109 |
| Tabela 4 | 110 |
| Tabela 5 | 111 |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 10 |
| 2. DA ADIN Nº 5.137/DF | 14 |
| 3. HISTÓRIA DOS ÓRGÃOS TRIBUTÁRIOS-ADMINISTRATIVOS RECURSAIS NO BRASIL | 22 |
| 3.1. A CRIAÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE | 24 |
| 3.2. SURGE A COMPOSIÇÃO PARITÁRIA | 27 |
| 4. O CARF | 31 |
| 4.1. A ESTRUTURA DO CARF | 33 |
| 4.2. DA DESIGNAÇÃO DOS CONSELHEIROS E SEUS DEVERES..... | 35 |
| 4.3. DOS DEVERES E DAS LIMITAÇÕES DO CONSELHEIRO | 36 |
| 4.4. DO COMITÊ DE ACOMPANHAMENTO, AVALIAÇÃO E SELEÇÃO DE CONSELHEIROS | 38 |
| 4.5. DO PROCEDIMENTO E DO JULGAMENTO | 39 |
| 5. O VOTO DE QUALIDADE NAS DECISÕES DOS COLEGIADOS DO CARF | 41 |
| 6. DIREITO COMPARADO - O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EM OUTROS PAÍSES | 44 |
| 6.1. DEFINIÇÃO DE DIREITO COMPARADO..... | 44 |
| 6.2. FRANÇA | 46 |
| 6.2.1. O contencioso administrativo na França | 46 |
| 6.2.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na França | 49 |
| 6.3. ESPANHA | 50 |
| 6.3.1. Contencioso Administrativo Na Espanha | 50 |
| 6.3.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na Espanha | 52 |
| 6.4. ITÁLIA | 54 |
| 6.4.1. O Contencioso Administrativo Na Itália | 54 |
| 6.4.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na Itália | 57 |
| 6.5. ALEMANHA | 58 |
| 6.5.1. O Contencioso Administrativo Na Alemanha | 58 |
| 6.5.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na Alemanha | 60 |
| 6.6. PORTUGAL | 61 |
| 6.6.1. O Contencioso Administrativo Em Portugal | 61 |
| 6.6.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Em Portugal | 65 |
| 6.7. URUGUAI E ARGENTINA | 66 |
| 6.7.1. O Contencioso Administrativo No Uruguai E Na Argentina | 66 |
| 6.8. O CONTROLE DA LEGALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS-TRIBUTÁRIOS NO BRASIL | 70 |
| 7. PROCESSO <i>VERSUS</i> PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO | 72 |
| 8. AS QUESTÕES SUSCITADAS PELA OAB: O VOTO DE QUALIDADE É, REALMENTE, INCONSTITUCIONAL? | 76 |
| 8.1. O QUE A OAB REQUEREU?..... | 76 |
| 8.2. A HIPOTÉTICA VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS | 77 |
| 8.2.1. Princípio Da Legalidade | 80 |
| 8.2.2. Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade | 82 |
| 8.2.3. Princípio do devido processo legal | 84 |
| 8.2.4. Princípio da motivação | 85 |
| 8.2.5. Princípios da impessoalidade e da igualdade | 86 |
| 8.2.6. Princípios do contraditório e da ampla defesa | 87 |

| | |
|---|------------|
| 8.2.7. Princípio da segurança jurídica | 88 |
| 8.2.8. Princípio do interesse público e da eficiência..... | 89 |
| 8.2.9. Princípio da verdade material | 90 |
| 8.2.10. Há, afinal, ofensa a princípios constitucionais na normatização do voto de qualidade? | 92 |
| 8.3. DEVERIA SER APLICADO O ARTIGO 112 DO CTN? | 99 |
| 8.4. OS VOTOS DE QUALIDADE SÃO REALMENTE FAVORÁVEIS À FAZENDA?... 104 | |
| 8.5. O VOTO DE QUALIDADE EM OUTROS LOCAIS. A PREVISÃO NO REGIMENTO DO STF E NO CADE | 113 |
| 8.6. AS DECISÕES JUDICIAIS RECENTES ACERCA DO ASSUNTO. AS MANIFESTAÇÕES DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO E DA PROCURADORIA- GERAL DA REPÚBLICA | 115 |
| 8.7. COMO O LEGISLATIVO ESTÁ TRATANDO O TEMA | 119 |
| 8.8. O ANTEPROJETO DO CÓDIGO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO | 123 |
| 9. ALTERNATIVAS AO VOTO DE QUALIDADE..... | 125 |
| 9.1. SUBSTITUIR O MODELO ATUAL PELO SISTEMA FRANCÊS DE JURISDIÇÃO DUPLÍCE | 125 |
| 9.2. A SEPARAÇÃO ENTRE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E O EXERCÍCIO DA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA | 126 |
| 9.3. MODIFICAÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO CARF | 126 |
| 9.4. VALIDAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE POR UMA TURMA DE JUÍZES FEDERAIS | 127 |
| 9.5. O VOTO DE QUALIDADE SER CORROBORADO POR OUTROS INTEGRANTES SORTEADOS DO CARF..... | 128 |
| 9.6. POSSIBILIDADE DE A FAZENDA DISCUTIR NA JUSTIÇA DECISÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE | 128 |
| 10. CONCLUSÃO..... | 130 |
| 11. REFERÊNCIAS | 133 |
| 11.1. LIVROS E ARTIGOS..... | 133 |
| 11.2. ARTIGOS DE JORNAL..... | 136 |
| 11.3. LEGISLAÇÃO | 136 |

1. INTRODUÇÃO

Em outubro de 2017, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (doravante, OAB) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar, fulcrada nos arts. 102, inciso I, alínea “a”, e 103, inciso VII da Constituição Federal e no art. 2º, inciso VII da Lei n. 9.868/99, em face ao Congresso Nacional da República Federativa do Brasil, responsável pela confecção da Lei nº 11.941/09, precipuamente pela inclusão do parágrafo nono do artigo 25 no Decreto nº 70.235/72¹–, modificando a legislação tributária até então vigente, atinente ao processo administrativo fiscal brasileiro.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

(...) a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; 2- CF/88 – art. 103, VII

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

(...)

VII- Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

Consoante a impetrante, a nova redação conferida pelo supracitado diploma legal, especificamente em relação à expressão “*que, em casos de empate, terão o voto de qualidade*”, confrontaria diferentes princípios constitucionais, “*como o da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade*”, assim como estaria francamente dissonante ao plasmado no artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

A queixa, agora enviada a controle abstrato para averiguação de uma pretensa inconstitucionalidade, é explícita: o acoimado dispositivo legal faz com que o julgador – no caso, o presidente das turmas existentes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que regimentalmente sempre será um representante da Fazenda – seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais, seja em turmas ordinárias e especiais – opine e participe votando ordinariamente em qualquer julgamento e essa sua decisão (o voto) prevalecerá, caso a deliberação da turma resulte empatada ao final.

¹ §9º do Artigo 25 – Decreto nº 70.235/72(...) 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”.

O tema é de extrema relevância e deve ser enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, não somente por ser o *guardião da Constituição*, mas essencialmente pelas consequências econômicas que o deslinde da ação acarretará.

Apesar de os efeitos econômicos –máxime se acolhida a tese da OAB – serem sobejo importantes, cujos reflexos poderiam prejudicar o orçamento brasileiro, em curto prazo, e, até, a médio e longo prazo, exigir resposta compulsória do Congresso Nacional para mudar o procedimento administrativo fiscal, seja na composição dos órgãos ou até em sua extinção, haja vista o impacto nas contas públicas, o propósito desse trabalho não tangenciará em nenhum momento este aspecto.

A análise da conjecturada inconstitucionalidade basear-se-á unicamente nas questões jurídicas que envolvem a matéria. Malgrado o enunciado agora exposto, é cediço que se proliferam decisões judiciais fundamentadas, mormente, no “*perigo de grave dano à ordem e à economia pública*”, como pode ser observada recentemente na Medida Cautelar para Suspensão da Segurança nº 5.282/DF², prolatada pelo Ministro do Pretório Excelso Luiz Fux, em 25 de março de 2019. Específico referendo será alvo de considerações ao longo das páginas do trabalho.

Do mesmo modo, embora sejam aduzidos em certo instante os números dos julgamentos nesta instância administrativa que favorecem as pretensões dos contribuintes, cotejando-os com os que ratificam o posicionamento da Fazenda, por intermédio da manutenção dos autos de infração lavrados pelos Auditores-Fiscais, não há a presunção e a ambição de aferir pontos subjetivos que ultrapassam a valência jurídica do tema. Assim, não se discorrerá sobre questões anímicas e psicológicas que permeariam os votos dos conselheiros membros do CARF, o que seria, no fim, mera bazófia, uma vez que estudos acadêmicos que versam a respeito dessas vertentes não foram pesquisados.

Além da referida ADIN, tantas outras ações acumulam-se nos tribunais pátrios questionando a preponderância da orientação de um conselheiro, necessariamente Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, isto é, membro dos quadros da Fazenda Pública, sobre os demais votos, em um colegiado paritário.

² Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar para Suspensão da Segurança nº 5.282/DF. min. Luiz Fux, 25/03/2019.

Enaltece-se que se reforçou a magnitude do assunto com a deliberação proferida pelo Juízo da 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal³ nos autos do Mandado de Segurança nº 1005439-62.2018.4.01.3400, impetrado por Whirlpool S/A. contra ato do presidente de turma do CARF que, com seu voto de qualidade, manteve lançamento com consequente cobrança de crédito tributário contra a empresa.

Salientou-se, na decisão, que o artigo 54 do Regulamento Interno do CARF (RICARF) exorbitaria o poder regulamentar, pois o voto de qualidade no contencioso administrativo supostamente violaria vetores constitucionais, como os princípios do devido processo legal, da igualdade, da razoabilidade e o democrático.

A decisão do juízo ulteriormente foi sustada monocraticamente por Desembargador do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, mas revertida pela Corte regional em sede de agravo interno, o que obrigou o Supremo Tribunal Federal a se posicionar liminarmente após a interposição de medida cautelar pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional⁴.

Percebe-se, portanto, neste prolegômeno, que o assunto, por si só polêmico e com alto teor de importância para conflitar pesadas mudanças na interpretação da legislação tributária hodierna, possui argumentos sólidos de ambos os lados e que a não preponderância nas decisões nas instâncias inferiores faz com que a definição a ser exarada pelo STF – se o parágrafo nono do artigo 25 da Lei nº 11.949/09 é inconstitucional ou não – seja tomada o mais breve possível.

A celeuma afeta a tranquilidade dos julgados administrativos, sempre contestados quando decididos pelo voto de minerva de um conselheiro oriundo da Receita Federal. Outrossim, a irresignação dos contribuintes transborda os cartórios das varas federais da justiça, diminuindo a celeridade nos julgamentos dos méritos de diversas outras ações tributárias, tão imperiosas quanto.

O trabalho desenvolver-se-á em três frentes. Inicialmente, retrataremos, sem avançar no mérito, quais os argumentos que a OAB, em uma ação direta de inconstitucionalidade, utilizou para requerer a retirada do ordenamento jurídico nacional do instituto do voto de qualidade e, como corolário dessa asserção, a aplicação do benefício da dúvida em favor dos contribuintes, conforme gizado no artigo 112 do Código Tributário Nacional. Daí, recordar-se-á a história do

3 Mandado de Segurança nº **1005439-62.2018.4.01.3400**, 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, Juíza Substituta de Direito: Diana Wanderley, 20/06/2018

4 Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar para Suspensão da Segurança nº5.282/DF, Min. Luiz Fux, 25/03/2019

Conselho dos Contribuintes e a inclusão do voto de qualidade no corpo normativo pátrio, assim como, resumidamente, mostrar-se-á como funciona o procedimento administrativo fiscal em outros países.

Traçar-se-á, a seguir, em capítulo próprio, um panorama de como está estruturado hodiernamente o CARF, em análise não mais que perfunctória de suas atribuições e competências, a sua composição, a forma de escolha de seus componentes – os conselheiros – e as vicissitudes do procedimento de julgamento. Neste diapasão, concentra-se grande destaque na natureza do voto de qualidade e o que ele significa e como se alinha ao direito constitucional administrativo.

Em um terceiro momento, por meio de uma abordagem dogmática, instrumental, partir-se-á para o cotejo entre alguns dos vetores constitucionais que a OAB indica terem sido violados, como os princípios da legalidade, isonomia, do devido processo legal e seus desdobramentos (imparcialidade, colegialidade e fundamentação da decisão), e o esquema proposto pela legislação tributária para resolver empates na votação em turmas administrativas – pelo denominado voto de qualidade.

Da mesma forma, avaliar-se-á se: (a) há embasamento na fundamentação de inconstitucionalidade formal na inserção da expressão “*que, em casos de empate, terão o voto de qualidade*”, mediante lei ordinária, (b) se caberia o emprego do esposado no artigo 112 em casos de igualdade na sessão deliberativa, como insinua a autarquia especial, (c) a maneira como o Poder Judiciário lida com o tema até agora, (d) há realmente prejuízo ao contribuinte no desempate pelo voto de qualidade, e, por fim, (e) haveria outras alternativas ao voto de qualidade?

Encerra-se a pesquisa concluindo se o voto de qualidade seria mesmo inconstitucional e se existiriam propostas que preenchessem de forma mais robusta os princípios constitucionais da isonomia, da legalidade e do devido processo legal, sob os auspícios de um Estado Democrático de Direito.

2. DA ADIN nº 5.137/DF

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou em outubro de 2017 Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a expressão “*que, em caso de empate, terão o voto de qualidade*”, contida no parágrafo 9º do Artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, com redação conferida pela Lei nº 11.949/09.

A regra entabulada no corpo do retromencionado diploma normativo estabelece que, caso haja empate em julgamentos realizados no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - seja nas Turmas Ordinárias, seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, o voto do Presidente da turma – que vota ordinariamente em qualquer julgamento – prevalece, o que se denomina **voto de qualidade**.

A seguir, o excerto que pontifica a mudança no Decreto nº 70.235/72⁵, conhecido como o Decreto do PAF – procedimento administrativo fiscal federal:

LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009.

Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

(...)

Art. 25. O Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

§ 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.

⁵ DECRETO Nº 70.235/72, § 9º ART. 25, com redação dada pela Lei nº 11.941/09.

(...)” (grifos da transcrição)

De acordo com a entidade, “(...) o texto confronta princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como está em franca contrariedade ao artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN”⁶.

Alega, no mérito, que há rútila violação aos princípios da isonomia e do devido processo legal, em afronta à razoabilidade e proporcionalidade em sentido estrito, pois, por ser responsável pela fase recursal do contencioso administrativo, o CARF tem como missão institucional assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução de litígios tributários.

Por ser configurado de maneira paritária, com número equivalente (quatro) de componentes provenientes da escolha de corporações - representantes dos contribuintes e de (quatro) funcionários do Ministério da Economia, no caso, Auditores-Fiscais da Receita Federal, a OAB entende estar eivado o fim propugnado ao CARF ao conferir ao Presidente da Turma o poder de desempatar – já tendo dado seu posicionamento – votações igualadas (4 a 4 ou 3 a 3, caso a turma não esteja completa, recordando-se de que é imperiosa a participação de mais da metade dos membros na sessão deliberativa).

A autarquia menciona que o dispositivo impugnado concede ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade, o que, segundo ela, “reverte o resultado do julgamento com novo voto”⁷. Faz inferência que este “novo voto” quase sempre é em desfavor dos contribuintes.

Nas palavras da querelante, o voto de qualidade seria pertinente apenas nas situações em que, não tendo votado o Presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado: “Não sendo assim, os Presidentes das Turmas terão um poder indevido, o que afronta o princípio constitucional da isonomia entre os conselheiros”⁸, tece em seu arrazoado.

Funciona, também, ao arrepio do princípio da proporcionalidade, no dizer da OAB, ilustrando seu pensamento com o que preceitua o emérito professor Juarez Freitas, "o princípio

⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº5.137/DF.

⁷ Ibidem.

⁸ Ibidem.

da proporcionalidade quer significar que o Estado não deve agir com demasia, tampouco de modo insuficiente na consecução dos seus objetivos”⁹.

Alude à reportagem publicada no jornal Valor Econômico, na edição do dia 15 de julho de 2016, intitulada “Justiça cancela julgamentos com voto de qualidade”, em que se assevera que dos processos julgados entre janeiro e maio daquele ano, “95% dos casos submetidos ao voto de qualidade foram decididos de modo desfavorável aos contribuintes, isto é, dos 110 acórdãos publicados, apenas seis foram desempatados de forma contrária aos interesses do fisco nacional”¹⁰.

O levantamento foi efetuado, segundo a matéria jornalística, pelo escritório de advocacia Lunardelli. Assinala, ainda, em uma das poucas decisões a que se refere ao longo do texto, da 13ª Vara Cível de Seção Judiciária do Distrito Federal¹¹, que a magistrada mandara voltar o julgamento na seara administrativa sem que houvesse a possibilidade de desempate pelo voto de qualidade.

No entanto, convém assinalar que o Regimento Interno do CARF, que, à época da propositura da ADIN nº 5.137/DF, era regulamentado pela Portaria MF nº 329, de 04 de junho de 2017, não designava outra forma de determinar o final da contenda para um dos lados sem que seja pelo voto de qualidade. Nem este regimento, norma complementar em decorrência do que pontifica o inciso I do artigo 100 do Código Tributário Nacional, nem outra regra de maior envergadura demarcam o que fazer no caso deste tipo de empate.

Imprescindível apontar que o inciso VI do artigo 97¹² em combinação com o inciso I do artigo 111¹³ do CTN põem óbice à utilização do instituto da renúncia fiscal plasmado em dois brocardos latinos que tratam da interpretação do direito tributário: o atávico *in dubio contra fiscum* e o seu cânone sucedâneo, *in dubio contra sacrificium*.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
(...)

9 FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Ed. Malheiros, 1997, p.168.

10 JUSTIÇA cancela julgamentos com voto de qualidade. **Jornal Valor Econômico**, versão digital. 2016. <https://www.valor.com.br/legislacao/4635391/justica-cancela-julgamentos-com-voto-de-qualidade>, Acessado às 19:19h do dia 20/05/2019.

11 Processo n. 1002068-27.2017.4.01.3400:. 13ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Juíza Édna Marcia Silva Medeiros Ramos, 06/07/2016.

12 Código Tributário Nacional. LEI N5.172/66. ART.97, INCISO VII

13 Código Tributário Nacional. LEI N5.172/66. ART.111, INCISO I

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades
 (...)

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A indigitada ação aforada pela OAB clama pela inconstitucionalidade parcial do comando legal, sustentando que o paradigma aventado pela lei tributária de 2009, além de ser um opróbrio a diversos mandamentos presentes em nossa constituição, sejam de ordem natural, como também positivados, seria flagrantemente ilegal, por contribuir aos propósitos do Fisco: “(...)o voto duplo do Conselheiro Presidente, representante da Fazenda Nacional, passa a servir aos desígnios de uma das partes, ou seja, o Fisco”¹⁴.

Sublinha-se, consoante já exposto no capítulo introdutório, que o trabalho se esquivava de ingressar no mérito de tal diatribe, pois a referida assertiva é uma acusação a um tipo de comportamento que não se escuda em quaisquer dos pilares do direito administrativo, insculpidos no artigo 37 da CF/88, com a redação reformulada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte¹⁵:

Outrossim, há previsão expressa no RICARF, em seu artigo 41 que sentencia:

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 sociedade¹⁶. (grifou-se)

14 ADIN nº 5.137/DF

15 Constituição Federal/88. ART. 37

16 Regulamento Interno Do Carf. Portaria MF nº 329/2017. ARTIGO 41

No corpo da ADIN, a OAB registrou que essa linha de raciocínio coadunava com o proferido pelo Ministro Marco Aurélio¹⁷, quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 682.486/DF, ao examinar a constitucionalidade do art. 8º, II, da Lei nº 8.884/94, que atribuía a prerrogativa de voto duplo ao Presidente do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE nas deliberações da autarquia. O Ministro, naquela ocasião, explanou:

O deslinde do importante caso submetido ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE ocorreu mediante manifestação de dupla vontade – dupla no sentido de duplo voto – do Presidente do órgão, contrariando-se, a meu ver, parâmetros constitucionais, princípios implícitos na Carta 1988. Não consigo, diante das balizas da Constituição, dita ‘cidadã’ por Ulysses Guimarães, concluir que alguém possa ter o poder tão grande de provocar um empate e, posteriormente, reafirmando a óptica anterior, dirimir esse mesmo empate¹⁸.

Há a reprodução de trecho com conteúdo do voto também do Ministro Carlos Britto, que na mesma sessão questionou:

[...] um homem, um voto. [...] Quem decide é a maioria. Os órgãos públicos podem decidir ignorando o princípio da majoritariedade? Princípio é mais do que nudular, medular da democracia. Pode um dirigente de uma autarquia votar duas vezes? Vossa Excelência lembrou: ele compôs a igualdade – a votação estava 3 a 2 para a agravante -, então, ele conseguiu empatar, e ele mesmo desempatou. É republicano, é coerente com a Constituição?¹⁹

Observa que o modelo instituído pelo Poder Judiciário seria a solução mais adequada e harmônica com a Constituição Federal: somente haveria a prerrogativa de proferir o voto de qualidade

em hipóteses excepcionais, basicamente quando houver ausência de ministro em virtude de impedimento/suspeição ou vaga/licença médica superior a trinta dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o ministro licenciado, como preceitua o artigo 13, inciso IX, do Regimento Interno do STF²⁰.

17 Apesar dos votos dos dois ministros, o recurso culminou por não ser conhecido pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, ante a falta de prequestionamento da matéria constitucional

18 Agravo de Instrumento nº 682.486/DF – rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Julgamento: 18 de outubro de 2007, DJ-e 23/10/2007.

19 Agravo de Instrumento nº 682.486/DF – rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Julgamento: 18 de outubro de 2007, DJ-e 23/10/2007

20 ADIN nº 5.137/DF

Ademais, somando-se ao pleito de inconstitucionalidade por hipotética afronta a variados princípios constitucionais, a OAB insurge-se por pretensa inconstitucionalidade formal no acréscimo do §9º no artigo 25 do Decreto n. 70.235/72 pela Lei nº 11.941/09. Haveria, na argumentação da entidade, invasão de competência outorgada à lei complementar (artigo 146, inciso III, alínea “b” da CF/88) por violação ao artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN.

A aludida inconstitucionalidade formal teria como motivo o tratamento de matéria destinada a lei complementar por lei ordinária. Para a reclamante, o âmbito temático aponta para a lei complementar, porquanto o artigo 112 do CTN é vocacionado a dispor sobre obrigação e crédito tributário. Consigna:

Em hipótese de empate no julgamento, deve prevalecer o princípio do *in dubio pro contribuinte* disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN²³, uma vez que diretriz de aplicabilidade de todas as normas sancionatórias no campo do Direito Tributário²¹

A citação à regra implícita do *in dubio pro contribuinte* tem como base, intensifica a OAB, a secular sentença empregada no Direito Penal, o propalado *in dubio pro reo*. De acordo com a entidade autárquica, ao remeter ao artigo “*In dubio pro contribuinte aumenta eficácia estatal*”²², do pesquisador e Doutor Marcos de Aguiar Villas-Bôas, O uso desse instituto facilitaria o trabalho do próprio Fisco e dos contribuintes, ao incrementar benefícios como redução da imprevisibilidade e aumento da segurança jurídica, além de aportar maior celeridade na tramitação dos processos, argumenta.

21 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº 5.172/66.

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.

22 VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte aumenta eficácia estatal*:

<http://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal> , Acessado em 20/05/2019, às 23:20h.

Prosseguindo, é feita uma remição a julgamento administrativo na esfera do Superior Tribunal de Justiça (RMS 24.559/PR), em que o Tribunal da Cidadania anula a aplicação de sanção cominatória da Polícia Civil a servidor devido a voto “dúplice” de componente do colegiado, com a justificativa de que o voto de qualidade somente poderia ser proferido se não houvesse votado anteriormente.

DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1o. E664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, à atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o Processo Penal comum, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina.

2. A teor dos arts. 615, § 1o. e 664, parág. único do CPP, somente se admite o voto de qualidade - voto de Minerva ou voto de desempate - nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.

3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado.

4- .Recurso que se dá provimento, para considerar aplicada ao Servidor Policial Civil, no âmbito administrativo, a sanção suspensiva de 90 dias, por aplicação analógica dos arts. 615, § 1o. e 664, parág. único do CPP, inobstante o douto parecer ministerial em sentido contrário.²³

Repristina-se, agora, no fim deste capítulo, dando azo ao seguinte, em que será contada a história do Conselho de Administração de Recursos Fiscais e de seus antecessores, trechos com o teor do mérito do pedido de medida cautelar e os pedidos finais requeridos pela OAB, pois são uma compilação de todos os argumentos aduzidos na peça²⁴.

Assinala que há um excesso de judicialização no CARF devido ao voto de qualidade, “indo de encontro ao objetivo daquele Tribunal Administrativo, que é resolver, de forma imparcial, o contencioso tributário”²⁵. Enfatiza que aquele não pode ser um mero chancelador,

23 Recurso Ordinário em Mandado de Segurança: RMS 24559/PR, STJ, Quinta Turma, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 2010.

24 ADIN nº 5.137/DF

25 ADIN nº 5.137/DF

um validador cego, de autuações fiscais, pois é um órgão bem mais aparelhado para a análise de peculiaridades fiscais e contábeis, a fim de atingir sua missão precípua de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários.

Designa o voto de qualidade de “*procedimento espúrio*”, que acaba por abarrotar o Poder Judiciário de ações judiciais submetidas ao contencioso administrativo, uma vez que esse é “incapaz de julgar com imparcialidade e com olhos voltados, única e exclusivamente, para o direito”²⁶. Brada que não é somente o interesse arrecadatório que o Estado deve buscar, alijando o interesse público primário do alcance.

Pede, inicialmente, a concessão, por meio de decisão monocrática, de medida cautelar que suspenda a eficácia da norma impugnada, de modo que, como critério de desempate dos julgamentos realizados no CARF, seja aplicada a regra estabelecida no art. 112 do CTN, nos seguintes termos: (a.1) havendo dúvida acerca da solução a ser proferida ao caso concreto, tanto que identificada a dúvida pelo empate e vedado o voto de qualidade do Presidente, que prevaleça a interpretação mais favorável ao contribuinte ou, caso assim não se entenda, (a.2) sejam afastadas as penalidades aplicáveis ao crédito tributário, ou seja, a multa de ofício ou multas regulamentares da mesma jaez, já que não se pode falar, em casos tais, em punição do contribuinte, que é o objetivo desse tipo de multa.

Requer, ainda, que se notifiquem o Congresso Nacional e o Presidente da República para que se manifestem, querendo, sobre o mérito da ação, sendo ouvida a Advocacia-Geral da União e colhido o parecer lavrado pelo Procurador-Geral da República, a fim de que, ao final, seja considerado procedente o pedido de mérito, declarando-se inconstitucional a expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, com redação conferida pela Lei n. 11.941/2009, aplicando-se, em caso de empate, a regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Assim, deve-se conhecer a história e o funcionamento do órgão administrativo que, de acordo com as considerações emanadas pela OAB, funciona de um modo contrário às diretrizes jurídicas estabelecidas pela Constituição Federal brasileira.

Quando começou o quórum paritário? Por que o órgão o mantém até hoje? Já foi diferente a votação no Conselho? Essas e outras perguntas procurarão ser respondidas no próximo capítulo deste trabalho de conclusão.

26 ADIN nº 5.137/DF

3. HISTÓRIA DOS ÓRGÃOS TRIBUTÁRIOS-ADMINISTRATIVOS RECURSAIS NO BRASIL

Os primeiros “órgãos fiscais” brasileiros surgiram junto com a instauração das primeiras capitanias hereditárias. Criou-se a figura do **provedor real**, que era o responsável não só por lançar, fiscalizar e arrecadar tributos, mas também por julgar os processos administrativos.

De acordo com a obra “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 85 anos de imparcialidade na solução de litígios fiscais”, que conta a história da instituição e de seus antecedentes, escrita por Ana Luísa Martins,

(...)Em 1549, ao assumir o Governo-Geral na Bahia, Tomé de Souza trouxe consigo o primeiro provedor-mor da colônia, Antônio Cardoso de Barros. Estava lançada a pedra fundamental da estrutura administrativa fazendária brasileira. Nomeado pelo rei e subordinado ao governador-geral, o provedor-mor supervisionava os demais provedores, acompanhava a renda de cada capitania e nomeava fiscais para os negócios de açúcar, os chamados “alealdadores”²⁷.

A autora indica que, como o provedor tinha como outra função julgar os recursos contra as decisões dos provedores das capitanias,

contava com dois “letrados”, alçados a “juízes dos feitos da Fazenda Real³⁰”. Caso não encontrasse “letrados” – fato frequente – poderia nomear pessoas da sua confiança. Desde suas origens, portanto, os recursos de segunda instância dos processos fiscais foram, no Brasil, decididos por tribunais de deliberação coletiva²⁸.

Á época, já havia inúmeros tributos a serem arcados por parte da sociedade brasileira, que incidiam sobre uma gama de “fatos geradores”: 20% sobre a produção, dízimo da igreja, comércio proveniente do exterior, etc. Inclusive auferia-se renda aos cofres reais pelo tráfico de escravos e também sobre o patrimônio, com a “sisa”, desembolsado nas transações imobiliárias.

Após a extinção das provedorias e, em consequência, do cargo de provedor real, foram engendrados o Erário Régio, órgão centralizado que se ocupava dos tesouros do Império

27 MARTINS, Ana Luisa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 85 anos de imparcialidade na solução de litígios fiscais, história da instituição e de seus antecedentes**. Rio de Janeiro. 2010, p. 35

28 MARTINS, op. cit, p. 35.

Português, e as Juntas da Real Fazenda, que passaram a comandar os outros órgãos fazendários, como alfândegas, casa da moeda, armazéns reais, contadorias e intendência da marinha²⁹.

As juntas eram presididas pelo governador da capitania e integradas por outros participantes, entre eles um procurador da Fazenda Real, responsável por defender os interesses da coroa e promover a cobrança dos tributos e multas. **O julgamento de primeira instância sobre os processos continuou, portanto, coletivo, assim como o de segunda, a cargo da Junta do Real Erário sediada na Bahia e, mais tarde, no Rio de Janeiro.** Houve também, concomitantemente às provedorias e juntas, outros órgãos responsáveis por julgamentos fiscais especializados. Por exemplo, os “juízes conservadores”, que julgavam, entre outros, assuntos relativos a contratos de sal e baleias; e as “Mesas de Inspeção do Açúcar e do Tabaco”³⁰. (grifou-se)

Concomitantemente, na capitania de Bahia de Todos os Santos, havia um Conselho da Fazenda, presidido pelos vice-reis e integrado pelo provedor-mor e procurador da Fazenda Real e por dois ou mais desembargadores. Todavia, era excepcional a apreciação de processos fiscais por essa estrutura que, conforme a historiadora Ana Luísa Martins, “na maior parte do tempo, ocupava-se de assuntos relacionados à administração tributária e a medidas de fiscalização e prevenção de contrabando”.³¹

A mudança na estrutura tributária da colônia só teve significativa mudança com a vinda da família real portuguesa ao Brasil, em 1808. Criou-se uma miríade de repartições públicas, assim como já existia em Portugal, com mecanismos paralelos de análise dos processos fiscais, tendo um Tribunal do Conselho da Fazenda como órgão de última instância administrativa, ao qual se subordinavam as Juntas da Real Fazenda.

Essa diversificação de “órgãos de julgamento”, segundo a espécie tributária, foi a origem de uma tendência que se manteve até a criação da Receita Federal, mais de um século depois, na década de 1960. Entretanto, as alfândegas, um desses tentáculos administrativos, pela sua importância – a exação aduaneira chegou a representar mais de 50% da receita do

29 Sítio Institucional do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais - ORIGENS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: HISTÓRICO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUENTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA , Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf> , Acessado em 28 de maio de 2019, às 20:06h

30 MARTINS, op. cit., p. 38.

31 MARTINS, op. cit. p. 39.

governo real em certo lapso temporal do Império -, ganharam autonomia, enfraquecendo o vínculo com as Juntas da Real Fazenda.

De acordo com Martins³², em 1840, os Juízes Territoriais foram substituídos pelos Juízes dos Feitos da Fazenda no julgamento dos processos fiscais. Em 1850, a função passou para a Diretoria Geral do Contencioso, que passou a julgar os processos fiscais por intermédio dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda.

Verificava-se, portanto, uma dualidade de jurisdição que existiu até a primeira década do século XX: as sentenças exaradas por essa diretoria tinham força equivalente às emitidas pelos tribunais de justiça, quando ficou instituída a prevalência do poder judicial.

No entanto, convém atentar que, nem nos organogramas de todos estes sistemas recursais, nem nos regimentos dessas instituições não havia menções à distribuição da função julgadora entre integrantes que trabalhavam para a máquina estatal e representantes de segmentos da sociedade.

3.1. A CRIAÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

A ideia da criação de um órgão recursal dar-se-á no início da década de 20 no século passado, fundamentado em três motivos, precipuamente. O primeiro é o surgimento de uma série de tributos diversos desde a deflagração do conflito com o Paraguai, com o propósito de obtenção de recursos para custear a guerra, alguns complexos como os que tributavam o patrimônio e a renda (O imposto pessoal, regulamentado pelo Decreto nº 4.052, de 28 de dezembro de 1867, cobrado de cada pessoa que morasse em casa própria ou alugada, e o imposto sobre vencimentos, regulamentado pelo Decreto nº 3.977, de 12 de outubro de 1867, que previa a sujeição de todas as pessoas que recebiam vencimentos dos cofres públicos gerais ao tributo, excetuados quem recebia menos de 1:000\$000, são exemplos).

Outro fator determinante era o ideal liberalizante que ocorria no governo de Artur Bernardes. Em um ambiente liberal, era essencial propor uma tributação mais adequada e justa, que servisse somente para carrear com as despesas de custeio da administração. Por isso o

32 MARTINS, op.cit. p.44

recrudescimento da campanha para a reinstituição de um imposto sobre a renda em detrimento de tributos cedulares (proporcionais)³³.

A tributação sobre a renda derivava daquele engendrado para bancar a guerra contra o Paraguai. Aquele imposto sobre os vencimentos pode ser, assim, considerado o precursor do imposto de renda cobrado nos moldes atuais. Após seu advento, foi abolido e recriado algumas vezes, até ser extinto, com intuito definitivo, em 1910.

Em 31 de dezembro de 1922, por meio do artigo 31 e de seus oito incisos gizados na lei orçamentária do ano de 1923 (Lei nº 4.625), foi instituído o Imposto Geral sobre a Renda, abaixo reproduzido:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

- a. impostos e taxas;
- b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte;
- c. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V - O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.

VI- A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior.

VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924.

VIII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$ (cinco contos de réis)³⁴.

33 DA NÓBREGA, Cristovão Barcelos. História sobre o imposto de renda no Brasil, Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf> , Acessado em 22/05/2019, às 15:02h

34 Lei nº 4.625/23, Art. 31

Para julgar os recursos relacionados aos litígios instaurados após impugnações feitas pelos contribuintes exclusivamente sobre o Imposto de Renda, o governo instituiu, mediante o Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924, que regulava o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda, os Conselhos de Contribuintes do Imposto de Renda. Estas instituições funcionariam em cada Estado e no Distrito Federal e possuiriam *cinco* membros, a serem designados entre contribuintes do comércio, indústria, profissionais liberais e funcionários públicos, nomeados pelo Ministro da Fazenda³⁵.

Logo, imperioso ressaltar que, em sua origem, o órgão recursal possuía três características principais:

- Não era paritário
- A única imposição legal para a composição do órgão era ser formado por cinco membros
- Tratava unicamente de um tributo

A constituição definitiva do Conselho de Contribuintes aconteceu um ano após a publicação do Decreto, em 14 de setembro de 1925, mas somente no Distrito Federal. Além da dificuldade natural de colmatar lacunas de um tributo recém-elaborado, era defeso a verificação

³⁵ Portal da Câmara dos Deputados - Decreto nº 16.580/24

(...)Dos Conselhos de Contribuintes

Art. 16. Em cada e no Districto Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda.

§1º. Os membros do Conselho serão escolhidos entre contribuintes do commercio, industria, profissões liberaes e funcionarios publicos, todos de reconhecida idoneidade.

§2º. Os conselhos serão constituídos por cinco membros e funcionarão nas sédes das Delegacias e na Delegacia Geral, no periodo de 15 de junho a 15 de agosto de cada anno. O 2º Delegado póde prorrogar este prazo por mais 15 dias e o ministro da Fazenda por maior tempo, mediante representação do mesmo Delegado.

§3º. Os membros do Conselho serão nomeados para servir em um exercicio financeiro, podendo o Ministro conserva-los nas sias funcções por mais de um exercicio.

Art. 17. O Ministro da Fazenda arbitrará as diarias a pagar, por sessão, aos membros do Conselho.

Art. 18. Durante o prazo das sessões os Conselhos decidirão sobre os recursos apresentados pelos contribuintes dos actos das Delegacias sobre os lançamentos.

Art. 19. As Delegacias fornecerão todos os esclarecimentos e dados que possuirem, relativos unicamente aos casos concertos, submettidos ao exame e á apreciação do Conselho.

Art. 20. Os contribuintes poderão ser convidados a comparecer perante o Conselho, afim de prestarem os esclarecimentos julgados necessarios.

Art. 21. As decisões dos Conselhos serão publicadas summariamente, no Districto Federal, nas capitaes dos Estado, e trancriptas, nos districtos fiscaes, nas partes que interessarem aos contribuintes dos mesmos. Quando não houver jornaes nas localidades, os exactores farão as notificações necessarias aos interessados.

(proibição estipulada pelo Código Comercial de 1850 que perdurou até 1937) dos livros contábeis dos contribuintes. O óbice ao acesso aos relatos da escrituração mercantil impedia tanto os agentes fiscais quanto os representantes dos conselhos recursais de aferir as declarações encaminhadas e, se fosse o caso, impingir sanção com base em provas que poderiam estar destacadas na documentação.

Mesmo assim, Martins³⁶ recorda que já na segunda sessão do aludido órgão foi prolatada a primeira decisão (ainda não havia a denominação “acórdão”):

(...) dando provimento ao recurso do recorrente Skoglands Linje (Brasil) Limitada para mandar que fosse corrigido o erro do cálculo e cobrado à recorrente o imposto devido de duzentos e trinta e dois mil réis.

Em 1927, houve a instituição de um outro Conselho de Contribuintes, agora vinculado aos impostos de consumo. Outrossim, a diferença dos tributos envolvidos que deveriam ser julgados e resolvidos pela corporação estatal não era a principal novidade propiciada pelo Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927.

Art. 1º Fica o Governo autorizado a revêr os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em materia fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e resolvidos por um conselho constituido em partes iguaes, por funcionario da administração publica e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e da industria, o qual funcionará sob a presidencia do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada³⁷.

3.2. SURGE A COMPOSIÇÃO PARITÁRIA

A representação paritária é a grande modificação advinda com o Decreto nº 5.157/27. Doze membros, sendo seis funcionários do Tesouro Nacional e seis contribuintes nomeados pelo governo, sugeridos por associações de classe que representavam setores do comércio e da

36 MARTINS, op. cit, p.58

37 DECRETO nº 5.157/27, art. 1º

indústria, tinham competência sobretudo no tocante aos impostos de consumo. É uma inspiração italiana, oriunda da representatividade classista no direito trabalhista da época.

A regulamentação foi efetivamente realizada somente quatro anos mais tarde, pelo Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931. A página institucional do CARF menciona que

(...) citado ato foi regulamentado e modificado pelo Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931, que criou o Conselho de Contribuintes na Capital, com competência para julgamento de recursos anteriormente interpostos ao Ministro da Fazenda, referentes aos impostos sobre consumo, sobre classificação e valor de mercadorias pelas Alfândegas, multas aplicadas por infração de leis e regulamentos fiscais. Escapava a este Conselho, entretanto, as questões referentes ao Imposto sobre a Renda, que continuaram regidas pela legislação vigente à época, ou seja, pelo já citado Decreto nº 16.580/24³⁸.

Ou seja, neste instante histórico, funcionaram dois Conselhos de Contribuintes com organização e constituição distintas, assim como regras dissonantes sobre suas decisões. Os recursos acerca da legislação do Imposto de Renda e dos lançamentos tributários da Fazenda eram direcionados ao Conselho de Contribuintes. Já as questões atreladas aos impostos sobre consumo, além de classificação e valor de mercadoria pelas alfândegas eram conduzidas ao recente Conselho. Este foi definido, de acordo com a página no sítio eletrônico do CARF, como

órgão de última instância nas questões submetidas a seu julgamento, ressalvando à Fazenda Pública, entretanto, o direito de interpor recurso suspensivo para o Ministro da Fazenda, nos casos em que a decisão fosse manifestamente contrária à lei ou a prova constante do processo e quando a decisão não houvesse unanimidade na votação do assunto referido naquela sessão³⁹.

O direito à interposição de recurso suspensivo não era o único benefício concedido à Fazenda Pública. No artigo 12 do retrocitado Decreto nº 20.350/31, havia a previsão do **voto de qualidade**, proferido pelo presidente do Conselho: “Art. 12. As decisões do Conselho serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao presidente, além do votos ordinário, o de qualidade”⁴⁰.

38 Página Eletrônica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF , Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf> Acessado em 28 de maio de 2019, às 20:06h.

39 Idem.

40 DECRETO nº 20.350/31, art. 12

A extravagância de haver Conselhos de Contribuintes com normatização e composição diferentes conservou-se por mais três anos, até 1934. A promulgação do Decreto nº 24.036, em 26 de março de 1934, aboliu tais órgãos e criou, em seus lugares, o Primeiro, o Segundo Conselhos de Contribuintes e o Conselho Superior de Tarifas, alcunhado anos mais tarde, em 1972, com a publicação do Decreto nº 70.235/72 que regulou o processo administrativo fiscal, de Quarto Conselho de Contribuintes.

O Primeiro Conselho era encarregado dos recursos relativos a Imposto de Renda, Imposto do Selo e Vendas Mercantis. O Segundo, por sua vez, responsabilizava-se pelos recursos sobre Imposto de Consumo, Taxa de Viação e demais tributos e impostos não atribuídos ao Primeiro Conselho. O Conselho Superior de Tarifas apreciava e julgava as questões de classificação, valoração e contrabando de mercadorias, assim como as decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros, segundo Martins⁴¹. Como curiosidade, dos duzentos primeiros recursos analisados nos Conselhos, somente três se referiam ao Imposto sobre a Renda. As impugnações versavam, basicamente, sobre lançamentos relativos aos Impostos do Selo e o Sobre Vendas Mercantis, precursor do hodierno ICMS, à época imposto pertencente a órbita federal – a competência passou a ser dos Estados um ano depois, quando se transformou em Imposto Sobre Vendas e Consignações.

Mudanças mais significativas nos Conselhos somente voltaram a ocorrer nestes órgãos de deliberação coletiva na década de 50, com a separação do Primeiro e do Segundo Conselhos em duas câmaras cada e na de 60, com a inauguração de um Terceiro Conselho, mediante o desmembramento da 2ª Câmara do 2º Conselho, e, precipuamente, com a reforma administrativa, patrocinada pelo governo federal em 1968, que subordinou, provisoriamente, os conselhos à recém-criada Secretaria da Receita Federal.

Na década seguinte, os conselhos mudaram-se para Brasília, em 1972. No mesmo ano, a instalação do Quarto Conselho de Contribuintes, no lugar do já atávico Conselho Superior de Tarifas, e a sua supressão, em 1977, foram os principais rearranjos. Com este remodelamento, a instância administrativa organizava-se assim, consoante sublinha o sítio eletrônico do CARF:

(...) Os três Conselhos de Contribuintes eram organizados em Câmaras com oito Conselheiros e quatro Suplentes, metade Representantes da Fazenda e metade Representantes dos Contribuintes, sendo o Primeiro Conselho composto por oito

41 MARTINS, op. cit. p. 46-69.

Câmaras, o Segundo Conselho por quatro Câmaras, e Terceiro Conselho por três Câmaras⁴².

Outra significativa alteração na estrutura do órgão aconteceu em 1979, ante a promulgação do Decreto nº 83.304: A concepção da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Originariamente, o processo administrativo fiscal (PAF) estabelecia a possibilidade de recurso especial à decisão prolatada pelos Conselhos de Contribuintes diretamente ao Ministro da Fazenda. Com o advento do referido diploma supralegal, houve a desconcentração dessa atividade. A composição era também paritária na CSRF, sendo esta formada por presidentes e vice-presidentes das Câmaras dos Conselhos, e, à época, contava com quatro turmas especializadas (atualmente, são três). A CSRF, também paritária, é formada por presidentes e vice-presidentes de Câmaras do Conselho.

Essa estrutura manteve-se até a fusão da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária, por intermédio da Lei nº 11.457/07. Com a unificação, que criou a propalada “Super-Receita”, foram incorporados à competência do Segundo Conselho de Contribuintes a apreciação e o julgamento de recursos atinentes às contribuições previdenciárias, o que provocou a instalação de duas novas câmaras. Com a publicação da MP nº 449/08, depois convertida na Lei nº 11.941/09, acabou-se com os Conselhos de Contribuinte e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais assumiu a incumbência de ser a segunda instância administrativa - e mais a instância extraordinária, com a CSRF, em alguns casos -, para apreciar os recursos dos julgamentos que mantinham a exigência de tributos e contribuições federais ou afastavam a cobrança dos mesmos pela primeira instância.

Enfatiza-se que os dois pilares que sedimentaram os conselhos desde os primórdios sempre continuaram lá, desde 1931: a representação paritária e o voto de qualidade.

42 Página Eletrônica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF , Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf> Acessado em 28 de maio de 2019, às 20:06h.

4. O CARF

Como foi observado ao final do capítulo concernente à história dos órgãos tributários de deliberação coletiva, a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, suprimiu os Conselhos de Contribuintes, transformando o contencioso administrativo de segunda instância federal dos então colegiados existentes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, definitivamente implantados, inicialmente mediante a confecção da Portaria MF nº 41/2009⁴³ e, em um instante ulterior, efetivada com a aprovação do regimento interno pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Responsável pelo contencioso administrativo em sua segunda cognição e pelo controle de legalidade dos atos praticados pela administração tributária desde o lançamento, ou da denegação de algum pleito do contribuinte (como a não homologação de uma compensação, por exemplo), por meio de julgamentos de recursos de ofício, voluntário e especial a decisões da primeira instância, o CARF não reforma nem substitui o ato administrativo primevo, apenas o ratifica ou o anula – tendo, portanto, natureza de processo constitutivo de anulação, de acordo com Alberto Xavier⁴⁴. Enfatiza-se que todos esses recursos são recebidos com efeito suspensivo, em obediência ao gizado no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Há doutrinadores, ao contrário, que creem na possibilidade de *reformatio in pejus* pela instância superior administrativa. Rocha, em “Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário” repercute:

Ao que nos parece, a cogitação quanto a vedação da reforma de decisão de primeira instancia em prejuízo do recorrente decorre da consideração do processo administrativo como instrumento para a solução de lides, nos moldes da atividade jurisdicional, posicionamento este repudiado no presente estudo. Com efeito, e importante reiterar que o processo administrativo serve para a realização da legalidade administrativa. Não se trata, portanto, de proteger os interesses dos particulares e servidores a qualquer custo, mesmo que contra legem⁴⁵.

43 PORTARIA MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009.

44 XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**: 2 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998, p.312

45 ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal**: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. São Paulo. Ed. Albedina. 2018, p.282

Ele sustenta que “se o órgão julgador de segunda instância percebe que a decisão proferida pelo agente a quo não se coaduna com os ditames legais, tem o mesmo não só o direito, mas o dever de reformar a decisão antes proferida, uma vez que sua função não é proteger os interesses particulares, mas sim os fins públicos, consubstanciados na realização prática da legalidade”. E finaliza:

Não se pode perder de vista que o processo administrativo é instrumento de proteção dos administrados contra a ilegalidade e não contra a legalidade, à qual deve o mesmo sempre se submeter, recorrendo ao Poder Judiciário caso discorde da decisão administrativa⁴⁶.

Esta posição é compartilhada por Junqueira⁴⁷. Todavia, o regramento do CARF não compartilha dessa lição. Isso porque o órgão não possui competência para constituição de créditos tributários, função que cabe a Receita Federal do Brasil.

Acórdão do CARF sintetiza esse pensamento:

Ao julgador, compete dizer se a responsabilidade tributária existe em face do critério jurídico adotado pela Fiscalização no lançamento, não em razão de outro critério jurídico. A DRJ não é autoridade lançadora, logo, as suas decisões não podem se constituir em reformatio in pejus. O juízo de valor sobre a responsabilidade tributária da recorrente pelos créditos de COFINS e PIS lançados deve ser feito à luz dos fundamentos expendidos pela Fiscalização nos autos de infração e no TVF, razão pela qual, tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos lançamentos da Cofins e do PIS⁴⁸.

O escopo precípua do CARF é unificar e padronizar tanto as decisões em matéria tributária, quanto homogeneizar procedimentos, facilitando o direito de defesa e a ampliação do devido processo legal e, consoante sua missão institucional, “assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários”. Mais do que um mero revisor de julgamentos, atua como intérprete final da legislação tributária federal que, inclusive, pode editar súmulas que vinculam toda a administração tributária. Em seu sítio eletrônico, o órgão refere que

46 XAVIER, Alberto, op. cit, 313

47 JUNQUEIRA apud ROCHA, SÉRGIO ANDRÉ. op. Cit., p.282

48 CARF - Acórdão nº 1302-001.213. Processo nº 10882.002362/2006-12 Rel. Waldir Veiga Rocha. Data da Sessão: 26/11/2013

Com a criação do novo órgão as estruturas foram unificadas, permitindo melhor coordenação das atividades de planejamento, orçamento, logística, gestão de pessoas, documentação, tecnologia e segurança da informação etc, permitindo ainda maior agilidade na tomada e implementação das decisões. Os esforços e recursos passaram a ser direcionados para a atividade fim de gestão dos processos administrativos fiscais, no preparo das sessões de julgamento e formalização das decisões no momento em que forem prolatadas⁴⁹.

Embora o CARF faça parte do Ministério da Economia, Daniel Martins Carvalho, em “O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o devido processo legal”, cita que não se vislumbra subordinação hierárquica, “tendo a sua dependência meramente organizacional ou burocrática”⁵⁰.

Mesmo assim, como alude Ramos Xavier, em “O Controle Judicial das Decisões Proferidas pelo CARF favoráveis ao Contribuinte”, o fato deste Tribunal Administrativo Tributário integrar a estrutura do Ministério da Economia “(...) termina por acarretar, na consciência popular, certo descrédito ao contencioso administrativo, pois as empresas e os particulares se posicionam com incredulidade diante da existência de imparcialidade no julgamento realizado pelo próprio ente que cobra o tributo”⁵¹. A assertiva que, em princípio, parece superficial, ganha projeção quando a OAB, em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, emprega o raciocínio.

4.1. A ESTRUTURA DO CARF

O atual regimento interno está disciplinado por intermédio da Portaria MF nº 343/2015, alterado pela última vez pela Portaria MF nº 153/2018. Em uma inovação, em comparação com os antecessores, distribuí a composição, o modo de atuação e o funcionamento do órgão julgador e os procedimentos em três anexos, a saber:

49 Site institucional do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf> Acessado em 28 de maio de 2019, às 20:06h.

50 CARVALHO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o devido processo legal**. Dissertação de Mestrado no Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Brasília. 2015, p.10.

51 RAMOS, Bianca Xavier. **O Controle Judicial das Decisões Proferidas pelo Carf favoráveis ao Contribuinte**. Tese de Doutorado em Direito Tributário pela PUC-SP. São Paulo. 2016, p.55.

- Anexo I: Da Natureza, Finalidade e Estrutura Administrativa do CARF;
- Anexo II: Da Competência, Estrutura e Funcionamento dos Colegiados do CARF; e
- Anexo III: Da Estrutura, Finalidade e Funcionamento do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros⁵².

Em obediência ao Decreto nº 70.235/72 (doravante “PAF”), o CARF é constituído por seções, que são especializadas por matéria, e divididas por câmaras – que podem ser ramificadas em turmas, e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, também organizada em turmas, constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras, respeitada sempre a paridade entre membros fazendários e prepostos das diversas confederações de categorias econômicas que compõem a sujeição passiva na ordem tributária nacional.

A presidência do CARF, das suas três seções e das câmaras será exercida por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, conforme os arts. 11 e 12 do Anexo 2 do RICARF⁵³. Os vice-presidentes das Câmaras e das Seções serão de representantes dos contribuintes.

O Regimento indica, em sua sessão III do Anexo II, que as Seções são compostas, cada uma, por quatro Câmaras. Estas poderão ser divididas em até duas turmas de julgamento. Cada turma de julgamento é integrada por oito conselheiros, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos Contribuintes. Em 2017, foram criadas, no âmbito das seções de julgamento, turmas extraordinárias, de caráter temporário, integradas por quatro conselheiros suplentes, sendo dois representantes da Fazenda Nacional e dois representantes dos Contribuintes que trabalham causas de menor valor agregado, como os de lançamento de crédito tributário inferior a sessenta salários mínimos, ou de inclusão e exclusão do Simples Nacional, por exemplo.

52 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343, de 09 de junho de 2015

53 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações.

4.2. DA DESIGNAÇÃO DOS CONSELHEIROS E SEUS DEVERES

A designação dos componentes do CARF obedece a critérios técnicos por ambos os lados⁵⁴. São admitidos somente Auditores-Fiscais com cinco anos, no mínimo, de experiência no cargo, escolhidos entre lista tríplice encaminhada pela Receita Federal do Brasil. No caso de representantes dos contribuintes, selecionados por confederações ou centrais sindicais (somente para tratar de contribuições previdenciárias) devem ser brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, três anos, e com notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

Isto é, não há ingerência ou alvitre diretos do governo na escolha dos representantes, a fim de que sejam respeitados os princípios da moralidade e da impessoalidade. O mandato dura dois anos, permitida reconduções sucessivas até que se completem seis anos ou oito, em situações especiais.

Carvalho, em “Segurança Jurídica no novo Carf”, concentra suas críticas na não-exigência do título de bacharel em Direito para o representante da Fazenda que se manifesta sobre a validade ou invalidade do ato administrativo que deve ser mantido ou cancelado e na temporariedade:

A função de aplicar a lei aos casos concretos, solucionando conflitos de interesses, seja de natureza judicial ou mesmo administrativa, pressupõe conhecimento profundo, não apenas do corpo de regras que disciplinam a matéria, mas, fundamentalmente, dos grandes princípios de Direito Constitucional, Administrativo, Civil, Comercial, Tributário, sem falar, é claro, nas diretrizes que a Teoria Geral do Direito e a Filosofia do Direito estabelecem, e que dão cunho de cientificidade ao método jurídico⁵⁵.

Outros dois pontos que vozes na doutrina combatem é a temporariedade do mandato dos conselheiros, “por ser incompatível com a autonomia e independência que o órgão exige”,

54 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, arts. 28 e seguintes do Anexo II

55 CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo Carf**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf> , Acessado em 30/05/2019, às 08:53h , p.31.

explica Carvalho⁵⁶. Já Rocha (2007, p.313-319 apud Carneiro, p.20)⁵⁷, alvitra que deveria ser adotada a forma de concurso público para prover os cargos de conselheiro. A admoestação é devida, segundo o autor, pois “seria a única forma de compor o CARF de um corpo técnico protegido de influências políticas⁵⁸”.

Impende ressaltar que por não serem jungidos por meio de concurso público, os conselheiros selecionados pelas associações dos contribuintes não usufruem das prerrogativas de estabilidade, inamovibilidade e irredutibilidade dos vencimentos, próprios do cargo de magistrado no Poder Judiciário. Os Auditores-Fiscais que são conselheiros do CARF possuem somente as prerrogativas de um servidor público do Poder Executivo.

Marins coaduna com este entendimento, afirmando que “a jurisdição administrativa fiscal mereça a realização de concurso público para o cargo de conselheiro, pois, dessa forma, seria garantida menor ingerência dos poderes hierárquicos, tanto em relação ao contribuinte como em relação à Fazenda Pública, sob os conselheiros, como ocorre, por exemplo, na Alemanha com a *Finanzgerichtordnung*”.

Sobre essa crítica, apesar de o tema não estar diretamente no alcance desse trabalho, imiscuo-me para comentar que há divergência de opiniões. O CARF é um local essencialmente ocupado de questões técnicas, que exigem largo conhecimento não somente teórico, mas também empírico anterior, sendo pertinentes os requisitos plasmados no RICARF. Fora isso, há variadas adstrições normativas que visam a exponenciar a legalidade, a moralidade, a transparência e a eficiência nos julgamentos do tribunal, como, por exemplo, as regras para nomeação, suspeição e impedimentos dos conselheiros.

4.3. DOS DEVERES E DAS LIMITAÇÕES DO CONSELHEIRO

Os deveres dos conselheiros são pautados pelos princípios administrativos que dizem respeito à eticidade, imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, zelando pela dignidade da função⁵⁹. A observância do devido processo legal, assegurando às partes igualdade de

56 Carvalho, op. Cit., p. 32.

57 MARTINS, Daniel Carneiro. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o devido processo legal**. Brasília: IBET, 2015, p.20

58 Ibidem, p. 313-319

59 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, arts. 41 e 45, Anexo II.

tratamento e zelando pela rápida solução do litígio, completa o múnus do membro do CARF. O descumprimento desses e de outros encargos previstos no artigo 45 do Anexo II do RICARF pode ensejar a perda do mandato ao conselheiro.

Outras limitações que existem é o impedimento de o conselheiro atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha (a) atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático, (b) interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, ou (c) seja parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º grau⁶⁰.

Dentro de um processo, o conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida ou no julgamento de embargos contra ela opostos, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso, preceitua o § 3º do artigo 42 do Regimento Interno.

Já o artigo 43 do RICARF⁶¹ diz que incorre em suspeição o conselheiro que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo administrativo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes consanguíneos e afins até o 3º grau.

É defeso, ainda, aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, desde que (a) não tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; ou que fundamente crédito tributário objeto de Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal ou de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento de Recursos Extraordinário e Especial repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (b) por dispensa legal por Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, parecer ou Súmula da Advocacia-Geral da União⁶².

Há outras inúmeras restrições implícitas, derivadas dos princípios constitucionais. Estes serão conferidos em capítulo sobre o qual a pesquisa debruça-se para perscrutar minuciosamente os questionamentos levantados pela impetrante da ADIN nº 5.137/DF. Aqui, só rememoraremos que a administração não tem, neste caso, o direito de permanecer silente à

60 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 42 e parágrafos, Anexo II.

61 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 43, Anexo II.

62 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 62 e incisos, Anexo II.

reivindicação, havendo o dever de se manifestar e dar uma resposta ao contribuinte. Esta resposta deve guiar-se pelos mandamentos da celeridade e da duração razoável do processo e ter sua motivação explicitada.

Rocha entende que

o dever da administração de se manifestar quanto aos questionamentos formulados pelos administrados tem fundamento no próprio direito de petição insculpido na alínea “a” do inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual e assegurado a todos “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder⁶³”.

Convém reforçar que entre as incompatibilidades que promoveriam o impedimento ou a suspeição do julgador participar do julgamento do recurso no processo, elencadas nos arts. 42 e 43 do Regimento Interno, não se encontram a de ter votado anteriormente na mesma sessão.

4.4. DO COMITÊ DE ACOMPANHAMENTO, AVALIAÇÃO E SELEÇÃO DE CONSELHEIROS

O novo regimento instaurou, no bojo de seu Anexo III, comitê com propósito de definir as premissas do processo de seleção dos novos conselheiros, a fim de qualificar tecnicamente o órgão. A composição é eleita por representantes das corporações econômicas, pela sociedade civil, pela Receita Federal, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo presidente do CARF e, inclusive, pelo presidente da Ordem dos Advogados do Brasil.

Para conferir maior transparência e lisura ao procedimento, é defeso ser selecionado candidato que não esteja nas listas tríplices dos representantes dos contribuintes e da Fazenda. Uma maior credibilidade é buscada não somente com a análise do currículo, sendo facultada entrevista dos pré-selecionados para aferir os conhecimentos específicos inerentes à função, a aptidão do candidato e sua disponibilidade para o exercício do mandato.

63 ROCHA, op. cit., p.282.

4.5. DO PROCEDIMENTO E DO JULGAMENTO

Como já anteriormente comentado, a competência do CARF é recursal. Julga os recursos de ofício – revisão de decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional pela primeira instância, cujos créditos tributários superam os R\$ 2,5 milhões⁶⁴, de acordo com a Portaria MF nº 63/2017. Exoneração de montante inferior a este piso faz com que o sujeito passivo não tenha de esperar mais uma instância administrativa para ter vitória definitiva em sua causa.- e também os recursos voluntários, quando há resistência e irrisignação do contribuinte em relação à decisão parcial ou totalmente contrária aos seus pleitos.

Há ainda, em sede recursal, o recurso especial, nos termos do artigo 67 e seguintes do Anexo II do RICARF, interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Reprisada a informação, importa assinalar como acontece a tramitação dos processos do instante em que a impugnação da decisão exarada na primeira instância chega ao CARF até o desfecho, seja no julgamento pelas turmas do CARF, seja em recurso especial à CSRF.

Transitam com prioridade os processos administrativos que: (a) contenham circunstâncias indicativas de crime, objeto de representação fiscal para fins penais, (b) tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior a R\$ 15 milhões, ou (c) figurem como parte ou interessado pessoa com idade igual ou superior a 60 anos, ou portadora de deficiência física ou mental ou de moléstia grave, mediante requerimento do interessado e prova da condição. Além desses, o Ministro da Fazenda pode especificar outros requisitos em ato infralegal e esta autoridade, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional e o Presidente do CARF podem requerer preferência a determinados tipos de processo.

Assim como no Poder Judiciário, quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.

Ordinariamente, haverá, até, doze reuniões ordinárias por ano, sendo cada uma composta por dez sessões, e facultada a convocação de reunião extraordinária pelo Presidente de Câmara, pelo Presidente da Seção ou pelo Presidente do CARF, pontifica o artigo 52, caput

64 PORTARIA MF Nº 63, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2017, ART. 1º

e seu parágrafo único do Anexo do RICARF⁶⁵. Estas sessões, com exceção das extraordinárias com rito sumário, serão públicas, podendo ser realizadas de forma presencial ou não presencial. Mesmo essa última, realizada por vídeo conferência ou tecnologia similar, segue o mesmo rito e asseguradas as mesmas garantias das sessões presenciais, com disponibilização de salas de recepção e transmissão para atuação das partes e gravação da sessão de julgamento.

Somente podem ser julgados em sessões não-presenciais os recursos em processos cujo valor original seja inferior a um milhão de reais ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF, ou de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça proferidas na sistemática dos recursos repetitivos dos quais versa o Código de Processo Civil⁶⁶.

É no artigo 54 do RICARF que reside a controvérsia motriz deste trabalho, pois é o que regulamenta o enunciado implantado no Decreto do PAF pela Lei nº 11.941/09:

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 qualidade⁶⁷.

Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I - Embargos de Declaração; II - Recurso Especial; e III – Agravo; sendo incabíveis pedidos de reconsideração das mesmas.

É sobre o voto de qualidade que passaremos a tratar no capítulo subsequente.

65 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 52 e seguintes, Anexo II.

66 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 53 e § 2º, Anexo II.

67 REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 54, Anexo II.

5. O VOTO DE QUALIDADE NAS DECISÕES DOS COLEGIADOS DO CARF

O voto de qualidade nas decisões dos órgãos de deliberação administrativos tributários não nasceu junto com a instauração do primeiro Conselho de Contribuintes, em 1924, voltado para o julgamento de recursos relativos ao recém-criado Imposto de Renda. Foi somente com a publicação do Decreto nº 5.157, em 12 de janeiro de 1927, que concebeu um Conselho de Contribuintes vinculado aos impostos sobre o consumo, que se dispôs pela primeira vez sobre o instituto.

Art. 1º Fica o Governo autorizado a revêr os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em materia fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e resolvidos por um conselho constituído em partes iguaes, **por funcionario da administração publica e por contribuintes**, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e da industria, o qual funcionará sob a presidencia do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada⁶⁸.**(grifamos, respeitando a ortografia da época)**

Desde essa efeméride, o voto de qualidade permaneceu nas resoluções infralegais que organizavam os Conselhos de Contribuintes – outrora regulamentados por meio de Decretos, contemporaneamente por Portarias do Ministério da Fazenda (atual Economia). A inclusão em ato normativo legal aconteceu somente em 2008, mediante a decretação da Medida Provisória nº 449/08, que foi convertida na Lei nº 11.941/09.

O chamado “voto de qualidade”, ou “voto duplo”, é previsto hodiernamente no § 9º do artigo 25 do Decreto no 70.235/72 nos seguintes termos: “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” (grifamos).

A polêmica em torno de sua constitucionalidade gravita em torno de hipotético opróbrio a princípios da legalidade, da isonomia, da presunção da inocência, da razoabilidade e do devido processo legal, em suma. Hipotético, pois não há previsão explícita na vigente Constituição Federal de exigência da existência de duplo grau de órgão deliberativo dentro da Administração

68 DECRETO nº 5.157/27, art. 1º.

Pública (nem no Judiciário) para reexame integral de decisão/sentença de primeiro grau, nem que essa revisão seja confiada a órgão diverso do que a proferiu, hierarquicamente superior. Rêgo Junior⁶⁹ aponta que unicamente a Carta Imperial de 1824 consagrou o duplo grau de jurisdição de modo pleno e irrestrito.

De fato, a atual Constituição prevê diferentes graus de jurisdição, o que, *per si*, não pressupõe automaticamente a obrigação compulsória da legislação infraconstitucional criar o duplo grau, tanto em nível administrativo quanto judicial. No máximo, os direitos processuais entabulados na carta constitucional mais próximos são o determinado nos incisos XXXV (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça à direito”), LIV (“ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”), LV (“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes”) do artigo 5º da CF/88.

A quizila ao voto de qualidade é fortalecida pela alegação de que há previsão expressa em Lei Complementar – que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelece normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação e lançamento -, a saber no artigo 112 do CTN. Os detratores do voto de qualidade indicam que o referido dispositivo consagra o brocardo *in dubio pro reo* na esfera tributária (*in dubio pro contribuinte* ou *in dubio contra sacrificium*) e não deveria ser negligenciado.

As diatribes se aspergiram para as questões comportamentais e anímicas, principalmente depois da deflagração pela Polícia Federal da Operação Zelotes, que indicou esquema de corrupção envolvendo conselheiros, tanto provenientes da Fazenda quanto dos contribuintes, e da percepção do bônus de eficiência pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, a partir da promulgação da Lei nº 13.464/17. Essas últimas queixas, como já explicado, não serão alvo de apuração e análise neste trabalho.

Nos próximos capítulos, abordar-se-á os argumentos a favor e contra o voto de qualidade, as premissas utilizadas pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, uma a uma, e suas eventuais fragilidades, para que ao fim possamos concluir se há mérito na propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

69 RÊGO JÚNIOR, João Batista do. **Breve apontamento a respeito da (des)obrigatoriedade da dupla instância administrativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2014, Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28943/breve-apontamento-a-respeito-da-des-obrigatoriedade-da-dupla-instancia-administrativa-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal>. Acesso em 31/05, às 13:23h.

Antes, iremos discutir como é o panorama do contencioso administrativo em alguns países, especialmente França, Espanha, Itália, Alemanha, Portugal, Uruguai e Argentina, sem diretamente cotejá-los entre si.

6. DIREITO COMPARADO - O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EM OUTROS PAÍSES

6.1. DEFINIÇÃO DE DIREITO COMPARADO

Concernente ao Direito Comparado, disciplina jurídica de cotejo entre sistemas jurídicos em que há a busca e constatação de pontos comuns e divergentes nas legislações – em escala espacial ou temporal, ou nas duas – Dantas disserta que

não só ele nos dá visão total da realidade jurídica, e supera o particularismo estreito dos juristas formados no recesso de uma cultura puramente nacional, como e fonte de inspiração legislativa, e fornece critérios de exegese para o Direito nacional, apontando onde a doutrina estrangeira pode ser procurada e onde deve ser evitada, pela igualdade ou diversidade da posição da norma nos sistemas⁷⁰.

Alves, em “Considerações sobre o contencioso administrativo e as formas de controle jurisdicional da Administração Pública”, afirma que “(...)a expressão traduz toda espécie de controvérsia, litígio, contenda acerca de matéria administrativa, que diga respeito às relações jurídicas estabelecidas entre a Administração Pública e os cidadãos”⁷¹. Continua asseverando que outra designação é uma atividade típica de Estado destinada a julgar tais conflitos de interesse, sendo um sinônimo de estrutura orgânica prevista constitucionalmente para dirimi-los.

Mezzomo⁷², reproduzindo o ensinamento de Chiovenda, defende a autonomia da função jurisdicional, já que haveria uma incompatibilidade psicológica entre os ofícios de legislar e o de executar a lei. O administrador, segundo o jurista italiano, pode estar dominado pela

70 DANTAS, Santiago. **O Humanismo e o direito moderno**. Revista Forense, Rio de Janeiro, n 116, março, 1948, p. 27.

71 ALVES. Cléber Francisco. **Considerações sobre o contencioso administrativo e as formas de controle jurisdicional da Administração Pública**. Rio de Janeiro. Rev. Dir. Processual Geral, 1998. p. 83

72 MEZZOMO, Marcelo Collombelli. **Jurisdição, ação e processo à luz da processualística moderna**. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3902/jurisdiacao-acao-e-processo-a-luz-da-processualistica-moderna>, Acessado em 14/06/2019, às 10:05h

consideração do interesse do Estado. Seria conveniente confiar a órgãos autônomos a função jurisdicional, independentes, para que não haja intromissão da administração na justiça.

Não se pode denominar de jurisdição administrativa o que existe em países que possuem processos administrativos sem se revestir de definitividade, que não fazem coisa julgada. A pacificação de litígios não é terminada nesses processos instituídos internamente pela Administração, que servem, mormente, como um mecanismo revisional da legalidade e proporcionalidade dos atos praticados por ela.

Mais do que uma autêntica função jurisdicional em matéria de contencioso administrativo, é imperioso não haver somente ligação entre o conteúdo praticado na atividade – solução de conflitos entre administração e administrados, mas também ser praticado um controle interno em cada um dos poderes para que se eludam excessos e que se observem as práticas cominadas pela lei, e um controle externo, principalmente do Legislativo e do Judiciário. No Brasil, um importante remédio (não apenas um paliativo) de impedir extrapolações administrativas é o mandado de segurança, erigido alicerçado em construção doutrinária e que protege o administrado daquelas.

Jerônimo também o divide nas modalidades de **macrocomparação** - que seria o estudo comparativo de duas ou mais ordens jurídicas estaduais consideradas na sua globalidade, ou seja, pelas suas características fundamentais (princípios jurídicos estruturantes, fontes de direito, organização judiciária etc.), mas também pode designar a comparação entre famílias de Direito “(...)como a comparação entre os subsistemas romano-germânico e anglo saxônica dentro da família jurídica ocidental ou a comparação entre esta família e a família jurídica islâmica (...)cujo interesse pela macrocomparação é essencialmente acadêmico(...)”⁷³ – e a **microcomparação** que defronta as soluções jurídicas encontradas em duas ou mais ordens jurídicas estaduais diferentes para um determinado problema, como, por exemplo, a dissolução do casamento, o combate ao tráfico de drogas, filiação etc.

Nesse contexto, como predica Rocha,

aproveita ao estudo que se pretende desenvolver nesta dissertação a análise das disposições constantes em outros ordenamentos jurídicos acerca dos instrumentos de controle da Administração Pública, a fim de demonstrar as discrepâncias existentes

⁷³ JERÓNIMO, Patricia. **Lições de direito comparado**. Braga: ELSA UMinho, 2015, p. 12 e 13.

entre as previsões presentes no Direito pátrio e alhures, com o que se podem esclarecer os méritos e deméritos do sistema aqui adotado⁷⁴.

Neste espectro, remonta-se ao contencioso administrativo de diversos países, iniciando a jornada pela pátria que, pode-se dizer, deu azo ao sistema de jurisdição dupla, em que o poder do referendo administrativo em alguns casos faz coisa julgada, tanto que o sistema francês é sinônimo de contencioso administrativo e de sistema da dualidade de jurisdição.

6.2. FRANÇA

6.2.1. O contencioso administrativo na França

Moreira Neto⁷⁵, reproduzindo o historiador Roger Bonnard, consigna que na época da França revolucionária (final do séc. XVIII), houve uma heteróclita interpretação da teoria montesquiana, como resultado de uma desconfiança dos revolucionários com relação aos tribunais de justiça comuns. Bonnard a chama de concepção francesa da separação de poderes.

Diante desse quadro de vultosa suspeição, retirou-se do Poder Judiciário, por parte da liderança dos sublevadores, o controle dos atos administrativos.

Em escólios de grandes administrativistas, atenta-se que, desde então, existiram inúmeros sistemas de controle dos atos da Administração Pública. O primeiro foi o do Administrador-Juiz (*administration juge*), vigente após o art. 13 da lei 16/24 agosto de 1790, completado pelo Decreto de 16 Fructidor ano III, que proibiu aos tribunais, sob as penas da lei, o conhecimento dos atos administrativos. “Julgar a administração é ainda administrar” era o lema trazido no bojo daquele diploma.

Conforme o apostolado do mestre português Marcelo Caetano, citado por Alves, a vantagem principal desse sistema “(...) estava em a resolução da questão contenciosa tomar a forma de decreto, imediatamente obrigatório e executório para todas as autoridades e

74 ROCHA, op.cit, p. 165.

75 MOREIRA NETO, Diogo De Figueiredo. **Contencioso administrativo**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1977, p. 8.

serviços⁷⁶”. De outro modo, alega que o inconveniente seria a dependência das paixões políticas, entregando a justiça administrativa, em última análise, ao próprio governo.

Conta o advogado escritor do primeiro livro de Direito Administrativo no país Caio Tácito, em “A Reforma da Jurisdição Administrativa na França”

Criado o Conselho de Estado - que se reuniu, pela primeira vez, no ano VIII (25 de dezembro de 1799) - a função judicante pertencia, em última etapa, ao Chefe de Estado, dado que o papel daquele órgão era, essencialmente, de natureza opinativa (sistema da *justice retenue*). Somente com a lei de 24 de maio de 1872 nasceu, de modo efetivo, a atividade jurisdicional do Conselho de Estado que, sobretudo a partir da decisão do caso *Cadot* (1889), pelo qual cessou a existência do *ministre juge*, tornou-se o juiz de direito comum em matéria administrativa (sistema da *justice déléguée*). Investido da qualidade de órgão principal e, em muitos casos, exclusivo do contencioso administrativo, o Conselho de Estado desenvolveu a extraordinária função criadora do Direito Administrativo na França. Em seus arestos, na continuidade de sua jurisprudência, modelaram-se os institutos e as tendências *que* tendo sede no território francês, se universalizaram no pensamento jurídico contemporâneo⁷⁷.

Em um breve introito, em 1849, foi instituído o Tribunal de Conflitos, o qual teria poder para decidir acerca de conflitos de competência entre a corte administrativa e os tribunais da justiça comum.

Após um breve período em que foram suprimidas as decisões em instâncias administrativas, com a ascensão ao trono de Napoleão III, relegando à Justiça Comum o controle total dos atos administrativos, lobrigou-se que a falta de especialização e o dificultoso domínio da pletora gama de normas, típicas de um estado que acumulava inúmeras funções. Com isso, replica Rocha, o ensinamento de Odete Medauar,

“reconheceu-se ao Conselho de Estado e órgãos assemelhados competência para decidir, com o que se formou verdadeira jurisdição administrativa, quer dizer, jurisdição específica para litígios em que a Administração e parte (embora as regras de competência não tenham essa clareza), com as mesmas garantias de independência da jurisdição comum”⁷⁸.

⁷⁶ ALVES, op. cit. p. 84 e 85.

⁷⁷ TÁCITO, Caio. **A Reforma da Jurisdição Administrativa na França**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. 1953. P. 458-459.

⁷⁸ ROCHA, op. cit. p. 180.

Mais tarde, em 1953, foi criado um sistema de tribunais administrativos, misto, que, reitera Alves⁷⁹, conciliava as vantagens resultantes da independência do órgão julgador com a lógica do sistema de administração executória. Estes órgãos administrativos, entretanto, tinham características de um tribunal jurisdicional. Ao julgar as lides as quais eram submetidos, os juízes detinham a prerrogativa da inamovibilidade, no intuito de não sofrerem pressão excessiva da Administração.

Para comparar, o Brasil adotou uma única vez, após a promulgação da primeira constituição republicana, em 1891, um paradigma de controle jurisdicional direto dos litígios que envolviam a Administração pela Justiça Federal.

Tácito diz que um grande problema encontrado na França foi o acúmulo de questões submetidas aos tribunais administrativos, o que causava uma “*déni de justice*”. A lentidão no desenlace jurisdicional fez com que um pouco mais de quase 10 mil questões contenciosas fossem apreciadas entre 1950 e 1952 na França, com mais de 24 mil assuntos pendentes, segundo o administrativista, trazendo um compêndio feito por René Cassin, na “*Revue Internationale des Sciences Administratives*”⁸⁰.

Os recursos empregados para mitigar a sobrecarga administrativa foram paulatinamente aparecendo. Primeiro, atribuíram aos juízes judiciários a competência para o controle jurisdicional dos serviços públicos industriais ou comerciais. Amplificaram a atuação dos Conselhos de Prefeitura, especialmente em matéria de obras públicas.

Como as resoluções propostas foram meramente paliativas, em 1953 o Conselho de Estado, após oitenta anos ocupando tal posição, passou a não ser o único juiz em matéria administrativa. Nesta reforma administrativa, os suprareferidos Conselhos de Prefeitura foram albergados como novos tribunais administrativos, descentralizando as decisões jurisdicionais em primeira instância. O Conselho de Estado transformou-se em órgão de segunda instância, com exceções em que mantinha a competência originária, “em virtude da relevância da matéria ou do âmbito do ato administrativo impugnado”, declara Tácito⁸¹. Isto é, em matéria recursal, permanecia a função do Conselho de Estado em manter a uniformidade e o equilíbrio das decisões, pontua.

⁷⁹ ALVES, op. cit. p. 84 e 85.

⁸⁰ TÁCITO, op. cit. P. 459.

⁸¹ TÁCITO, op. cit. P. 459.

Apesar de toda a tradição de jurisdição própria, diversas constituições francesas, excetuando a do ano VIII e a de 1852, não fizeram referência aos Tribunais Administrativos e ao Conselho de Estado – esse, inclusive, ainda aparece como um órgão consultivo de governo. Somente a partir de 1987 é que a jurisdição administrativa passa a ter existência constitucional, pela via de interpretação feita pelo Conselho Constitucional do Preâmbulo da Constituição de 1946, reconhecendo a constitucionalidade da existência dos Tribunais administrativos, bem como, nomeadamente, do estatuto da independência e da reserva do domínio de competência dos Tribunais administrativos.

6.2.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na França

O contencioso administrativo tributário é dividido em duas ordens de jurisdição, destacam Trot Abas e Cotteret (1997, p. 248 Apud Rocha, 2018, p. 183),

“na medida em que cabe a jurisdição ordinária o contencioso de imposição referente a alguns tributos cuja apuração e recolhimento ficam completamente a cargo dos contribuintes, como e o caso da taxa de propriedade fundiária do imposto de selo e das contribuições indiretas de registro”⁸².

O controle dos atos administrativos-fiscais propriamente dito é exercido apenas pelos órgãos da jurisdição administrativa. Distingue-se o controle entre os **atos especiais**, voltados a determinado contribuinte, cuja legalidade é verificada exclusivamente pela jurisdição administrativa, e os **atos gerais**, que podem ser aquilatados pela jurisdição ordinária se dos mesmos decorrerem prejuízos de ordem patrimonial ou resultar implicações de ordem penal.

Assim como o contencioso administrativo que trata de outras matérias, a jurisdição administrativa-fiscal é desempenhada pelos Tribunais Administrativos, em primeira instância, figurando o Conselho de Estado como corte recursal de cassação e manutenção.

⁸² ROCHA, op. cit. p. 183.

6.3. ESPANHA

6.3.1. Contencioso Administrativo Na Espanha

A Espanha adotou um sistema misto de jurisdição em 1888, com a dita Lei Santamaría Paredes, entre as duas teorias até então existentes sobre organização jurisdiccional, a judicialista e a administrativa, até a judicialização plena da Administração, tornada possível a partir da promulgação da Constituição de 1978, receitua Portáles, em **“La Jurisdicción Contencioso-Administrativa en España”**:

Ante los problemas que aparecen entre la administración pública y los administrados, España adopta, con la conocida como Ley de Santamaría Paredes de 1888, un sistema mixto entre las dos teorías contrapuestas sobre la organización jurisdiccional existentes hasta el momento: la teoría judicialista y la teoría administrativista. La Ley de Santamaría Paredes, de 1888, introduce un sistema mixto en el cual se crean unos órganos de naturaleza mixta (judiciales y administrativos), a los que se les atribuye competencia para resolver los conflictos contra la Administración que ante ellos se plantean y con poder de decisión propia, de forma que dichos órganos resolvían definitivamente⁸³.

Em 1956, a Lei da Jurisdição Contenciosa-Administrativa opta pela jurisdição uma. Somente o Poder Judiciário poderia analisar os recursos de processos que tramitavam administrativamente. No entanto, Portáles critica a metodologia, embora na teoria a alteração fosse benéfica ao contribuinte, na prática

(...) en la práctica, la Administración, entre otros privilegios, mantenía lo que se conocía como la retención de la potestad de ejecución, es decir, que efectivamente, los órganos jurisdiccionales resolvían los recursos contencioso-administrativos pero sus sentencias solo podían hacerlas efectivas los órganos de la Administración. Nos encontramos ante un claro ejemplo de autotutela ejecutiva de la Administración que conlleva una inseguridad jurídica al dejar sin efectividad el contenido de las resoluciones judiciales ante el incumplimiento de las mismas por parte de la Administración⁸⁴.

83 PORTÁLES, Leticia Fontestad. **La Jurisdicción Contencioso-Administrativa en España**. Revista CEJ nº 34. Brasília, 2006. p. 62-72.

84 PORTALÉS, op. cit, p.63.

Portanto, como somente os órgãos administrativos poderiam tornar efetivas as decisões judiciais, provável inércia da mesma provocaria insegurança jurídica nos administrados.

Obedecendo a ordem cronológica, a constituição espanhola de 1978 traz a judicialização plena: os órgãos jurisdicionais passam a deter o poder de julgar e executar seu julgado. O art. 106 da Constituição espanhola estabelece a competência dos tribunais para controlar o poder regulamentar, bem como a legalidade da atuação das autoridades administrativas, verificando, ainda, sua submissão as finalidades que lhes justificam. A disposição é repetida na Lei Orgânica do Poder Judiciário, que diz que a competência deste para conhecer e julgar, em última instância, as questões administrativas.

Há, também, previsão constitucional para a criação de um Conselho de Estado. Ao contrário do seu equivalente francês, menciona Rocha⁸⁵, ele seria apenas um órgão consultivo.

A nova Lei da Jurisdição Contenciosa-Administrativa (LICA), de 1998, com as alterações emanadas na lei ordinária nº 19/2003, reformou a jurisdição administrativa com abordagens em três aspectos: na jurisdição, competência e procedimental.

Na questão da jurisdição, modificou a forma de ingresso dos administrados em processos em que as reclamações patrimoniais contra a Administração tinham cobertura de seguros de responsabilidade civil. Buscou, também, aprimorar a competência dos julgamentos do contencioso-administrativo para descongestionar a carga do Tribunal Superior de Justiça, além de facilitar ao contribuinte reclamar, na via judicial, de assuntos de pouca relevância econômica. O terceiro aspecto visava a celeridade processual, com um procedimento mais abreviado do rito no contencioso administrativo. Portáles sustenta que a terminologia “recurso contencioso-administrativo”, utilizada pela LICA quando trata dos procedimentos é errônea, pois essa nomenclatura do comando normativo olvida-se que

todos los procesos que se entablan ante los órganos jurisdiccionales son contenciosos y porque los órganos jurisdiccionales de este orden, al resolver sobre la pretensión, no están resolviendo un recurso, sino que están emitiendo un juicio, por lo que resultaría más adecuado hablar del proceso contencioso-administrativo⁸⁶.

85 ROCHA, op. cit. p. 184.

86 PORTÁLES, op.cit. p. 64.

A LICA, em seu Artigo 2º, informa assuntos que não se submeterão a Jurisdição Contencioso-Administrativa: temas vinculados à índole civil ou penal que a lei determine outra jurisdição, atos políticos e outros que afetem a defesa do território nacional, segurança do estado e relações internacionais, mas, precipuamente, o conflito de atribuições e competência entre a administração e as jurisdições ordinárias.

Por sua vez, o artigo seguinte diz que se conhecerá das questões referentes ao cumprimento, interpretação, extinção e efeitos dos contratos, qualquer que seja sua natureza jurídica, celebrados pela Administração Pública, quando tiverem por finalidade obras e serviços públicos de toda espécie. As questões que se suscitem sobre a responsabilidade patrimonial da Administração Pública, ou, até mesmo, as questões que uma lei a atribua especialmente.

Pontua-se que o sistema espanhol estabelece uma diferenciação do existente no Brasil: como condição de admissibilidade da ação, deve haver discussão prévia junto a Administração Pública. Enterría e Fernandez (2001, p.513 Apud Rocha, 2018, p. 185) salientam que são os “(...) recursos administrativos constituem, portanto, um pressuposto necessário a impugnação judicial e, neste sentido, tem que ser considerados como um privilégio para a Administração, que impõe aos particulares a carga de submeter os conflitos ante ela própria antes de apresentá-los ao juiz⁸⁷”, sendo, assim, um privilégio da Administração, mais do que uma garantia dos administrados.

6.3.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na Espanha

Rocha⁸⁸ argumenta que o controle dos atos administrativos na seara fiscal trilha os mesmos caminhos dos princípios do controle dos atos administrativos em geral. Difere, todavia, no procedimento aplicável a ele, pois prevê uma fase revisional pela Administração, as *reclamaciones económico-administrativas*, a qual será sucedida uma fase judicial referente ao exame da legalidade da decisão exarada pelo Poder Público. Tal arguição desenvolve-se perante os Tribunais Económico-Administrativos e é regida pelo Decreto Real nº 391/96. Esclarece o autor as hipóteses de interposição de eventuais reclamações:

De acordo com o art. 226 da Lei Geral Tributaria espanhola, e possível

87 ROCHA, op. cit. p. 185.

88 ROCHA, op. cit. p. 187.

a reclamação na via econômico administrativa das seguintes matérias: (a) a aplicação de tributos e a imposição de sanções tributárias realizadas pela Administração Geral do Estado e as entidades de direito público vinculadas ou dependentes da mesma; (b) a aplicação dos tributos cedidos pelo Estado as comunidades autônomas ou dos encargos estabelecidos por estas sobre tributos do Estado e a imposição de sanções que decorram de uns ou de outros; e (c) qualquer outra que seja determinada por expresse preceito legal.

Lapatza (2000, p.260) resume que

(...)os atos administrativos tributários, uma vez esgotada a via administrativa, são em geral impugnáveis ante a jurisdição contencioso-administrativa. O recurso contencioso-administrativo não afeta, é sabido, somente os atos administrativos tributários. Afeta, pelo contrário, em geral, salvo as exceções previstas em lei, todos os atos da Administração submetidos ao Direito administrativo. É, portanto, no âmbito do Direito administrativo onde se deve estudar esse recurso, que, insistimos, não oferece nenhum tipo de especialidade pelo fato de que o ato recorrido tenha sido ditado pela Administração financeira⁸⁹.

Alguns dos principais preceitos insculpidos na Lei Geral Tributária espanhola corroboram a independência funcional dos órgãos econômico-administrativos no exercício de sua competência. Ao iniciar a discussão nesta via, suspende-se automaticamente o ato impugnado. No avesso do que recomenda a hodierna legislação brasileira, entretanto, essa paralisação somente acontecerá se apresentada algum tipo de garantia pelo interessado, como depósito em dinheiro, aval, fiança ou outra concedida pelo contribuinte, cuja solvência seja reconhecida.

Marins⁹⁰ diz que o sistema espanhol, “a exemplo do brasileiro, tem a vantagem de não deixar dúvidas sobre o caráter ora administrativo, ora jurisdicional dos órgãos competentes para conhecer das lides tributárias”.

Há, ainda, expressa vedação ao *reformatio in pejus* no processo administrativo fiscal. Ao encerrar a fase de inspeção revisional, o contribuinte espanhol pode acionar a via judicial.

89 LAPATZA apud ROCHA, op. cit, p. 187.

90 MARINS, op.cit., p. 446.

6.4. ITÁLIA

6.4.1. O Contencioso Administrativo Na Itália

A evolução histórica do controle sobre os atos administrativos mostra que houve, no princípio do Reino da Itália, influência francesa, à época o trono gaulês estava sob a égide de Napoleão III. A unidade de jurisdição amparava os direitos subjetivos com relação à administração. Essa proteção foi confiada aos tribunais ordinários, tendo sido abolido o contencioso administrativo – lei nº 2.248, de 1865, em voga em algumas cidades italianas anteriores à unificação e que também tinham como fundamento o modelo francês de separação absoluta dos poderes, implantado com a revolução e que teve sequência com o desenrolar do império napoleônico (no caso, o primeiro Napoleão Bonaparte). Nápoles, por exemplo, teve o primeiro código de processo contencioso-administrativo da Europa, em 1817.

A extirpação do contencioso administrativo pela lei nº 2.248/1865 iniciou no reino italiano em 1864, com o discurso de Mancini em que se apontou a distinção entre interesses e direitos dos cidadãos. Etori reprisa excerto da evocação feita pelo deputado:

Mancini declara então que "o julgamento consequente a uma ação fundada sobre o direito violado deve ser confiado a uma autoridade neutra, imparcial, desinteressada, independente, àquela que, por sua vocação, é guardiã da lei, protetora, vingadora e reparadora dos direitos. Tal autoridade não pode ser, pela própria natureza das coisas, senão a autoridade judiciária - portanto, quando se trata de interesses, o domínio é o da administração e, quando se trata de direito, a lesfera é a da autoridade judiciária. Por que o poder administrativo julga os interesses? Porque possui critérios próprios, meios de investigação, de conhecimento, de apreciação e de ação que lhe permitem resolver, no quadro da lei, a conciliação difícil do interesse particular e do interesse geral. Pelo contrário, não cabe ao juiz apreciar a oportunidade. O juiz possui um guia, que é a lei⁹¹.

O renascimento do Conselho de Estado deu-se em 1889, mas a ideia de o Estado tutelar e julgar os interesses, mas não interferir nos direitos dos cidadãos não soçobrou: O Conselho de Estado

91 ETTORI, Charles. **O controle jurisdicional da administração na Itália**. Revista de Direito Administrativo, v.2, 1952, p.39.

(...) recebera, em suas atribuições, a tutela dos interesses legítimos até então sem proteção. Sua competência era geral para os casos de "incompetência, excesso de poder e violação da lei". Para certas matérias enumeradas pela lei julgava também "di merito" (oportunidade). A quarta seção apreciava não somente a legitimidade, mas também a oportunidade. Tal inovação se conciliava com a manutenção da competência judiciária para a violação dos direitos subjetivos pela administração(...)92.

Mantinha-se a competência dos tribunais ordinários quanto aos direitos subjetivos e determinava a competência do Conselho de Estado quanto à proteção dos interesses dos administrados. Entretanto, a crítica mais veemente ao sistema era sobre a dificuldade de distinguir entre o direito subjetivo e o interesse legítimo, a fim de distribuir os litígios entre a autoridade judiciária e a jurisdição administrativa. O autor italiano ilustra que a opinião majoritária da época apontava que a competência judiciária deveria ser priorizada quando se tratava de atos administrativos vinculados, que devam ser baixados em execução da lei e segundo as modalidades que ela prevê. Tal competência deve ser posta de lado em se tratando de atos discricionários93.

A lei sancionada em 1865 tinha uma regra limitadora da atuação jurisdicional. O artigo 2º ordenava que quando o litígio concernia a um direito que se julga lesado por um ato da autoridade administrativa, os tribunais se limitariam a conhecer dos efeitos do próprio ato nas suas relações com o objeto do processo. O ato administrativo não poderia ser revogado ou modificado, senão por via de um recurso às autoridades administrativas competentes que se conformariam à coisa julgada pelos tribunais com referência à espécie sobre a qual tiverem se pronunciado. Etori sentencia que:

“(...)a regra se analisa em três elementos. Em primeiro lugar, os efeitos do julgamento se limitam às partes interessadas e ao objeto do litígio. Em segundo lugar, para assegurar a independência do administrativo com relação ao judiciário, o juiz se julga capaz de proibir a anulação ou a modificação de um ato administrativo. Em terceiro lugar, a administração tem a obrigação, não moral, porém jurídica, de agir em conformidade com o julgamento proferido. A sanção consiste num recurso perante o Conselho de Estado”94.

Com a promulgação da Constituição italiana em 1948, a função jurisdicional continua a ser exercida pelos magistrados ordinários, instituídos e regidos segundo os princípios da

92 ETTORI, op. cit, p.40

93 ETTORI, op. cit, p.44.

94 ETTORI, op. cit, p.35.

organização judiciária. As jurisdições especiais são interditas, como regra. A Constituição faz exceção para o Conselho de Estado, o Tribunal de Contas e os tribunais militares, conta Etori⁹⁵, no artigo. “O controle jurisdicional da administração na Itália”. No entanto, convém frisar que o artigo 103 da lei máxima italiana, em relação as suas funções de índole jurisdicional, está englobado no Poder Judiciário.

Prossegue reforçando que

(...)a Constituição italiana, em seu artigo 103, pronuncia que o Conselho de Estado e os outros órgãos da justiça administrativa exercem a jurisdição para salvaguardar, com relação à administração pública, os interesses legítimos e até mesmo, em determinadas matérias fixadas por lei, direitos subjetivos". A Constituição declarou, enfim, que contra os atos da administração pública, a proteção jurisdicional não pode ser excluída nem limitada⁹⁶.

O artigo 113 da Constituição reforça o princípio da inafastabilidade da jurisdição, sendo que a tutela jurisdicional pode ser mediante a jurisdição administrativa ou pela jurisdição ordinária.

Neste cenário, a análise e o julgamento de questionamentos de natureza administrativa tornam-se competência do Conselho de Estado e de tribunais administrativos regionais, e mais o Conselho de Justiça Administrativa para a região siciliana. O primeiro funciona como um órgão consultivo e jurisdicional. No sítio eletrônico do *Uffizi Amministrativi del Consiglio de Stato e dei TT.AA.RR*⁹⁷, mostra, no item “*Funzioni dela Giustizia Amministrativa*” o passo-a-passo do processo administrativo.

Inicia-se perante um dos tribunais administrativos regionais. Qualquer que seja o referendo dessa corte, há a possibilidade, para ambas as partes, de impugná-lo, recorrendo às câmaras judiciais do Conselho de Estado. Estas regras não foram muito alteradas desde a publicação da Lei Geral dos Tribunais Administrativos, em 1889. O precedente judicial é sobejo relevante na discussão dos processos. Rocha⁹⁸ assevera que, em algumas situações, é possível a interposição de recurso a Corte da Cassação contra decisão proferida pelo Conselho de Estado.

95 ETTORI, op. cit, p.35.

96 ETTORI, op. cit, p.35.

97 Sítio eletrônico do Conselho de Estado italiano. Disponível em <https://www.giustizia-amministrativa.it/> Acessado em 04/06/2019, às 11:14h.

98 ROCHA, op. cit. p. 189.

Sifuentes (2002, p.196 Apud Rocha, 2018, p. 189⁹⁹) afirma que a “doutrina italiana tem se debruçado sobre a resolução dos conflitos de jurisdição entre as duas ordens, considerando que o sistema atual não tem conseguido resolver satisfatoriamente os problemas”. Assegura que o controle da Administração Pública na Itália realiza-se de forma semelhante ao sistema francês, com o exercício de competência jurisdicional por órgão que não se encontra inserido organicamente na jurisdição ordinária.

6.4.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na Itália

A jurisdição administrativo-fiscal na Itália tem um procedimento díspar, em comparação com a delineada anteriormente para os atos administrativos em geral. O trâmite das lides fiscais não está incluso na competência decisória da jurisdição ordinária. A organização administrativa-fiscal é composta pelas Comissões Tributárias de Primeiro Grau, as Comissões Tributárias de Segundo Grau e pela Comissão Tributária Central (*Corte di Cassazione*), com sede em Roma. Como referido, tais Comissões Tributárias exercem função jurisdicional, sendo organizadas conforme os preceitos dos Decretos legislativos nº 545 e 546, ambos de 1992.

Marins¹⁰⁰ leciona que, assim como outros países europeus, na Itália há uma tendência para a jurisdicionalização da solução das lides fiscais, com a “(...)paulatina substituição de órgãos administrativos por órgãos propriamente judiciais”. Contudo, essa transmutação não foi positiva a contento, ocasionando debates doutrinários e alguns problemas práticos, como a acumulação de instâncias para tratar das lides e critérios não tão claros de definição de competência.

Rocha¹⁰¹ sintetiza as situações em que as decisões do Conselho de Estado e as decisões da Comissão Tributária Central em algumas situações ensejam recurso a Corte de Cassação. Tais hipóteses são as seguintes, de acordo com o missivista: (a) motivos atinentes a jurisdição, quando se questiona a jurisdição do juiz tributário para a solução da lide; (b) por violação de norma de competência; (c) por violação ou falsa aplicação do direito; (d) por nulidade da

99 ROCHA, op. cit. p. 189.

100 MARINS – op.cit. 442.

101 ROCHA, op. cit. p. 189.

sentença ou do procedimento; e (e) por omissão ou contradição relacionada a motivação quanto a ponto decisivo da controvérsia.

6.5. ALEMANHA

6.5.1. O Contencioso Administrativo Na Alemanha

Os Tribunais Financeiros Alemães, conhecidos no país como “*Finanzgerichte*” são previstos na atual Constituição Alemã, de 23 de maio de 1949. Mesmo com a unificação das duas Alemanhas, em 1990, e as reformas decorrentes desse rearranjo na estrutura política e administrativa, os tribunais financeiros mantiveram seu *status*.

Marins diz que a origem destes tribunais remonta à instituição da Ordenação Tributária (*Abgabenordnung*), em 1919. Sobre as fases do período histórico, ele sintetiza:

- i) incorporação de Comissões, aos órgãos administrativos de gestão tributária, perante as quais os contribuintes formulavam reclamações;
- ii) criação, a partir de 1919, de tribunais financeiros, vinculados à administração, compostos por membros de carreira e membros honorários, que embora submetidos unicamente à lei e gozando de independência, ainda restavam, enquanto funcionários, subordinados às determinações da administração;
- iii) regulação no plano federal, através da Finanzgerichtordnung de 6 de outubro de 1945, da chamada jurisdição financeira transformando os tribunais administrativos em autênticos órgãos jurisdicionais, com juízes togados e status de independência, com exclusiva subordinação à lei, como é característico de todos os juízes (art. 97.1 da Lei Fundamental alemã); (...)¹⁰²

A estrutura moderna dos tribunais financeiros é moldada no artigo 95 da Constituição Alemã¹⁰³, que preceitua, em seu primeiro item, que o Tribunal Federal Administrativo é um dos tribunais superiores da federação, assim como o Tribunal Federal da Justiça, o Tribunal Federal Administrativo, o Tribunal Federal das Finanças, o Tribunal Federal do Trabalho e o Tribunal

102 MARINS, James, DIB, Natalia. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 12ª Edição. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2019. p. 441 e 442.

103 Lei Fundamental da República Federal da Alemanha. 1949. Disponível em <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf> Acessado em 04/06/2019, às 13:23h

Federal Social. O tópico subsequente reforça que o ministro federal competente do respectivo setor decide sobre a nomeação dos juízes desses tribunais, em conjunto com uma comissão magistral de eleição, constituída pelos ministros estaduais das respectivas pastas e por igual número de membros, eleitos pelo Parlamento Federal. Tribunal Constitucional, as cortes federais e as estaduais.

O artigo 19 da Lei Maior alemã determina o princípio da inafastabilidade da jurisdição, estabelecendo que no caso de violação a direito individual por autoridade pública o recurso as Cortes será garantido ao titular do direito lesado. Há, além dos tribunais superiores, os tribunais atrelados ao Poder Judiciário, como o Tribunal Constitucional, as cortes federais e as estaduais (art. 93).

Felipe Augusto Marcos, no artigo “A estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os tribunais fiscais da Alemanha, Argentina e Espanha”, explica que

(...) além da previsão constitucional, os Tribunais Financeiros estão regulamentados pela Finanzgerichtsordnung (FGO), de 10/06/1965. Em apertada síntese, temos que cada Estado da Federação alemã possui um tribunal para solução de lides tributárias, sendo estes totalmente independentes da administração pública¹⁰⁴.

O articulista adverte que cada um dos tribunais é composto por um Presidente, um Presidente dos Juízes e por juízes, sendo no mínimo três juízes honorários e dois juízes leigos, eleitos por uma comissão a cada cinco anos. A indicação é usualmente feita por organismos profissionais, visando a escolha de representantes de elevado conhecimento técnico que atuem com a maior independência, imparcialidade e autonomia possíveis.

Imprescindível noticiar que é uma lei de 1960 (*Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO*) que estipula as regras gerais acerca do processo jurisdicional administrativo. O parágrafo primeiro de seu primeiro artigo estabelece a separação entre a jurisdição administrativa e o

104 MARCOS, Felipe Augusto. **A estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os tribunais fiscais da Alemanha, Argentina e Espanha**. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27773/a-estrutura-do-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-e-os-tribunais-fiscais-da-alemanha-argentina-e-espanha>, Acessado em 01/06/2019, às 21:04h.

exercício da função administrativa, ao determinar que aquela é exercida por cortes independentes, separadas das autoridades administrativas.

Depreende-se da análise da *VwGO* que a jurisdição administrativa alemã não tem caráter meramente negativo, de anulação de atos administrativos ilegais ou não-lídimos, tendo competência, ainda, para conhecer demandas de natureza declaratória, as quais tenham como pretensão a declaração da existência ou inexistência de uma relação jurídica, ensina Rocha¹⁰⁵. Em caso de conflito de competência entre cortes administrativas e comuns, aplica-se o denominado *princípio da prioridade*, que determina que “se um tribunal admitiu a sua competência para apreciar determinado caso, esta decisão, transitada em julgado, vincula absolutamente aos demais. Por outro lado, se um tribunal se declarar competente, os outros tribunais tornam-se imediatamente incompetentes para trabalharem aquele caso.

Embora esse sistema de soluções de lides fiscais seja avançado, com alta especialização técnica, Marins¹⁰⁶ critica a morosidade das decisões definitivas, isso em decorrência da miríade de discussões tributárias levadas a estes órgãos.

6.5.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Na Alemanha

O controle dos atos administrativos editados pela administração fazendária é realizado pelo Tribunal Financeiro Federal como órgão máximo da jurisdição administrativo-fiscal. Como salientado anteriormente, a jurisdição fiscal é exercida por cortes administrativas especiais independentes, separadas das autoridades administrativas.

Vogel (1984, p.85) explica a independência dos juízes das instâncias ordinárias dos juízes dos tribunais administrativos:

De acordo com o art. 97 de nossa Constituição, os juízes são independentes e só estão sujeitos à lei. Isto é também aplicável aos juízes da jurisdição financeira. Eles não só têm independência técnica, o que significa que a decisão judicial não está sujeita a nenhuma ordem ou influência, como também se garante por intermédio da

105 Rocha, op. cit. p.169.

106 Marins, op. cit. 442

Constituição sua independência pessoal: seu cargo termina a uma idade preestabelecida – exatamente: sua aposentadoria está prevista para quando completa sessenta e oito anos – e mesmo que hajam cometido faltas somente poderão ser removidos de seus cargos por decisões judiciais e de acordo com qualificações legalmente estabelecidas¹⁰⁷.

Assim como na Itália, é imperiosa percorrer as instâncias internas da administração fiscal para depois postular seu pretense direito nas cortes administrativas. Suas decisões, em homenagem ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, podem ser modificadas pela Corte Constitucional.

6.6. PORTUGAL

6.6.1. O Contencioso Administrativo Em Portugal

O princípio da inafastabilidade da jurisdição também está consagrado na Lei Fundamental portuguesa, nos parâmetros do item 4 do seu artigo 268:

4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas¹⁰⁸.

Marcelo Caetano (1980, p.1327 apud Brito 2012, p.16) conceitua que o contencioso administrativo reexamina o processo à luz dos preceitos legais aplicáveis, “a fim de emitir a final não uma condenação ou absolvição do pedido, mas um juízo de confirmação ou de anulação, meramente declaratório”¹⁰⁹.

Bruto propugna que o contencioso nasce como uma garantia de natureza jurisdicional, em defesa dos direitos e interesses legítimos, “confundindo-se com a justiça administrativa”¹¹⁰,

107 Vogel apud ROCHA op. cit. p. 170

108 Constituição da República Portuguesa de 1976. Disponível em <https://www.parlamento.pt/Legislacao/paginas/constituicaoorepublicaportuguesa.aspx>, Acessado em 04/06/2019, às 16:17h

109 BRITO, Wladimir Augusto Correia. *O contencioso administrativo. Generalidades*. In: **Confluências**, vol. 13, nº2. 2012. p.16

110 BRITO, op. cit. p.16

sendo um meio processual. Sérvulo Correia define-o como “a instituição caracterizada pelo exercício, por uma ordem jurisdicional administrativa, de jurisdição administrativa segundo meios processuais predominantemente específicos¹¹¹”.

Sob inspiração francesa e da Revolução Liberal de 1820, em 1845 surgiu o Conselho de Estado com a entrada em vigor da Carta de 3 de Maio. Buscava, nas palavras de Garcia, a:

separação de poderes com primazia do legislativo, mas com um executivo forte, aliada ao jusnaturalismo de fundo racionalista confluem na configuração de um Estado que maneja junto dos particulares um poder sem rival, susceptível de modelar uma Administração actuando com prerrogativas e exorbitâncias desconhecidas das relações entre particulares, que não abdica, apesar disso, de se controlar. E embora o Estado liberal, sendo constitucional, se apresente pautado por normas jurídicas, como Estado disciplinado pelo direito, cedo se instalou a ideia de uma fundamental diferença entre o conjunto de normas que regula as relações de igualdade, entre privados, e o conjunto de normas que disciplina as relações entre a Administração estadual e os particulares que com ela se relacionam, relações onde um especial poder pontifica, criando nelas uma desigualdade essencial¹¹².

Vinte e cinco anos mais tarde, o Conselho de Estado foi substituído pelo Supremo Tribunal Administrativo (STM). Concomitantemente, foram engendrados os Conselhos de Distritos com a ingerência de um governador civil, adotando-se o modelo francês do Administrador-Juiz.

No enfoque material, mantinham-se as atribuições do Conselho de Estado: O STM permanecia como um órgão consultivo, bem como com a competência contenciosa fiscal originária e recursal (das decisões proferidas pelos Conselhos dos Distritos) e aduaneira e de contencioso das contas.

Após idas e vindas, extinção, mudança de nomenclatura, perda e reconquista de jurisdição própria, em 1974, após a Revolução de Abril, decretou-se a entrega dos tribunais administrativos ao Ministério da Justiça. Logo em seguida, em 1976, os tribunais administrativos foram qualificados como facultativos, “(...) deixando assim aberta a porta à

111 CORREIA apud BRITO, op. cit. p.17

112 GARCIA, Maria Da Glória Ferreira Dias. **Do conselho de estado ao actual supremo tribunal administrativo**. Ed. Supremo Tribunal Administrativo. 1998. Disponível em: <https://www.stadministrativo.pt/historia/>. Acesso em 04/06/2019, às 16:57h

criação de uma ordem jurisdicional unitária na qual esses Tribunais seriam integrados como Tribunais especializados”, leciona Brito¹¹³.

Endereçando a ensinamento do jurista José Joaquim Gomes Canotilho, o autor cita que “na Anotação ao artigo 212 da Constituição - constitucionalmente considerados uma categoria facultativa - o estatuto dos Tribunais administrativos e fiscais está totalmente ausente da Constituição, ressalvados os princípios gerais válidos para todos os Tribunais¹¹⁴”.

Na esteira dessa nova concepção constitucional de justiça administrativa, após a revisão constitucional de 1989, com a consequente constitucionalização de todos os elementos estruturantes do Contencioso Administrativo, foi elaborada a Lei nº 13/2002, de 22 de fevereiro, o propalado Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais¹¹⁵.

Até a revisão constitucional, semelhantemente à França, a regulamentação do contencioso administrativo acontecia por lei ordinária. Brito¹¹⁶ alude que, somente a partir desse instante, os tribunais administrativos-fiscais passam a constituir uma ordem jurisdicional específica, com plena jurisdição.

Assim, pode-se afirmar que em Portugal existe um modelo judicialista. Ao contrário do sistema de “*justice retenue*”, que consubstancia o poder de julgar a administração dentro da esfera governamental, a concepção adotada em terras lusitanas atribui isso a tribunais integrados ao corpo do Poder Judiciário, ainda que especializados. Outrossim, há a garantia de, requisitado esse órgão especializado e indeferido o pleito, ainda será plausível reivindicar o que entende ser de direito em órgão de justiça hierarquicamente superior.

Garcia faz um epítome sobre a estrutura hierárquica do paradigma do contencioso administrativo depois da revisão constitucional de 1989. Diz que o órgão superior é o Supremo Tribunal Administrativo, que passa a ter assento constitucional.

(...)a exemplo do que a Constituição prevê para o Supremo Tribunal de Justiça, também o Supremo Tribunal Administrativo funciona como instância superior de julgamento das questões pertencentes à respectiva hierarquia de tribunais, salvo no que respeita às questões de constitucionalidade ou de ilegalidade por violação de leis

113 BRITO, op. cit. p.22

114 BRITO, op. cit. p.22

115 Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=418&tabela=leis&so_miolo Acessado em 14/05/2019, às 11:00h.

116 BRITO, op. cit. p.28

de valor reforçado, uma vez que, nestas áreas, a última instância reside no Tribunal Constitucional¹¹⁷.

Nesta nova disposição, o provimento de juízes para os tribunais administrativos de Círculo e tribunais tributários é previsto em duas modalidades, a transferência e o concurso. Exige-se aos candidatos admitidos que não possuam experiência anterior na jurisdição administrativa e fiscal a frequência de um curso de formação organizado pelo Centro de Estudos Judiciários. Ao mesmo tempo, determina que os juízes da jurisdição administrativa e fiscal tenham periodicamente uma formação complementar, procurando, assim, garantir a atualização dos conhecimentos técnicos.

Brito explana sob a ótica processual nesse padrão de contencioso administrativo português:

Sob o ponto de vista processual, o modelo é de natureza subjectivista, não sendo portanto, o de um processo ao acto, mas sim um processo para dirimir quaisquer litígios decorrentes da relação jurídico-administrativa, “processo ao concreto litígio”, portanto, que é o núcleo central desse modelo. Assim, neste modelo, o recurso de anulação deixa de ser o meio processual típico dominante, passando a ser admitidos vários e diversificados meios processuais — acções, procedimentos cautelares e outros meios acessórios, recursos. Aqui, neste modelo, procura-se assegurar uma plena e eficaz protecção dos administrados e, para tanto, o particular e a administração são reconhecidos como sujeitos processuais colocados processualmente em pé de igualdade, isto é, com iguais direitos e deveres, e o poder jurisdicional é pleno, no sentido de ser reconhecido ao Juiz amplos poderes de cognição e de decisão. O objectivo dominante deste modelo é a protecção dos direitos individuais¹¹⁸.

Rocha¹¹⁹ recorda que a existência de uma justiça administrativa própria não afasta a existência de um processo administrativo não-jurisdicional, “como forma de a administração pública alcançar seus desideratos”. É o que se alcunha “processo administrativo gracioso”. É a oportunidade em que a Administração, continua o autor, por meio de seus órgãos e agentes, exprime uma vontade funcional e assenta o Direito aplicável e, quando é o caso, pondera a justiça e a conveniência ou a oportunidade de uma entre várias soluções possíveis.

117 GARCIA, op. cit..

118 BRITO, op. cit. p.35

119 ROCHA, op. cit. p.173

Embora tenham características análogas, como terem como objeto decisões da administração, as principais dissonâncias entre os recursos gratuitos e os contenciosos não são anódinas: enquanto a primeira integra função administrativa e é interposto perante uma autoridade administrativa e confronta a ilegalidade, a injustiça e a inconveniência, a outra pertence a jurisdicional, é decidida por sentença em tribunais administrativos e trabalha com questões de ilegalidade e a inconstitucionalidade – sendo que esta pode ser arguida em tribunais ordinários e constitucionais.

O âmbito de jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais está deduzido no artigo 4º do Estatuto. Eventuais conflitos de competência entre a justiça administrativa e fiscal e a ordinária são resolvidos por um Tribunal de Conflitos, consoante o artigo 209 da Constituição.

6.6.2. Contencioso Administrativo-Fiscal Em Portugal

O procedimento e o controle da legalidade dos atos da administração fazendária seguem a mesma linha do contencioso administrativo em geral. O processo tributário é regido pelas disposições do Decreto nº 433/99, que instituiu o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)¹²⁰. A codificação engloba o procedimento tributário (no âmbito interno) e o processo judicial tributário.

No artigo 44 desse código, concentram-se ações de liquidação e cobrança de tributos, emissão, retificação, ratificação, conversão de atos administrativos em matéria tributária, assim como a revisão oficiosa por iniciativa dos interessados de atos tributários, entre outros, semelhantes ao procedimento administrativo brasileiro. A participação do contribuinte é orientada pelo contraditório, que auxilia indiretamente na formação da decisão; entretanto, não há uma participação direta como existe no Brasil.

Há existência de um procedimento de reclamação “graciosa”, em caso de resposta denegatório ao pedido inicial. Se aduzida impugnação judicial, não pode ser protestada ou continuar o andamento da mesma na esfera administrativa tributária. Deve-se realçar que os

120 DECRETO nº 433/1999. Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), Disponível em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34577575/view?p_p_state=maximized Acessado em 04/06/2019.

tribunais da jurisdição administrativa e fiscal possuem alçada, fixada em função da alçada dos tribunais comuns, segundo o artigo 6º do Estatuto¹²¹.

Essa é norteadada pelo princípio da decisão, conforme o artigo 56 da Lei tributária¹²², pois é compulsório o pronunciamento em assuntos de sua competência que lhe sejam apresentados. Sobre o processo judicial tributário, em sua base é composta por tribunais tributários de primeira instância. Hierarquicamente acima, estão os Tribunais Centrais administrativos e o Supremo Tribunal Administrativo, composta por uma seção que cuida do contencioso administrativo e outra que trata exclusivamente de disputas tributárias.

Martinez entende que a competência dos julgadores e a celeridade do processo são invocados constantemente em defesa da especialização, uma vez que a legislação fiscal é “*vasta, complexa e fértil em particularidades*”¹²³. A jurisdição sendo acometida aos tribunais ordinários se mostrariam mais morosas e menos fundadas. Opostamente, prossegue, contra a especialização tem-se argumentado “*na base das exigências de imparcialidade*”.

6.7. URUGUAI e ARGENTINA

6.7.1. O Contencioso Administrativo No Uruguai E Na Argentina

A Constituição uruguaia é a mais prolixa em referência ao assunto, de acordo com Sagués¹²⁴. O escritor argentino alude que a Lei Fundamental desse estado vizinho minudencia os recursos que devem existir na seara administrativa: o de revogação, “*que se interpone ante la autoridad administrativa que cumplió el acto impugnado*”, o hierárquico, o de anulação e os de reposição e apelação, “*contra actos de los órganos de los gobiernos departamentales*”. No

121 Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Lei nº 13/2002, Art. 6º Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=418&tabela=leis&so_miolo= Acessado em 14/05/2019, às 11h.

122 Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Lei nº 13/2002, Art. 56 Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=418&camp;tabela=leis&camp;so_miolo= Acessado em 14/05/2019, às 11h.

123 MARTINEZ apud MARINS, op. cit. p. 447

124 SAGUÉS, Nestor Pedro. **El procedimiento administrativo. Perspectivas constitucionales**. In: Procedimiento y justicia administrativa em América Latina. Ed. Fundacion Konrad-Adenauer. México. 2009, p.24 e 25.

artigo seguinte, prescreve que qualquer petição acerca de um interesse legítimo impetrado por alguém legitimado contra ato administrativo deve ser examinada em 120 dias.

O pedido de anulação é feito junto a um tribunal administrativo, pertencente à configuração do Poder Judiciário, mas somente após o esgotamento da via administrativa, condiciona o artigo 318 da Constituição.

A composição do Tribunal Administrativo tem cinco juízes, definidos conforme a lei ordinária, e devem possuir os mesmos predicados que os exigidos a um juiz postulante da Corte Suprema. O artigo anterior define que em casos de vacância, impedimento ou outro motivo para escusar-se do cumprimento legal, a lei deverá estabelecer como se procederá a votação.

Artículo 308.- Las calidades necesarias para ser miembro de este Tribunal, la forma de su designación, las prohibiciones e incompatibilidades, la dotación y duración del cargo, serán las determinadas para los miembros de la Suprema Corte de Justicia¹²⁵.

O tribunal que toma conta do contencioso administrativo conhecerá as demandas de nulidade de atos administrativos definitivos cumpridos pela administração (órgãos estatais, governos departamentais, entes autônomos e dos serviços descentralizados) que sejam contrários a uma norma do direito ou que estejam maculados devido a desvio de poder. O tribunal deve apenas apreciar o ato, confirmando-o ou o anulando, sem reformá-lo em hipótese alguma. Há a possibilidade de serem constituídos órgãos inferiores dentro da jurisdição do Tribunal Administrativo, como se apura abaixo:

Artículo 320.- La ley podrá, por tres quintos de votos del total de componentes de cada Cámara, crear órganos inferiores dentro de la jurisdicción contencioso administrativa.

Estos órganos serán designados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conforme a lo que disponga la ley sobre la base de las disposiciones que se establecen para el Poder Judicial y estarán sometidos a su superintendencia directiva, correccional, consultiva y económica¹²⁶.

Em caso de lesão a direito subjetivo, o tribunal por simples maioria deve declarar a nulidade do ato impugnado, com efeito *inter-partes*. Nos demais casos, são necessários quatro

125 Constitución de la Republica Oriental del Uruguay. Art. 308. Disponível em http://www.oas.org/juridico/mla/sp/ury/sp_ury-int-text-const.html Acessado em 05/06/2019, às 14:10h

126 Constitución de la Republica Oriental del Uruguay. Art. 320. Disponível em http://www.oas.org/juridico/mla/sp/ury/sp_ury-int-text-const.html Acessado em 05/06/2019, às 14:10h

votos para extingui-lo. Não obstante, trecho do artigo 310 impõe que “*el Tribunal reservará a la parte demandante, la acción de reparación, si tres votos conformes declaran suficientemente justificada la causal de nulidad invocada*¹²⁷”. Quando a nulidade do ato é atinente a uma regra de direito ou uma norma de administração, produzirá efeitos gerais e absolutos.

De qualquer forma, o artigo 313 da Constituição ordena que qualquer contenda fundada em aspecto constitucional pode ser levada à Suprema Corte de Justiça.

Na Argentina, há previsão no ordenamento constitucional de uma jurisdição administrativa, tendo seus membros garantias diversas, como a inamovibilidade e a destituição em situações expressamente detalhadas no estatuto. Embora seja seguido o princípio da jurisdição una, Aberastury¹²⁸ admoesta que não é uma tarefa simples diferenciar a atividade jurisdicional da administração do controle que realiza a justiça administrativa argentina. Narra que em 1960 a Suprema Corte de Justiça da Nação Argentina, sedimentada na doutrina originada pelo *leading case* Fernando Arias, assentou que qualquer decisão sobre uma controvérsia por tribunal que não reunisse a característica de imparcial e independente da administração não tinha o caráter de final e irrecorrível. Com isso, a corte pronunciou dois aforismos: (a) reconhece-se aos litigantes o direito de interpor recursos aos juízos ordinários, e (b) nega-se aos órgãos administrativos vinculados ao Executivo, mesmo os em formato de tribunais, de ditar resoluções finais quanto a fatos e direitos controversos, com exceção de quando os interessados se privassem voluntariamente da via judicial.

Conquanto reconhecesse a atividade jurisdicional administrativa, o pensamento doutrinário em ebulição após o caso Arias fez com que os procedimentos e as decisões da administração superassem um mero controle formal, com os juízes controlassem efetivamente a legalidade e a constitucionalidade dos atos administrativos.

Desde 1972, é obrigatório o término do ínsito trâmite administrativo para que se encaminhe a questão ao Judiciário. Aberastury ilumina:

127 Constitución de la Republica Oriental del Uruguay. Art. 310. Disponível em http://www.oas.org/juridico/mla/sp/ury/sp_ury-int-text-const.html Acessado em 05/06/2019, às 14:10h

128 ABERASTURY, Pedro. **La influencia del derecho procesal administrativo europeo en América Latina com especial referencia al derecho administrativo argentino**. In: Procedimiento y justicia administrativa em América Latina. Ed. Fundacion Konrad-Adenauer. México. 2009, p.75.

La ley de Procedimientos Administrativos Nacional nº 15.549, de 1972, em su artículo 23, inciso a), lo há denominado agotamiento de la vía administrativo tomado de la LJCA española de 1958 (..) para que sean impugnados en sede contencioso, no deben ser susceptibles de ulterior recurso en sede administrativa¹²⁹”.

No mesmo ano do caso Arias, foi fundado o Tribunal Fiscal da Nação Argentina, com o propósito de acabar com as desavenças em matéria fiscal e aduaneira. Atualmente o processo administrativo fiscal argentino é plasmado na Lei nº 11.683, aprovada pelo Decreto nº 821/98¹³⁰.

Algumas das disposições escritas no regulamento, no que tange ao escopo da pesquisa, tratam de recursos de reconsideração ou apelação contra provimentos de determinação de tributos, de imposição de sanções ou que se pronunciem sobre pedidos de repetição de indébito. Ambos os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, sem a compulsoriedade prévia do depósito de pagamento. O recurso de reconsideração é direcionado à mesma autoridade prolatora da decisão a qual o contribuinte se insurge; já o recurso de apelação deve ser proposto perante o Tribunal Fiscal. Da sentença prolatada no recurso de apelação caberá recurso de revisão e apelação perante a Câmara Nacional, que podem ser interpostos tanto pelo contribuinte quanto pela Fazenda Pública.

As sentenças dessa Câmara Nacional fazem coisa julgada, mas podem ser questionadas em recursos à Corte Suprema Argentina, se constarem matérias constitucionais.

Os juízes dos Tribunais Fiscais, chamados de vogais, são investidos por meio de designação pelo Poder Executivo, e devem possuir notória competência em assuntos tributários ou aduaneiros, conforme o artigo 147, da Lei nº 11.683, devendo ser, também, titulado em Direito ou Contabilidade.

Sobre este procedimento de convocação dos membros do tribunal, Augusto Marcos¹³¹ critica a escolha de juízes pelo Executivo para um órgão que deve ser capitaneado pela independência, o qual acredita desviar-se da imparcialidade requerida.

129 ABERASTURY, op. cit. p. 82

130 DECRETO nº 821/1998 - Decreto de Procedimiento Fiscales. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Disponível em <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm> , Acessado em 03/06/2019, às 11:16h

131 MARCOS, op. cit.

A natureza jurídica híbrida do Tribunal Maior é o principal defeito da organização, indica Marins. Além disso, divaga,

“superpõe-se a competência da justiça ordinária com a do próprio tribunal fiscal, uma vez que é facultativo o direcionamento pelo contribuinte ao tribunal fiscal, opção mantida pela legislação para evitar a suscitação de inconstitucionalidade do tribunal fiscal em face dos órgãos propriamente judiciários¹³²”.

Solução anacrônica, pois enseja, como no Brasil, “a dualidade não-harmônica de conhecimento das lides tributárias”, recalcitra o autor.

6.8. O CONTROLE DA LEGALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS-TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

O Brasil adota o princípio da inafastabilidade da jurisdição, na medida do estatuído pelo inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988¹³³. A par do controle congênito ao Poder Judiciário, há o efetuado pela administração pública, verbalizado na Súmula nº 473 do STF:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial¹³⁴.

O administrado pode acionar diretamente o curso judicial, geralmente impetrando o Mandado de Segurança, mas também por meio de uma ação ordinária, também podendo optar em impugnar administrativamente o ato que considera eivado de legalidade. Além disso, a própria Administração pode reconsiderar o ato, recorrer de ofício ou mediante recurso

132 MARINS, op.cit. 450

133 CF/88 - inciso XXXV do art. 5º- “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito”

134 Súmula nº 437 - STF

hierárquico. De qualquer forma, será confeccionado um processo administrativo fulcrado em princípios administrativos inatos, como o da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da eficiência, da duração razoável, entre outros.

Na seara tributária federal, lei ordinária determina o duplo grau de jurisdição, que não é reclamada pela Lei Maior. Os contribuintes podem, e preferem na maioria dos casos, perquirir a legitimidade, a legalidade e a proporcionalidade do ato administrativo dentro do âmbito do Poder Executivo, porquanto a avaliação, principalmente do direito material, será efetivada por especialistas, teoricamente com um domínio mais acentuado da matéria.

Decidindo-se pelo caminho não-jurisdicional, sua defesa será objeto de análise – que nunca versará sobre pretensa inconstitucionalidade -, primeiramente em uma delegacia especializada da Receita Federal. Lá, as turmas que decidem sobre a procedência do recurso são compostas exclusivamente por funcionários públicos federais, Auditores-Fiscais da Receita Federal, em número ímpar.

A deliberação da primeira instância pode causar insatisfação em qualquer das partes. A irresignação do contribuinte por um indeferimento de seu pleito, parcial ou completo, não põe um óbice derradeiro nesta via. Pode dirigir-se, por meio de um recurso chamado voluntário, a uma instância superior, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – o CARF. A discordância por parte da Fazenda Pública, se o valor do crédito tributário cancelado for superior a R\$ 2,5 milhões¹³⁵, também dá azo a recurso na esfera superior – designado como recurso de ofício.

A estrutura, o funcionamento, o julgamento e, principalmente para o nosso estudo, o voto de qualidade no CARF já foram alvos de apontamentos. Veremos, agora, os argumentos e a fundamentação utilizada pelo Conselho Federal da OAB para requerer a supressão do voto de qualidade do ordenamento pátrio e o porquê eles merecem – ou não – prosperar. Antes, uma rápida discussão sobre a celeuma instaurada na doutrina entre a diferença de procedimento fiscal e processo tributário.

135 PORTARIA MF nº 63/2017, art. 1º, publicada no DOU de 10 de dezembro de 2017.

7. PROCESSO *versus* PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Marins aponta que a dissonância entre processo e procedimento administrativos comporta problemas indissolúveis, em contorno muito superiores ao que a perfunctória análise das nomenclaturas mostra. Dentro do estudo do Direito Administrativo, o processualista conta que o termo “procedimento” assume variadas feições, consoante a natureza e a finalidade do ato administrativo. Já o “processo” estaria associado, simultaneamente, “à disciplina do processo legislativo, ou ainda à solução de controvérsias disciplinares¹³⁶”.

Contudo, nos primórdios dos trabalhos administrativistas voltados à compreensão teórica do processo administrativo, esses “se pronunciavam no sentido de que a noção de procedimento administrativo deveria ser associada à solução de controvérsias entre a Administração e os particulares”, reforça Marins¹³⁷.

Há uma concordância com o que discorre os autores mencionados nesse capítulo, essencialmente sobre a discernimento entre “processo” e “procedimento” e o que essa divergência representa, notadamente os seus efeitos decorrentes, para a contenda. Afinal, uma das matrizes da reclamação para quem deblatera contra o voto de qualidade é a ausência de proporcionalidade e da razoabilidade em seu emprego.

Por outro lado, quem o abraça anui que certos princípios, apesar de nunca afastados, são contemporizados ou mitigados, visto que a própria Constituição Federal consagra a inafastabilidade da jurisdição – o que significaria que não seria compulsório reivindicar nem o duplo grau recursal na esfera administrativa, nem a representação dos contribuintes em suas decisões, quanto mais em número equivalente ao verificado para a Fazenda Pública.

Medauar¹³⁸ compartilha a noção, na esteira do pensamento de Ada Pellegrini Grinover, de que os termos “acusados” e “litigantes”, presentes no inciso LV do artigo 5º, devem servir em situações opostas. Enquanto “litigante”, no seio da administração, seria quando dois ou mais administrados apresentam-se em controvérsia entre si, como nos casos de certames licitatórios, concursos públicos, licenças em geral. Em relação à designação “acusado”, valeria quando o Poder Público impusesse determinadas condutas, às quais haveria sanções pelo

136 MARINS. op. cit. p. 141-142.

137 MARINS. op. cit. p. 143.

138 MEDAUAR, ODETE. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p.23.

descumprimento, tais como punições aos servidores, ou a administrados decorrentes do poder de polícia etc.

Em oposição, Carvalho¹³⁹ garante que a locução “*assegurar* aos acusados” equiparase a qualquer situação em que o administrado tenha ameaçado seu patrimônio ou liberdade, por força de imposições tributárias.

Aproveitando-se da lição de Romeu Felipe Bacellar Filho, Marins sumariza que procedimento e processo não podem ser confundidos, “embora todo processo sirva-se do procedimento”. No contraponto, admite que há processo sem jurisdição, como na matéria tributária – o que não se afiguraria na ordem cível. Entretanto, diz que o processo, “enquanto considerado como meio para a solução de conflitos de interesses regularmente deduzidos perante órgão de Estado, (...) com certeza não se presta às particularidades tributárias”¹⁴⁰.

Medauar¹⁴¹ considera que procedimento é

termo que se refere ao encadeamento de atos que objetiva alcançar uma decisão ou um ato. Processo implica, além do liame entre atos, vínculos jurídicos entre sujeitos, englobando direitos, deveres, poderes e faculdades integrantes de uma relação jurídica processual onde se atua sob o prisma do contraditório.

Nohara¹⁴², por sua vez, entende que são conceitos inter-relacionados, uma vez que procedimento é o modo de realização do processo. O processo administrativo regularia qualquer atividade decisória da Administração e a forma de que o administrado reage àquela ou a tenta evitar, visando à proteção do direito dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração Pública.

Bottallo¹⁴³ afirma que o sentido “*procedimento*”, no viés judicial, abrange unicamente a circunstância formal (*forma data esse rei*), à medida que “*processo*” tem fins teleológicos. No campo administrativo, não há essa distinção nítida. Depois de sustentar por anos o

139 CARVALHO apud MARINS. op. cit. p.148.

140 MARINS. op. cit. p.148.

141 MEDAUAR apud NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. São Paulo,: Ed. Atlas, 7ª Ed, 2017, p. 239.

142 NOHARA, op. cit., p. 239.

143 BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo, Malheiro Editores, 2ª Ed, 2006, p.62.

posicionamento de que a terminologia mais correta seria a de “procedimento administrativo”, o tributarista voltou atrás, com o advento da Constituição de 1988.

Carvalho¹⁴⁴ faz uma distinção entre os vocábulos “processo” e “procedimento”. Orienta que a figura “processo” pressupõe a existência de um órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva. Admite que a terminologia “processo” é utilizada para a conjunção de atos e termos em que a Administração ouve o interessado e prola uma decisão, mas que em sua acepção mais ampla nunca deveria ser confundida com essa atribuição concedida ao Poder Público no Brasil.

Diz que “procedimento” é o vocábulo mais condizente com a discussão que se tem no curso da esfera administrativa. GORDILLO (1975, p.55), citado por CARVALHO¹⁴⁵, esclarece que o procedimento tem caráter instrutório e a autoridade pode proceder de ofício, prevalecendo o princípio da verdade material

Seria procedimental o mero exercício de estritas prerrogativas legais, como o de fazer o lançamento, emendá-lo, excluí-lo, por exemplo. Mesmo com a participação do contribuinte, tal bilateralidade procedimental não pode ser evidenciada como processo. Este seria a atividade contenciosa, subsequente, regendo-se, ambas, por distintos postulados.

Os princípios ligados ao procedimento administrativo fiscal, para Marins¹⁴⁶, são o da inquisitorialidade, da cientificação, do formalismo moderado, da acessibilidade, da celeridade e da gratuidade. Ao se tornar litigioso, mesmo no campo administrativo, ingressaria o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, o da ampla instrução probatória, o do duplo grau de cognição, o do juiz natural. Em comum, os da legalidade objetiva, vinculação, verdade material, e dos deveres de colaboração e de investigação.

A razoabilidade e a proporcionalidade, para Ávila¹⁴⁷ seriam postulados e não princípios. A razoabilidade seria dirigida à aplicação da igualdade, “operando de modo a exigir que se estabeleça relação de congruência entre o critério distintivo e a medida discriminatória. (...) Há uma adequação no ajuste da medida das normas com as condições externas de aplicação”.

144 GORDILLO apud CARVALHO, op. cit. p.12.

145 Ibidem

146 MARINS. op. cit. p.172

147 ÁVILA apud MARINS. op. cit. p.171.

Sobre o postulado da proporcionalidade, é um amálgama das perspectivas da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. MARINS reporta que “o STF, imperioso salientar, em aferição sobre a adequação, determina que só há inconstitucionalidade se a norma é incapaz de atingir a sua finalidade. Adotando-se o meio, promove-se o fim, é a diretriz¹⁴⁸”.

Optamos nessa pesquisa em usar a nomenclatura alternadamente, porquanto a tradição doutrinária e jurisprudencial, com honrosas exceções, usa indiscriminadamente as duas acepções para designar a mesma coisa. Inclusive, a terminologia empregada tanto no Decreto nº 70.235/72 quanto na Lei nº 9.784/99 é “processo”.

No entanto, parece-nos crível acreditar que o termo mais correto seria mesmo o de “procedimento” somente para lidar com as etapas iniciais do ato de lançar, precipuamente se a conotação “processo” estiver atrelada a instrumento constitucional de atuações dos poderes do Estado. Em nossa opinião, todavia, nos afigura que o deslinde da questão da constitucionalidade do voto de qualidade não se finca no debate sobre o que é procedimento e o que é processo, ainda mais que a partir de 1988, há a consagração da inserção do devido processo legal constitucional para dentro do contencioso administrativo.

Para encerrar o tópico, traz-se à baila o ensinamento de Marinoni¹⁴⁹, que afirma que o processo não é mais um instrumento voltado à atuação da lei, mas sim um instrumento preocupado com a proteção dos direitos, já que a lei deve ser compreendida na dimensão dos direitos fundamentais.

148 MARINS. op. cit. p.171

149 MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de Processo Civil**: teoria geral do processo. São Paulo. Revista dos Tribunais. V.1 3ª Ed., 2008, p.405.

8. AS QUESTÕES SUSCITADAS PELA OAB: O VOTO DE QUALIDADE É, REALMENTE, INCONSTITUCIONAL?

Neste capítulo, abordam-se todos os motivos acarreados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil para a retirada do voto de qualidade do ordenamento jurídico pátrio, um a um, destrinchando com minúcia os argumentos empregados pela entidade e os que costumeiramente são utilizados pelos detratores do voto de qualidade na doutrina e por outros profissionais que lidam com o assunto no cotidiano.

Na sequência, apontaremos, caso existam, as eventuais falhas no raciocínio presente no arrazoado, seja pela interpretação equivocada do aparato legislativo e doutrinário que cerca o tema, seja por incongruência com os fatos que ocorrem na prática.

Tentaremos, com isso, responder as dúvidas latentes ao caso: se realmente (a) há ofensa da prática do voto de qualidade sob o prisma dos princípios constitucionais, (b) afronta o inciso IX do art. 93 da CF, dispositivo que exige que haja motivação e fundamentação dos votos, (c) o artigo 112 do CTN deveria ser aplicado na situação de empate, (d) exorbita o poder regulamentar a previsão do voto de qualidade, (e) houve inconstitucionalidade formal com o uso de lei ordinária para tratar de assunto de lei complementar, (f) realmente o contribuinte possui desvantagem nos votos de qualidade proferidos no âmbito do CARF?

Por fim, elucida-se como a justiça e o Poder Legislativo federal estão tratando o assunto e como se dá a previsão no regimento interno do STF do voto de qualidade e o anteprojeto elaborado dentro da Receita Federal do Brasil do Código de Processo Administrativo Tributário, há mais de duas décadas engavetado.

8.1. O QUE A OAB REQUEREU?

O Conselho Federal da OAB ingressou em 2017 com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade requerendo a supressão da expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, acrescido no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, com a redação conferida pela Lei nº 11.941/2009. Este sacramento especial ordinariamente é conferido a representantes da Fazenda Nacional que são regimentalmente os presidentes das turmas.

A previsão do voto de desempate ser conferida pelos presidentes de turmas no âmbito do CARF em caso de empate nas votações, mesmo tendo proferido anteriormente um voto no julgamento da lide, consta desde vetustos regulamentos dos Conselhos de Contribuintes, o qual o CARF tornou-se sucedâneo, mais precisamente a partir de 1931. Porém, a inclusão em diploma normativo supra regimental somente aconteceu em 2008¹⁵⁰, com a edição da Medida Provisória nº 449.

É contra a inserção deste comando que a entidade baluarte da democracia e da justiça ingressou no Supremo Tribunal Federal peticionando, em suma, a retirada do voto de qualidade do ordenamento pátrio e, liminarmente, sua suspensão até o julgamento final. Para tanto, argumentou que aquele:

- Violaria os princípios da isonomia, razoabilidade e da proporcionalidade
- Atenderia aos desígnios do Fisco, o que se comprovaria pelos números favoráveis ao Erário nas decisões
- Não contaria com o respaldo nos estatutos dos tribunais jurisdicionais, máxime o do Pretório Excelso
- Afrontaria formalmente a Constituição, uma vez que disciplinado por lei ordinária em um assunto que aquela preceitua deliberação por maioria qualificada
- Não aplicaria o atávico adágio “*in dubio pro contribuinte*”, que seria a essência do enunciado gizado no artigo 112 do Código Tributário Nacional, em homenagem a um dos vetores constitucionais da presunção da não-culpabilidade.

8.2. A HIPOTÉTICA VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A OAB argue, na página 3 da petição, que a paridade na composição das turmas do órgão administrativo de segunda instância existe “para resguardar a independência e

150 Isso a respeito do voto de qualidade no CARF. Em outros órgãos administrativos, como o CADE, por exemplo, há previsão legal do instituto desde a promulgação da Lei nº 4.137/62, em que seu artigo 23 já expressava a competência do Presidente do CADE em proferir o voto de qualidade em caso de empate, além do voto que possuía como membro natural da turma.

imparcialidade de seus julgamentos”. Retorque, todavia, que a prerrogativa dos presidentes da turma de aplicar o voto duplo, no caso de empate, “reverte o resultado do julgamento”, “quase sempre a desfavor do contribuinte”

O opróbrio aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, segundo a corporação, dar-se-á pela utilização de “*procedimentos discriminatórios e arbitrários*” ao proferir o julgamento.

Como de conhecimento, a constitucionalização do princípio do devido processo legal (due process of law) tem por finalidade resguardar a garantia fundamental de todo cidadão de que o poder estatal, no exercício de suas funções e manifestações, respeitará, obrigatoriamente, a proporcionalidade e razoabilidade entre os meios adotados e os fins almejados, de maneira a resguardar os direitos e garantias fundamentais. Todavia, não é que se verifica na disposição em apreço¹⁵¹.

Objeta que a duplicidade do voto proferido pelo conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar, de forma imparcial e justa, os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A exposição crítica é destilada por diferentes vozes da doutrina e do mundo jurídico. Andrade, no artigo “No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios”¹⁵², rechaça a isonomia na composição do órgão colegiado ao constar, na sua visão, a injustificável discriminação de somente os presidentes, representantes do Fisco, prolatarem o voto duplo, o que, acusa, é “não razoável e desproporcional”.

O autor também expressa que há evidente contradição entre o § 9º do Decreto do PAF e o princípio do devido processo legal. O devido processo legal, em sentido processual, resguarda o exercício do direito, o de demonstrá-lo ou reivindicá-lo. A consagrada garantia fundamental abrange uma dimensão material (*substantive due process of law*), de acordo com Martins, que exige uma atuação racional e proporcional do Estado, “de tal sorte a assegurar o pleno exercício dos direitos e garantias individuais”.

¹⁵¹ ADIN nº 5.137/DF

¹⁵² ANDRADE, Fábio Martins. **No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios**. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>, Acessado em 24/05/2019, às 13:41h

Em outras palavras, o atual Estado Democrático de Direito exige, por força do princípio do substantive due process of law, que os atos normativos estatais contenham um mínimo de razoabilidade e proporcionalidade. Isso traduz real princípio que objetiva limitar eventuais atos arbitrários, sobretudo quando se trata de norma disciplinadora de direitos e garantias fundamentais, como ocorre quando no julgamento de um processo administrativo que pretende ser imparcial se verifica o cômputo duplicado de voto de um só conselheiro, especialmente levando-se em conta que não há qualquer alternância nessa atribuição, a despeito da pretensa configuração paritária do órgão julgador¹⁵³.

A reclamação uníssona no discurso dos críticos é o pretenso abuso legiferante por parte estatal, que deveria estar necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental. Aí, o arcabouço teórico que permeia o princípio da proporcionalidade impediria os excessos normativos e as prescrições não-razoáveis do Poder Público.

O Desembargador Federal do TRF da 1ª Região Souza Prudente, em trecho de seu voto na discussão do Mandado de Segurança nº2005.34.00.032899-7/DF, que envolvia sobre a legitimidade do voto de qualidade na esfera do CADE, afirmou:

O malsinado "voto cumulativo", inegavelmente, aniquila a figura do juiz natural, constitucionalmente estabelecido, e que nunca deve desgarrar-se do postulado da igualdade, no exercício da tutela jurisdicional do Estado¹⁵⁴.

A existência de um elemento de absoluta potestividade obnubila o princípio da paridade de armas, reforça Giroto¹⁵⁵. Há o pressuposto, nesse conceito de igualdade decorrente do contraditório, de possibilitar as mesmas garantias, oportunidades e instrumentos processuais, enfim, faculdades e deveres equivalentes, sendo insuficiente a mera paridade de armas formal, reitera.

Caliendo da Silveira¹⁵⁶ adverte que o Poder Executivo agiria de forma muito mais harmônica com a Constituição Federal se adotasse o modelo instituído pelo Poder Judiciário, como ocorre, por exemplo, no Supremo Tribunal Federal, no caso de ausência de um membro do órgão julgador.

153 ANDRADE, op. cit.

154 Voto proferido em MANDADO DE SEGURANÇA. Processo nº 2005.34.00.032899-7/DF. 20ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, mar. 2007

155 GIROTTO, Luiz. **Alternância da presidência para minimizar vícios do voto de qualidade**. Revista Digital Jota, 2018, Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/alternancia-da-presidencia-para-minimizar-vicios-do-voto-de-qualidade-08052018>, Acessado em 24/05/2019, às 21:03h.

156 CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2013. Disponível em: <https://books.google.com/books?isbn=8547224025>. Acessado em 08/06/2019

O Ministro do STF Marco Aurélio Mello, em explanação no AI nº 682.486/DF, ao examinar a constitucionalidade do art. 8º, II, da Lei n. 8.884/945, que atribuía a prerrogativa de voto duplo ao Presidente do CADE nas deliberações da autarquia, sintetizou que não consegue vislumbrar alguém (o presidente da turma) que detenha poder “tão grande de provocar um empate e, posteriormente, reafirmando a óptica anterior, dirimir esse mesmo empate¹⁵⁷”.

Em consonância com o apostolado, o colega de turma, no mesmo julgamento, o Ministro Carlos Britto questionou se um dirigente de uma autarquia votar duas vezes seria democrático, republicano e coerente com a Constituição, rememorando a máxima “um homem, um voto¹⁵⁸”.

De fato, a Administração Tributária não é infensa a adstrições. Impede-se um isolamento dogmático na interpretação das leis tributárias. O sistema constitucional tributário deve estar em sintonia com os demais princípios constitucionais, dialogando constantemente com os dispositivos que estão alojados nos capítulos da CF/88, concernentes aos direitos e garantias fundamentais, ordem social e econômica, precipuamente. Os vetores constitucionais não podem fenecer diante dos propósitos sociais mais elevados que a tributação carrega.

Posto esse indelével obstáculo, passar-se-á a esquadrihar como a doutrina trata dos princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, entre outros, de forma a, ulteriormente, responder se há, verdadeiramente, agravo causado pela manutenção do voto de qualidade no ordenamento jurídico nacional.

8.2.1. Princípio Da Legalidade

O princípio da legalidade no campo administrativo está reproduzido no artigo 37, I, e tem caráter de estrita legalidade na seara tributária, conforme apregoa o artigo 150, I, ambos da CF/88. O enunciado genérico, fulcrado no inciso II do artigo 5º da Constituição Cidadã, é o alicerce do Estado de Direito, para Nohara, sendo uma das maiores garantias dos cidadãos, que não podem ser compelidos a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei¹⁵⁹.

157 Agravo de Instrumento nº 682.486-AgR/DF, STF, rel. Ministro Ricardo Lewandowski, 18.12.2007

158 Agravo de Instrumento nº 682.486-AgR/DF, STF, rel. Ministro Ricardo Lewandowski, 18.12.2007

159 NOHARA, IRENE PATRÍCIA. **Direito Administrativo**. Ed. Atlas, 7ª Ed., p.67

De acordo com Cais, tal princípio é vinculado aos princípios do contraditório e do direito à ampla defesa, “(...) assegurados com o objetivo de prestigiar e dar eficiência ao princípio da segurança jurídica¹⁶⁰”.

A administração pública tem a seu favor a presunção relativa da legitimidade de seus atos, porquanto devem obedecer ao primado da lei. Esta, por sua vez, deve ser editada com observância estrita dos mandamentos constitucionais, prossegue Cais¹⁶¹. Com isso, pode ser elidida pelo Poder Judiciário ao ser provocado pelo administrado, contribuinte ou representantes legitimados constitucionalmente. Cais¹⁶² indica que tal princípio deve ser aplicado tanto no aspecto formal quanto o substancial, regulando o rito procedimental e decisões proferidas no curso processual.

O procedimento administrativo tributário é um dos mais intrincados, pois não aparece com densidade o caráter volitivo tão em voga nas relações privadas. Segundo Carnelutti¹⁶³, o comando jurídico dirige-se precipuamente para a solução de possível conflito de interesses. A lide de natureza fiscal decorre da resistência do contribuinte em subordinar o usufruto de seus bens aos interesses estatais. MARINS predica que

“fenômeno tributário é essencialmente jurídico, já que é um comando jurídico que subordina os bens do cidadão ao interesse do Estado, uma vez eclodida a conflituosidade cabe sua composição ao Direito (...) e, mesmo que esta composição deva-se dar sob o influxo da superioridade do interesse público sobre o do particular, ainda assim será necessariamente jurídica¹⁶⁴”.

A legalidade é o princípio que ilumina a marcha do procedimento, segundo Carvalho. Diz que ela “deve presidir a celebração e anexação dos atos, no quadro procedimental, não vem em favor ou detrimento de qualquer das partes, antes pressupõe o objetivo cardeal de efetivar os comandos legais nos seus precisos e estritos termos¹⁶⁵”.

160 CAIS, Cleide Previtalli. **O processo administrativo tributário**. Revista dos tribunais. 7ª Ed, 2011. p.229.

161 CAIS, op.cit. 230.

162 Ibidem.

163 CARNELUCCI, 1932, p. 28 apud MARINS, op. cit. p.57

164 MARINS, op. cit. p.57 e 58.

165 CARVALHO, Paulo De Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. In **Revista de Direito Tributário** nº 9-10, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, p. 282-283

No plano infraconstitucional, a legalidade tributária é reafirmada no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁶⁶, quando se refere à atividade administrativa fiscal é vinculada. No âmbito do Processo Administrativo Federal, plasmado na Lei nº 9.784/99, e que deve ser utilizado subsidiariamente nos processos tributários, também obriga a atuação conforme os ditames da lei, realçando o prisma objetivo da atuação do agente. No bojo dessa caracterização, está a impessoalidade, a imparcialidade e a conduta regada pelo rigor da tipicidade.

8.2.2. Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

Ambos são formatados como instrumentos principiológicos que procuram restringir eventuais excessos e abusos estatais. O princípio da proporcionalidade relaciona-se com a equidade, cujas raízes estão assentadas no Direito Romano, acepção do Ministro Eros Grau no artigo “Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade” parafraseada por Bottallo¹⁶⁷.

Seria a necessidade de adequar as regras jurídicas às peculiaridades do caso concreto, buscando a justiça e a temperança. Pires remete a Alexy ao comentar que a proporcionalidade requisita que hipotéticas colisões entre os direitos fundamentais sejam solucionadas pela ponderação, sendo aplicável “(...) nos casos em que exista uma relação de causalidade entre um meio e um fim¹⁶⁸”. A aplicabilidade funcionaria e estaria condicionada a elementos específicos – meio e fim, encerra o articulista.

Famoso tornou-se o desmembramento do princípio da proporcionalidade feito pela doutrina alemã em três elementos, que são o da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. A adequação almeja a compatibilização entre os fins desejados pelo Estado e os meios utilizados para alcançá-los.

166 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

167 BOTTALLO, op. cit. p. 141

168 PIRES, Diego Bruno De Souza. **Princípio da proporcionalidade versus razoabilidade**. Disponível em www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2428, Acessado em 09/06/2019, às 15:00h

Bottallo¹⁶⁹ concebe necessidade como a escolha da Administração, entre os meios disponíveis, daquele que se mostre menos restritivo aos direitos dos particulares. Um juízo definitivo desse princípio, na dissertação de Gilmar Mendes¹⁷⁰, resulta na rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador.

A razoabilidade, ou justa medida, requer que as medidas interventivas adotadas sejam aptas a alcançar os objetivos colimados. Ainda na palavra de Mendes, isso significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.

Nohara defende que a razoabilidade é mais juízo que princípio. Como juízo, pondera, está relacionado com a prudência, a sensatez. “A razoabilidade analisa basicamente o equilíbrio entre meios e fins, especialmente no tocante à adequação dos meios, tendo em vista a aptidão para atingirem determinadas finalidades¹⁷¹”. Logo, haveria, para a administrativista, irrazoabilidade pelo excesso, mas também pela escassez, pela deficiência.

Havendo indícios de extrapolação da razoabilidade ou sua visibilidade anódina, percebe-se, como consequência administrativa, o desvio de finalidade. Oportuno dimensionar, sem embargo, que, mesmo que a percepção do irrazoável seja de fácil assimilação e percepção, deve haver sua aceitação somente após processos intelectuais, como os de justificação e argumentação.

Passado a limpo resumidamente o arcabouço doutrinário dos princípios constitucionais ultrajados pela inclusão do voto de qualidade no Decreto do PAF, consoante a argumentação do Conselho Federal da OAB, vamos esmiuçar alguns dos outros princípios principais que norteiam o processo tributário, como o devido processo legal, a motivação, a impessoalidade, o contraditório e a ampla defesa, a segurança jurídica, o do interesse público e o da verdade material.

169 BOTTALLO, op. cit. p. 42.

170 MENDES, Gilmar Ferreira. **A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Repertório IOB de Jurisprudência nº 14, 2000, p. 362-371

171 NOHARA, op. cit. p. 98-99.

8.2.3. Princípio do devido processo legal

O propalado princípio do devido processo legal, sedimentado no artigo 5º da CF/88 em seus incisos LIV e LV, biparte-se em duas vertentes – a substancial (*substantive due process*) e a processual (*procedural due process*). Na primeira abordagem, caracteriza-se pelas garantias do direito material, que, conforme o apostolado de Bottallo¹⁷², compõem o “*estatuto do contribuinte*”, explicitados no artigo 150 da Constituição – legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, não-confisco, liberdade de circulação de pessoas e bens e as imunidades.

Relativo ao prisma processual, Marins¹⁷³ entende que todas as garantias individuais elementares elencadas nas normas processuais estão abarcadas, como o direito à autoridade competente, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ele inerentes.

Também estariam radicados nesse princípio o direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal, o direito ao amplo acesso ao Judiciário, o direito à cognição formal e material ampla, o direito à produção de provas e ao recurso hierárquico. Complementa:

Como o direito ao processo corresponde ao direito a uma estrutura lógica de garantias, seus princípios, no regime constitucional brasileiro, exprimem uma amálgama de garantias individuais de raiz constitucional. É por essa razão que o processo contemporâneo mais que representar um *cedere pro*, ou *procedere*, se afigura como a justaposição orgânica e coerente de princípios garantidores do *procedural due process*¹⁷⁴

Os órgãos administrativos estariam investidos de poderes para exercer o controle da atividade tributária tanto sob a ótica substancial quanto a formal. Para Bottallo, reafirmando o arrazoado de Gomes Canotilho, em sua obra “**Direito Constitucional e Teoria da Constituição**”, sentencia que “é obrigatória a observância de um tipo legalmente previsto antes de alguém ser privado da vida, da liberdade e da propriedade¹⁷⁵”. Marins¹⁷⁶ entende que a legislação ordinária deve disciplinar a matéria, não se olvidando dos contornos mínimos estabelecidos na Carta Constitucional.

172 BOTTALLO, op. cit. p. 39.

173 MARINS, op. cit. p. 189.

174 MARINS, op. cit. p. 189.

175 BOTTALLO, op. cit. p. 39.

176 MARINS, op. cit. p. 190.

Grinover¹⁷⁷ assevera que as garantias constitucionais do devido processo legal se convertem, de garantias exclusivas das partes, em garantias de jurisdição e transformam o procedimento em um processo jurisdicional de estrutura cooperacional, “em que a garantia de imparcialidade da jurisdição brota da colaboração entre as partes e o juiz”.

8.2.4. Princípio da motivação

Corolário do devido processo legal e da legalidade, a motivação dos atos administrativos faz com que não haja decisão administrativa exarada sem que haja fundamentação legal que a embase e a suporte. O primado da fundamentação está estribado na obrigatoriedade de demonstrar suficientemente à outra parte os supedâneos fáticos que direcionaram à produção da decisão.

Cais¹⁷⁸ consigna que não haveria possibilidade de diferenciação pela Administração entre os cidadãos, à míngua da motivação. O comando constitucional que obriga a motivação em decisões administrativas e judiciais está gizado no inciso X do artigo 93¹⁷⁹, com redação conferida pela Emenda Constitucional nº 45/2004 e em legislação *infra*, no artigo 2º da Lei nº 9.784/99.

Porém, este princípio, mesmo que implícito, prevalece, dada a sua natureza inata ao devido processo legal. Dessa forma, não se autoriza a não indicação dos pressupostos de fato e de direito, assim como não se ater as demais formalidades legais, levados em conta pelo Poder Público ao declarar sua vontade por meio de um ato.

Na esfera do CARF, em que a autoridade administrativa possui a prerrogativa da livre convicção, que se consubstancia na liberdade concedida ao julgador para analisar e valorar as

177 GRINOVER, Ada Pellegrini. **Novas tendências do direito processual**. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 1990, p.2.

178 CAIS, op. cit. p.186.

179 CF - Art. 93 – Lei Complementar, de iniciativa do STF, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observada os seguintes princípios:

(...)

X- as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros.

provas apresentadas pelas partes, concomitantemente possui o ônus de, em contrapartida, motivar o porquê de declinar de algumas provas em favor de outras.

8.2.5. Princípios da impessoalidade e da igualdade

Segundo Nohara¹⁸⁰, a impessoalidade está conectada à objetividade no atendimento do interesse público, sendo defesa a promoção pessoal de agentes e autoridades, sem que haja favorecimentos ou discriminações a nenhum administrado. Figueiredo¹⁸¹ cauciona que ele estaria consubstanciado no princípio da igualdade, devendo ser aquilatado somente o interesse público, desviando-se de qualquer interesse escuso e de artifícios que pretendam favorecer terceiros.

Concernente à igualdade, um dos princípios balizadores constitucionais, não somente da administração pública, ramifica-se na formal e na material. A última obriga a um tratamento desigual a quem é desigual, na medida de suas diferenças, de modo imparcial, sem distinção de características pessoais, assim como lidar de maneira equânime quem está nas mesmas condições. Agir de forma díspare seria ir contra seus próprios atos, não sendo legítimo atuar de outra forma diante da mesma situação.

Aragão explica que há a imposição, em decorrência do princípio da igualdade, de um mesmo procedimento e de uma mesma intervenção da Administração “quando ela se depara com situações jurídicas que envolvem a mesma *ratio* ou que têm como pressuposto a mesma circunstância fática, envolvam ou não os mesmos sujeitos¹⁸²”. Díez-Picazo¹⁸³ salienta que “a boa-fé implica um dever de coerência do comportamento, que consiste na necessidade de observar no futuro a conduta que os atos anteriores faziam prever”

180 NOHARA, op. cit. p.252

181 FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004, p.62

182 ARAGÃO, Alexandre Santos De. Teoria das autolimitações administrativas: atos próprios, confiança legítima e contradição entre órgãos administrativos, Disponível em http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/alexandre_aragao.html Acessado em 01/06/2019, às 07:23h

183 DÍEZ-PICAZO, Luis M^a. **La Doctrina del Precedente Administrativo**. Revista de Administración Pública, v. 98, p. 16 apud ARAGÃO, op. Cit.

8.2.6. Princípios do contraditório e da ampla defesa

A pretensão, exprimida pelo lançamento – ou por ato denegatório de ressarcimento, homologatório de compensação, entre outros – estatal, deve ser notificada corretamente ao contribuinte, uma vez que incidente sobre seu patrimônio, e somente será lícita se obedecidas todas as garantias materiais e processuais fornecidas pela Constituição e pelos demais atos legais.

Esclarece Marins¹⁸⁴ que o contraditório se inicia com a impugnação administrativa, resistência formal que caracteriza o conflito de interesses deduzido administrativamente, instalando o litígio entre o ente exator e o contribuinte. Além da formulação da irresignação, assiste ao sujeito passivo o direito de manifestar-se “em oportunidades previstas em lei, sobre as informações, pareceres, decisões, perícias e outros documentos apresentados pelo órgão exator ou pela procuradoria”. Aduz-se, dessa maneira, o direito a ser ouvido, prerrogativa de o contribuir não ser exigido definitivamente antes de se manifestar. Ou seja, deixa de ser legítimo qualquer processo se não observado o contraditório.

Gordillo¹⁸⁵ elenca o que o direito de ser ouvido pressupõe:

- A publicidade do conhecimento manifestada pelo leal e integral conhecimento da ação administrativa (direito do conhecimento),
- A oportunidade de o administrado expressar suas razões antes da decisão e também depois (o que denomina “dupla instância de julgamento”),
- O dever da Administração de proferir decisões fundamentadas, analisando e considerando todos os pontos levantados pela parte, e
- O direito do administrado de se fazer representar por profissional habilitado ao patrocínio de seus direitos

Outro aspecto do contraditório é o direito de oferecer e produzir provas, tanto a possibilidade de requisitar as informações retidas pela Administração quanto de entregar seus esclarecimentos e a documentação que quiser antes que seja proferida alguma decisão sobre o mérito da questão.

184 MARINS, op. cit. p.190-192

185 GORDILLO (1971, p.10-21) apud BOTALLO, op. cit, p.40

O dever de informar, para Bottallo, apresenta uma dimensão positiva

que assegura ao sujeito passivo o acesso a todos os elementos constantes do processo em que seja interessado” – e uma dimensão negativa que se reflete “na impossibilidade de levar em conta dados e informações que não figurem no processo ou cujo conhecimento não haja sido expressamente franqueado a quem o deva¹⁸⁶.

A Lei Geral do Procedimento Administrativo Federal prescreve em seu artigo 2º, *caput* e parágrafos, determinações iminentes ao contraditório e ampla defesa. Entre elas, registra Cais¹⁸⁷, estão a vinculação de todos os atos praticados aos direitos e garantias fundamentais, a observância das formalidades essenciais, a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, a interpretação da norma administrativa de forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, obstaculizando-se qualquer tentativa de aplicação retroativa de nova interpretação e a garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

8.2.7. Princípio da segurança jurídica

Parte da doutrina considera que a segurança jurídica é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, sendo, para Cais, “base dos demais princípios que asseguram os direitos e garantias constitucionais individuais”¹⁸⁸. Ela confere ao administrado um mínimo de estabilidade e proteção, dando respaldo para que aquele tenha convicção de que Poder Público mantenha uma certa linha de conduta, de pensamento e de cobrança.

Impede, com isso, que haja imprevisibilidade e que o administrado seja punido não pelo comportamento contrário ou prejudicial ao interesse público, e sim pela impropriedade de sua conduta conforme um novo posicionamento estatal, algumas vezes totalmente avesso ao exigido anteriormente.

186 BOTALLO, op. cit, p. 71.

187 CAIS, op. cit. p. 243.

188 CAIS, op. cit. p. 243.

Por causa da segurança jurídica, a adoção de certos institutos é vedada em nosso ordenamento, como a retroatividade – não somente a da lei, mas também da interpretação da norma administrativa -, a ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ou a coisa julgada. Nohara¹⁸⁹ explana que também é corolário da necessidade de segurança o princípio da legalidade, em que há a determinação de as pessoas agirem, fazendo ou deixando de fazer algo, somente em virtude de mandamento legal.

Eventuais colisões entre os princípios da segurança jurídica e da legalidade, como acontecem em casos de anulação de atos administrativos com efeitos *ex-tunc*, por exemplo, devem ser resolvidas usando o balanceamento e a harmonização dos princípios, com critério de hermenêutica direcionado ao caso concreto. Pondera-se, sempre, com razoabilidade, o que é mais sensível ao interesse público.

Outra faceta da segurança jurídica é o princípio da proteção à confiança (*Vertrauensschutz*) “e o conseqüente reconhecimento de legítimas expectativas dos particulares, agora tuteladas com maior força pelo Direito, em relação ao Estado”, adiciona Nohara¹⁹⁰.

8.2.8. Princípio do interesse público e da eficiência

O interesse público é indisponível e, por isso, deve ser preservado da forma mais eficiente possível. A eficiência objetiva ampara tanto a Administração quanto o administrado, mesmo se sabendo que a relação seja vertical, fulcrada em dois princípios: o da indisponibilidade e da supremacia do interesse público. É o que a doutrina francesa denomina de potestade para explicitar as prerrogativas gozadas pelo ente público.

Os privilégios da Administração que exorbitam o direito comum gravitam em torno dos dois princípios supracitados. O da supremacia do interesse público, também reconhecido como princípio da finalidade pública, embora implícito, é garantido pela Constituição.

Decorre dela a ideia de que havendo choque entre o interesse público e o privado, resguarda-se o primeiro, sob pena de desvio de finalidade e de caracterização de improbidade

189 NOHARA, op. cit. 110-111.

190 NOHARA, op. cit. p.112.

administrativa. A supremacia deve orientar tanto o legislador quanto o aplicador da lei. Bandeira De Mello¹⁹¹, copiando o doutrinador italiano Renato Alessi, divide os interesses públicos em primários e secundários. Estes são “interesses imediatos do aparato administrativo, independente dos interesses da coletividade”, como os fazendários, alude Nohara¹⁹².

Já a concepção de indisponibilidade do interesse público remete à não-disposição da coisa pública, sendo “apenas gestora dos bens e interesses alheios”, elucida Menezes Ribeiro¹⁹³.

Entretanto, a vantagem de contar com um poder exorbitante não permite que o Estado atue de acordo com suas conveniências, não podendo escapar da égide da moralidade e da legalidade, por exemplo. As principais controvérsias a respeito do tema, precipuamente no âmbito fiscal, são encontrar a medida adequada da restrição dos direitos fundamentais individuais em prol de uma consciência coletiva, assim como definir a moldura do que é realmente o interesse público.

Mohana¹⁹⁴ comenta que, até por não ser absoluto, a regulação e concreção ao princípio do interesse público deve ser ponderada pelo ente estatal, devendo ser mensurada em conjunto com os demais princípios e garantias fundamentais.

8.2.9. Princípio da verdade material

A exigência da verdade material, consoante Marins¹⁹⁵, “corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal (...); entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. É um princípio indeclinável da administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. São vetores que funcionam como uma espécie de ferramenta para a consecução

191 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Malheiros.. 2008, p.66.

192 NOHARA, op. cit. p.60

193 MENEZES RIBEIRO. **O princípio da Supremacia do Interesse Público e o da Indisponibilidade do Interesse Público**, Disponível em www.conteudojuridico.com.br/artigo;o-principio-da-supremacia-do-interesse-publico-e-o-da-indisponibilidade-do-interesse-publico,40163 , Acessado em 11/06/2019, às 13:49h.

194 NOHARA, op. cit. p.63

195 MARINS, op. cit. p.179.

da verdade material o dever de investigação da administração e o dever de colaboração por parte do particular.

A verdade material que governa o procedimento administrativo tributário opõe-se ao princípio da verdade formal que preside o processo civil, em que se prioriza a formalidade processual tributária, contextualiza Marins. Faz a ressalva de que ambas podem estar contidas conjuntamente, mas

apenas que a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário (diligências administrativas como a fiscalização in loco) e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração se apresentam como instrumentos mais apropriados para a aproximação com a verdade material do que aquelas usualmente disponíveis no processo judicial¹⁹⁶.

Nohara, reforçando que tal princípio é corolário da oficialidade, conta com outras vantagens não somente na fabricação de provas, mas:

também no reexame predomina um formalismo menos exacerbado do que aquele encontrado no processo civil, pois os recursos hierárquicos admitem arguições que contenham novas alegações, a matéria de fato pode ser reexaminada e também pode acontecer a produção de novas provas¹⁹⁷.

Rocha¹⁹⁸ arremata que a verdade material determina uma tripla exigência: a) que se demonstre, com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; b) que se limite as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; c) que seja deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações.

A Administração não pode ficar adstrita às alegações e provas trazidas aos autos do processo, determinando a produção das provas que entenda suficientes à formação da sua convicção quanto á ocorrência do fato. A seu turno, prossegue o autor, “para o administrado há verdadeiro ônus de provar, uma vez que, não tendo o mesmo o dever de provar, submete-se a consequências negativas caso não logre demonstrar a procedência dos fatos pelo mesmo alegados”¹⁹⁹.

196 MARINS, op. cit, p.180

197 NOHARA, op. cit. p. 258.

198 ROCHA op. cit. p. 223.

199 Ibidem.

Impende acentuar que não corresponde à atual exegese sobre os postulados fundamentais existir uma transferência do ônus da prova da Administração para o administrado no âmbito do processo administrativo, sob a alegação de que o ato administrativo objeto do pedido de revisão gozaria de presunção de legitimidade. A administração nunca se exonera de provar as ocorrências sobre os fatos que imputa ao contribuinte, exigindo-se, em consonância com o princípio da motivação, a fundamentação de todos os seus atos.

8.2.10. Há, afinal, ofensa a princípios constitucionais na normatização do voto de qualidade?

Na esteira do esposado pelos diversos doutrinadores retratados neste capítulo, refulge-se que **não há** opróbrio a princípios constitucionais, máxime, o da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, como denunciou a OAB no corpo da ADIN nº 5.731/DF.

Cumprе repisar que esse trabalho se debruça sobre o mérito da questão suscitada pelo Conselho Federal da OAB e não ao que pode ser conjecturado em arguições preliminares pela defesa do ente federal (Advocacia-Geral da União, Consultoria Jurídica do Senado Federal, Câmara dos Deputados). Parece-nos, entretanto, resplandecente que a matéria pode ser atacada preliminarmente.

No que tange à opção pelo aforamento de uma ação direta de inconstitucionalidade, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 682.486/DF na Suprema Corte²⁰⁰, o voto condutor vitorioso, proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski, clareia que as normas de votação em conselhos de entidades do Poder Executivo (o caso em voga tratava do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Defesa Econômica-CADE) é matéria afeita à lide infraconstitucional.

Da mesma forma, por ser assunto que exige cognição e deliberação do Congresso Nacional, inquiere o princípio da separação dos poderes o pedido da ora reclamante de a Suprema Corte ordenar a utilização do predisposto no artigo 112 do CTN, com a interpretação mais favorável ao contribuinte, em detrimento da aplicação do artigo defenestrado estatuído no

200 Agravo de Instrumento nº 682.486/DF – rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Julgamento: 18 de outubro de 2007, DJ-e 23/10/2007

Decreto nº 70.235/72, que possui força e status de lei ordinária, porquanto é cediço e já contemplado na jurisprudência pátria que o Poder Judiciário não pode legislar positivamente.

Exaurindo a investigação nada percuciente sobre os quesitos preliminares aventados pela proponente, depreende-se que o cotejo entre o que dispõe o artigo 112 do CTN e o apregoado desde 2009 no Decreto nº 70.235/72 não é, de forma alguma, matéria constitucional, e sim legal, não estando sujeita ao exame da Suprema Corte em sede de controle abstrato de constitucionalidade.

Quanto ao mérito, primordialmente, percebe-se que o assunto em pauta não macula o princípio da legalidade, posto que todo o contorno normativo do processo administrativo fiscal brasileiro, a partir da entrada em vigor da MP nº 449/08, transformada na Lei nº 11.941/09, obedece ao crivo legal: o voto de qualidade é previsto e regido por uma lei, criada a partir da deliberação de representantes do povo e dos Estados, como ordena nossa Carta Magna, e unicamente pode ser modificada por espécie normativa semelhante ou de maior hierarquia. A CF/88, implícita ou explicitamente, não assegurou a prevalência da interpretação do contribuinte em caso de empate em tribunal administrativo. Por isso, deve haver menção explícita em lei.

A OAB alega, também, que o artigo 112 é vocacionado a dispor sobre obrigação e lançamento tributário. A queixa de que o assunto requer quórum e aprovação de Lei Complementar, por ser objetos engatados ao crédito tributário (art. 146, III, “b” da CF/88), é uma ilação que carece de valor jurídico.

Inferir que a composição de um conselho administrativo e a disposição dos votos de seus membros está atrelado umbilicalmente a uma atividade administrativa vinculada, é apontar que qualquer assunto tributário deveria ser regulado por lei complementar, pois, na essência, o crédito tributário é constituído pelo lançamento, seja ele de ofício, por declaração ou homologação, com competência da autoridade tributária.

A exclusão do crédito tributário, não se deve olvidar, somente pode ser efetuada por lei, que deve ser interpretada literalmente, consoante o *mandamus* plasmado no artigo 111 do Código Tributário Nacional²⁰¹. Suspender a aplicação de um comando normativo por um referendo judicial é o que acarretaria afronta ao princípio da legalidade.

201 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei Nº 5.172/66. Arts. 97, 111 E 156, IX.

A respeito da pretensa ausência de isonomia, resta rútilo que também prescinde de conexão com a realidade. Em nenhum momento, está se nivelando o contribuinte, hipossuficiente, à potestade estatal, posto que não se está retirando dele a possibilidade de apelar ao Judiciário, caso sua pretensão não seja acolhida no seio administrativo.

O que é proibido pela Constituição Federal é a discriminação no tratamento fiscal entre pessoas que estejam em situações análogas ou muito equivalentes. Todos os contribuintes que levam sua irrisignação, o seu pleito, ao CARF possuem isonomicamente os mesmos direitos e garantias.

E, imperioso propugnar que durante todo o procedimento administrativo, do lançamento ou da decisão de negar um pedido de parcelamento, compensação ou restituição de crédito tributário, por exemplo, oportunizam-se não somente as mesmas garantias e instrumentos processuais verificadas na justiça ordinária, mas também se adicionam outros para o alcance da verdade material.

Opostamente, a Fazenda não pode recorrer ao Poder Judiciário, uma vez que nos termos do artigo 156, IX, do CTN, extingue-se o crédito tributário a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

Na jurisprudência do STF²⁰², é plausível uma ação anulatória em caso excepcional de comprovação de ilegalidade de própria decisão administrativa que infirme o correspondente lançamento tributário realizado ou auto de infração, em decorrência de atos dolosos dos julgadores devidamente provados. Com isso, a carga axiológica do postulado da igualdade não é mitigada, muito menos dissipada por completo.

O Pretório Excelso não pode, sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, legislar positivamente²⁰³, já que o núcleo inato à separação dos poderes é um dogma intangível até mesmo por emenda constitucional²⁰⁴. Outrossim, a competência exclusiva do Poder Executivo para propor sobre políticas públicas de natureza fiscal é reconhecida, até por

202 Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 65.635/SP, 2ª Turma, rel: Min. Thompson Flores, DJ 02/11/1969).

203 Nesse sentido, STF – ADI nº 1822, Tribunal Pleno, rel. Ministro Moreira Alves, DJe 10/12/1999. Também RE nº 405.579/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 04/08/2011; STF - ARE nº 723.248 – AgR/SP, 2ª Turma, rel: Ricardo Lewandowski, 03/02/2014; STF – ARE nº 388.471 AgR/MG, 2ª Turma, rel. Carlos Velloso, DJe. P.74, 01/07/2005).

204 Constituição Federal de 1988. Artigo 60, § 4º, III.

ser assunto corriqueiro no cotidiano dos seus órgãos de finanças, controle e planejamento. Por fim, a previsão do voto de qualidade na legislação pátria é chancelada há mais de uma década pelo STJ, quando incumbido de emitir um pronunciamento sobre a legalidade daquele dentro do CADE²⁰⁵.

Atentado à razoabilidade e à proporcionalidade também não se demonstra evidenciado. Além de todos os argumentos já tingidos nos parágrafos acima, que cabem, *per si*, aqui, nota-se que há a compatibilização entre os fins colimados pelo Estado e o método formulado pelo Poder Público para atingi-los, da mesma forma que o meio disponibilizado não é restritivo ao contribuinte e é apto a alcançá-los. Xavier esclarece que a violação à proporcionalidade ocorre “(...)quando, na presença de dois valores legítimos a sopesar, o administrador dá prioridade a um em detrimento de outro ou sacrifício exagerado de outro (...)”²⁰⁶.

A Constituição Federal é omissa quanto a exigência de um duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo. Trata-se de instituto agasalhado no ordenamento jurídico brasileiro, sem patamar constitucional. Historicamente, somente o artigo 158 da Carta Imperial de 1824 consagrou o duplo grau de jurisdição de modo pleno e irrestrito, de acordo com RÊGO JUNIOR, em reprodução do ensinamento de Bulos (2007, p.295).

O autor, ao se referir a lição de Alexandre de Moraes (2011, p.90-91), menciona que a Constituição Federal prevê a existência de juízes e tribunais, assim como a de alguns recursos (ordinários constitucionais, especial, extraordinário), porém não existiria a obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição. “Dessa forma, há competências originárias em que não haverá o chamado duplo grau de jurisdição, por exemplo, nas ações de competência originária dos Tribunais²⁰⁷”, conclui. Ao contrário da constituição portuguesa, em que - apesar de possuir vários graus de jurisdição nas searas administrativa e cível, somente na esfera penal é imposto o duplo grau de jurisdição por mandamento constitucional.

A Lei infraconstitucional que regula o processo administrativo²⁰⁸ demonstra que a tramitação dos recursos administrativos será no máximo realizada em três instâncias. Isto é, há

205 STJ, Recurso Especial nº 966.930/DF (2007/0156633-6), rel. Min. Eliana Calmon, 28/08/2007.

206 XAVIER, op. cit. 98.

207 RÊGO JÚNIOR, João Batista Do. **Breve apontamento a respeito da (des)obrigatoriedade da dupla instância administrativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/28943/breve-apontamento-a-respeito-da-des-obrigatoriedade-da-dupla-instancia-administrativa-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal>, Acessado em 31/05/2019, às 12:02h

208 Lei nº 9.784/99, art. 57

discricionabilidade – juízo de conveniência e oportunidade da Administração – de eleger quantas vias recursais existirão, desde que exista ao menos uma. Está assegurada a recorribilidade, posto que o contribuinte pode direcionar no âmbito da Receita Federal a sua insurreição pela constituição e manutenção do crédito tributário à instância superior – no caso, as Delegacias Regionais de Julgamento.

ROCHA alega que eventual supressão de segunda instância não profana o duplo grau de cognição²⁰⁹:

O referido princípio deve ser interpretado como um direito a apreciação da questão pela instância hierarquicamente superior para conhecimento da matéria, e não como um direito a pelo menos duas instâncias de julgamento independentemente do órgão que conhece da matéria em primeiro lugar²¹⁰.

O pensamento de que o contribuinte é prejudicado por ter o legislativo federal consentido que votações empatadas sejam decididas por membro fazendário é inverter a lógica que concebe o CARF. A simples possibilidade de o representante do sujeito passivo estar presente, votar e, principalmente expor a ótica de quem representa e, com isso, alvitrar que seu posicionamento seja o mais escorreito, modificando o raciocínio dos demais conselheiros, são o supedâneo legal que respalda a tutela do seu interesse particular.

Rocha aquiesce com esta interpretação. Se não há previsão constitucional que estabeleça a necessidade da presença dos representantes dos contribuintes nos órgãos administrativos decisórios, não pode ser a mesma considerada requisito essencial da legitimidade da decisão proferida no processo administrativo, elucubra.

Como tivemos a oportunidade de analisar no início deste estudo, a legitimação democrática da decisão proferida em processo administrativo se dá pela participação do administrado, a qual deve ser qualificada pela incidência do princípio do devido processo legal. Dessa forma, a adoção da composição paritária do Conselho seria uma opção política, como forma de ressaltar a imparcialidade desses órgãos decisórios, e não uma imposição a que se encontre adstrita a Administração Pública²¹¹.

209 Constituição Federal de 1988. Artigo 5º, Inciso LV. “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ele inerentes” (destaque do aluno)

210 ROCHA, op. cit. p.223

211 ROCHA, op. cit. p.453

Há vários mecanismos que controlam a moralidade e a imparcialidade do julgador, seja fazendário ou representante do contribuinte. Já na seleção dos conselheiros, busca-se um profissional especializado, com alto conhecimento técnico, probo, sem laivos morais anteriores. O artigo 18 da Lei nº 9.784/99 nega ao servidor ou autoridade participar de processo administrativo quando tenha interesse direito ou difuso na matéria, ou tenha atuado como perito, testemunha ou representante ou laço sanguíneo ou parental.

Há deveres que devem ser cumpridos à risca pelo conselheiro, como o de zelar pela eticidade, o que o impede de não se colocar em impedimento ou em suspeição quando a situação assim o exigir, ouvir as razões e as provas pelo contribuinte, a fim de fundamentar suas decisões.

Há instrumentos de controle interno, como a corregedoria, e externos, como o Tribunal de Contas, o Judiciário, a Polícia Federal e o Ministério Público. Não só o cometimento de arbitrariedades é combatido. Ilícitos que violam a moralidade administrativa, como as provadas no desencadear da Operação Zelotes, por exemplo, fazem exsurgir a responsabilidade penal, com graves sanções aos infratores.

A autarquia especial mencionou em seu compêndio de citações a decisão liminar pela Juíza Federal Edna Márcia Silva Medeiros Ramos, titular da 13ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal (Processo nº. 1002068-27.2017.4.01.3400), que, ao anular o acórdão, “sem prejuízo de nova deliberação do CARF”, mandara a 3ª Turma da Câmara Superior dos Recursos Fiscais, desta feita, refazer o julgamento sem a utilização do voto de qualidade para desempate, se for o caso.

Olvidou-se a OAB, contudo, de informar o que estava sendo deliberado naquela sessão: apreciava-se questão que não ensejava qualquer dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais **do fato**, ou à natureza ou extensão **dos seus efeitos**. Rememora Castro Souza:

O que se julgou foi apenas e tão somente se a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, alçaria ou não as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais (as chamadas obrigações acessórias), como os decorrentes de prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal para a prestação de informações à Administração Aduaneira. Trata-se de questão jurídica, não fática, de modo que resta indubitável a inaplicabilidade do art. 112 do CTN, mesmo porque só se pode cogitar

de sua aplicação quanto à lei que define infrações ou comina penalidades. Evidentemente, não é o caso²¹².

A própria OAB reconhece na exordial que a isonomia e a imparcialidade são asseguradas com a composição paritária. A consequência matemática de um rol em número par é o risco de decisões terminarem com posicionamentos contrários em igualdade. Só que sugere uma ausência de credibilidade entre os Auditores-Fiscais, atacando a índole dos mesmos, esquecendo-se que a mesma argumentação poderia ser impingida aos representantes dos contribuintes, o que, em nenhum momento, é alvo de suspeição. E, uma das guardiãs da administração da justiça brasileira, não deveria inferir esse apanágio duvidoso sem comprovação fática, até mesmo porque não há a figura no direito processual brasileiro da figura da suspeição por presunção.

Da mesma maneira, não se pode falar de falta de motivação do voto de qualidade, uma vez que repetir a fundamentação – extraída de um voto condutor de um relator ou repleta de argumentos singulares, únicos – não equivale a não fundamentar.

A supremacia do interesse público – o de angariar recursos para a manutenção das atividades estatais, no caso – é um óbice constitucional para o alijamento da decisão final ser tomada pelo contribuinte, ou em favor dele, sem opção de a Fazenda inconformar-se perante o Poder Judiciário, porque a deliberação contrária ao fisco faz coisa julgada.

E é o voto de qualidade o que permite a existência de um órgão de julgamento paritário, uma vez que se o ato administrativo se ampara na presunção de legalidade. A presença de um órgão autônomo e imparcial, em que o sujeito passivo credencia-se a expender sua proposição de defesa, deveria ser preponderante em detrimento de debates improfícuos sobre a origem do integrante do CARF.

Ademais, em mero exercício de retórica, mesmo que fosse superável o princípio da supremacia do interesse público, haveria incongruência normativa em afastar a competência decisória interna de julgar os processos administrativos. O Decreto do PAF é silente quanto à

212 CASTRO SOUZA, Charles Mayer. Pelo fim da composição paritária no CARF. In: **Revista Jota Digital**, Disponível em 10/04/2018, em www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pelo-fim-da-composicao-paritaria-no-carf-09042018 , Acessado em 17/04/2019, às 10:00h.

capacidade de delegar tal atribuição, porém, subsidiariamente, molda-se os preceitos embutidos na Lei nº 9.784/99.

Os artigos 11 e 13 desse diploma regram que a competência é irrenunciável e se exercem pelos órgãos administrativos, salvo nos casos de delegação. No entanto, a decisão de recursos administrativos não pode ser objeto de delegação. Embora composto, pela metade, por integrantes advencos à corporação pública, transmudar a regra do voto duplo, sem alterar a absoluta ausência de chance de recorrer judicialmente, faria com que a decisão sobre processos administrativos fosse repassada a elemento exógeno sem que houvesse compensação na legislação. Percebe-se que a norma protege, acima de tudo, o interesse público.

8.3. DEVERIA SER APLICADO O ARTIGO 112 do CTN?

Uma das premissas advogadas pela OAB na ação é que o artigo 112 do CTN deveria ser aplicado aos casos de empate nas votações do CARF ao invés do voto de qualidade. Para a corporação, haveria espaço para a aplicação do brocardo “*in dubio pro contribuinte*”, em homenagem a um dos vetores constitucionais da presunção da não-culpabilidade.

Caliendo da Silveira²¹³ explica que desde o Digesto (“*Liber Singulis De Praescriptionibus*”) criam-se teorias que buscam encerrar a discussão sobre a complexa relação jurídico-tributária. Era o tempo da *odiosa restringenda*. Afirmou-se na obra que: “*non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*” (“não se pode afirmar que comete delito aquele que em caso de dúvida adota uma interpretação favorável ao contribuinte”). Outra redação famosa deste brocardo, com idêntico sentido era: “*In dubio, magis contra fiscum est respondendum*” (“na dúvida, deve-se decidir contra o fisco”).

Séculos mais tarde, na época da França Napoleônica, a codificação civil, em seu artigo 1162, evocava o princípio em voga à época – o *in dubio contra fiscum*. Estipulava que, na dúvida, a convenção se interpretava contra aquele que a propôs e a favor de quem surge a

213 CALIENDO, Paulo. **Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária**: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. Londrina. Scientiarium, v.18, 2014.

obrigação contratada (“*dans le doute, la convention s’interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l’obligation*”²¹⁴)

Substituiu-se esse pensamento quando se percebe que nem sempre ser contra o fisco é ser a favor da liberdade, da livre iniciativa e da capacidade contributiva. Diante desses fatos, passou-se a ser cobrada uma atitude simbolizada no provérbio “*in dubio pro contribuinte*” ou também denominado “*in dubio contra sacrificium*”, hoje mais condizente com os princípios axiológicos reprisados pela Constituição Federal.

Os defensores citam que deveria aplicada a tese de que o artigo 112 do Código Tributário Nacional deveria ser impingido nos casos de empate em deliberações do CARF, antes de decretado o voto do presidente da turma, pelo fato de essa equivalência de opiniões significar dúvida quanto ao cometimento ou não de irregularidade tributária.

A hesitação em delinear onde, qual e em quanto está a culpa do sujeito passivo faz com que os partidários do abandono da aplicação do voto de qualidade indiquem que a regra que mais respeitaria o direito fundamental de propriedade seria a ditada naquele artigo do CTN. Villas-Bôas²¹⁵, em “***In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência***” diz que o objetivo do uso do artigo 112 seria reduzir o contencioso, solucionando de maneira menos intrincada os conflitos tributários, não sendo, para ele, uma medida de diminuição de tributação.

O voto de qualidade proferido pelo representante da Fazenda Pública seria uma discriminação não razoável e desproporcional, ataca Martins De Andrade²¹⁶. O cômputo do voto “ilegítimo”, nas palavras do advogado e escritor, além de abusivo, feriria o devido processo legal. A saída seria adotar a sistemática do *in dubio pro contribuinte*.

No artigo “**Multas tributárias: o princípio do in dubio pro reo e a exclusão da multa de ofício nos julgamentos onde há maioria por voto qualificado**”, preparado para o X Congresso Nacional de Estudos Tributários, Rafael Pandolfo²¹⁷, ex-conselheiro do CARF,

214 CALIENDO, op. cit. p.188.

215 VILLAS-BOAS, Marcos De Aguiar. **In dubio pro contribuinte aumenta eficácia estatal**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>, Acessado em 20/05/2019, às 23:20h.

216 MARTINS DE ANDRADE, FÁBIO. No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios. Disponível em www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios, Acessado em 11/06/2019, às 12:20h.

217 PANDOLFO, RAFAEL. Multas tributárias: o princípio do in dubio pro reo e a exclusão da multa de ofício nos julgamentos onde há maioria por voto qualificado. IBET, 2013

como representante dos contribuintes à época, desmembra, dentro do artigo 112 do CTN, quais de seus incisos tratam dos tipos de dúvida que estariam abrangidas nas decisões parelhas do CARF.

De acordo com ele, quando acontece dúvida concernente à capitulação legal do fato, haveria insegurança dos julgadores quanto à norma; eventual vacilação sobre à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade, seriam dúvidas quanto aos fatos; enquanto dúvidas sobre a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, seriam referentes à subsunção do fato à norma. Todos os casos de empate poderiam ser resolvidos pela aplicação de quaisquer dos incisos, confirmando os resultados a favor do sujeito passivo.

Tal abstração não merece prosperar, no nosso entendimento. E há uma miríade de motivos que começaremos a catalogar mais abaixo.

Recalcitra-se a opinião da plausibilidade do emprego do artigo 112 do CTN em caso de empate aproveitando-se do escólio de Seabra De Godoi, que predica que o *in dubio pro contribuinte* é um argumento obsoleto que parte de “superada visão do tributo como uma espoliação de direitos fundamentais do indivíduo e do ordenamento tributário como um direito de exceção²¹⁸”.

O dispositivo em comento é uma norma de direito penal-tributário e o seu contexto engloba unicamente o praticante de ilícitos fiscais. O destinatário de suas premissas é o **acusado** e não o contribuinte ou o responsável tributário. A expressão “acusado” é empregada duas vezes ao longo do código tributarista: nos artigos 112 e 203, quando menciona “sujeito passivo, acusado ou interessado”, ou seja, três classes diferentes de personagens.

Um dos mandamentos hermenêuticos registra que “*verba cum effectus sunt accipienda*”: a lei não possui palavras inúteis. Parece-nos evidente que as situações de que verdadeiramente cuida o artigo referido são díspares, não possuindo relação alguma com situações que ensejam empate e consequente utilização do voto de qualidade no CARF. Somente deve ser operado em casos de infrações penais fiscais.

Tributo é uma prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito e instituída em lei. O artigo 112 restringe seu alcance às infrações tributárias e para as consequentes penalidades-tributárias. O crédito tributário é composto pelo tributo e seus

218 GODOI apud ROCHA, op.cit. p.439

consectários legais, como multa e juros. Pode existir a penalidade tributária (como a aplicação de multa qualificada, por exemplo), e é somente essa que está albergada no que o artigo 112 estatui.

A ministra do STJ Regina Helena Costa, em “**Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**”, ensina:

O dispositivo (art. 112 do CTN) refere-se às normas de direito tributário penal, vale dizer, àquelas que disciplinam as infrações e sanções tributárias. E assim, aplica-se o princípio universal do direito penal. In dubio pro reo: em caso de dúvida, interpreta-se a lei tributária de modo mais benéfico ao infrator, nas hipóteses apontadas²¹⁹.

A seguir, não podemos olvidar que o artigo aplica-se exclusivamente em casos de dúvida sobre a aplicação da lei. A dúvida difere da ausência de norma ou da lacuna não colmatada; ela pressupõe a existência de uma norma, cujo sentido é polissêmico, ambíguo, poroso ou obscuro.

Castro Souza corrobora com tal entendimento. Observa, inicialmente, que este dispositivo **só se aplica à lei que define infrações ou comina penalidades**.

Não serve, portanto, para definir a incidência ou a não incidência de um tributo sobre certo fato jurídico, ou para estabelecer, entre duas possibilidades, a aplicação de uma alíquota menor (por exemplo, para decidir qual a correta classificação fiscal de um produto), ou para firmar a base de cálculo de um tributo etc.²²⁰.

Arremata o raciocínio dizendo que este dispositivo não cuida da identificação ou do alcance da lei, mas da valoração dos fatos. Fazendo remissão a Leandro Amaro (2007, p. 222/223), lembra que

discutir se o fato ‘X’ se enquadra ou não na lei, ou se ele se enquadra na lei ‘A’ ou na lei ‘B’, (...) diz respeito ao exame do fato e das circunstâncias em que ele teria

219 COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo. Ed. Saraiva, 2009, p.164

220 CASTRO SOUZA, Charles Mayer. **Voto de qualidade é coerente com a atual composição paritária do Carf**. Disponível em www.conjur.com.br/2016-ago-08/charles-mayer-voto-qualidade-coerente-paridade-carf, Acessado em 20/05/2019, às 22:28h

ocorrido, e não ao exame da lei. A questão atém-se à subsunção, mas a dúvida que se põe não é sobre a lei, e sim sobre os fatos²²¹.

No mesmo trilhar, Baleeiro robustece a tese de que a interpretação benigna é para penalidades, e embora para estas possa ser reconhecido o brocardo pró-contribuinte, “não se reconhece mérito na equiparação das leis fiscais às *lege odiosae*, a que se referiram velhos autores²²²”.

Obtempera-se que um empate em turma do CARF não significa preliminarmente uma confissão de dúvida na matéria. Os julgadores podem votar sem possuírem questionamento algum sobre a matéria. O colegiado pode ficar “rachado”, sem que se reconheça, no caso concreto, que haja normas ou fatos turvos, enigmáticos ou capazes de produzir dúvidas.

A norma impugnada não se destina a dirimir dúvida acerca da interpretação de leis tributárias, e sim ser um mecanismo essencial para a finalização do julgamento nos casos de empate, a fim de viabilizar o cumprimento da missão institucional conferida ao órgão.

Não deixa de ser um exercício retórico, uma ilação fantasiosa, que não tangencia o mundo jurídico, confundir dúvidas em um colegiado inteiro acerca da matéria tratada com interpretações distintas a respeito de um tema.

Marinoni ministra que não há possibilidade de aplicabilidade da interpretação conforme quando a norma contenha apenas um sentido²²³. Ademais, **a interpretação conforme deve obedecer a dois pressupostos**, o respeito à (a) expressão literal do texto normativo e (b) à finalidade almejada pelo legislador.

A última justificativa quanto à impropriedade desse ponto na petição surge do artifício alvitado pela impetrante na exordial. A OAB requer, não somente a supressão da norma, mas também a ingerência do Poder Judiciário em assunto de competência exclusiva do Legislativo. Até mesmo doutrinadores que combatem nas fileiras do emprego do *in dubio pro contribuinte* nos casos de empate no CARF repudiam eventual intromissão judicial no assunto. Machado dispõe:

221 Ibidem.

222 BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 13ª Edição, 2016, p. 1065

223 SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. São Paulo: Ed, Revista dos Tribunais, 2013, p. 1.139.

Embora não tenhamos dúvida de que, mesmo em face da legislação vigente, ocorrendo empate na votação nos órgãos administrativos dme julgamento, deve prevalecer o princípio do in dubio pro contribuinte, o certo é que, na prática, tem ocorrido o contrário em face do voto de desempate. E no mais importante desses órgãos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o tema já foi discutido e prevaleceu a tese segundo a qual o regimento daquele órgão merece respeito e deve prevalecer. Assim, estamos diante de uma situação na qual se impõe uma solução legislativa para que possa prevalecer o aludido princípio²²⁴.

Deve-se recordar que há limitações aos direitos fundamentais do contribuinte. Caliendo Da Silveira²²⁵ reporta que, embora todo sacrifício deve ser decorrência de uma norma expressa do ordenamento que seja justa e não esteja ao arpeio dos vetores constitucionais, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco, entende-se que há três tipos de adstrições a aqueles, (a) os iminentes que excluem certos modos de seu exercício, (b) os que resultam de colisões, ou seja, de limitações recíprocas, e (c) os decorrentes de leis restritivas na salvaguarda dos valores constitucionais.

O voto de qualidade é opção legislativa ponderada que não reduz o direito do contribuinte irresignar-se, se descontente com seu encaminhamento; logo, não há mácula a direito fundamental, sem necessidade de comutar sua aplicação por outra regra presente na legislação, principalmente por alguma que não foi criada para tal intento.

8.4. OS VOTOS DE QUALIDADE SÃO REALMENTE FAVORÁVEIS À FAZENDA?

Como reprisado nessa pesquisa, uma das abordagens veiculadas pela OAB na ADIN para justificar o pedido de exclusão do voto de qualidade do corpo do decreto que regulamenta o processo administrativo fiscal é a “arbitrariedade” das decisões dos presidentes de turmas no CARF.

Antes de aduzir dados e informações que darão embasamento à uma opinião crítica e madura no que concerne ao questionamento, cabe-nos ressaltar que os dados apurados na pesquisa não estão em profusão, em uma escala estatística considerável. Os próprios relatórios

224 MACHADO, Hugo de Brito. O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo e Tributários. In: VIANA, Michel (Coord.). **Código Tributário Nacional: Análises e Reflexões para Mais 50 Anos de Vigência**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 240.

225 CALIENDO, op. cit.

reportam problemas duradouros com o acesso e a publicidade das informações dos Acórdãos do Conselho de Contribuinte e a dificuldade em pormenorizar dados muitas vezes incompletos.

No entanto, como os números colacionados são quase os mesmos em que trabalham tanto os críticos do voto de qualidade quanto seus defensores e o que se modifica é a forma de interpretá-los, acredita-se que sirvam ao escopo do tópico: revelar peremptoriamente se realmente o instituto do voto de qualidade atende aos desígnios do Fisco Federal. Ressalva-se que a interpretação é discrepante demais, como comprova tabela anexada mais adiante de trabalho exposto em painel sobre direito tributário no Paraná.

Os números coletados são relativos a dois períodos, o primeiro abrange os anos de 2002 a 2008, ainda sob a égide do Conselho de Contribuintes. O segundo, o intervalo entre janeiro de 2015 a junho de 2016, em pesquisa da FGV, e de janeiro a 2016 a agosto de 2016, com números do próprio órgão administrativo, já sendo a segunda instância ocupada pelo CARF. No primeiro momento, ainda que alusivo a seis anos, são poucos os acórdãos coletados para amostra, entre oitenta e dois (82) a oitenta e cinco (85) recursos, dependendo da variável. Além desses dois momentos, o trabalho fará referência a uma reportagem de uma revista digital que menciona decisões exaradas pelo CARF em 2017.

O relatório Final NEF 2009 – Reforma do Procedimento Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF, elaborado pela Fundação Getúlio Vargas, com o intuito de “*identificar problemas e propor soluções para os gargalos processuais presentes no Decreto nº 70.235/72*”²²⁶, averiguou julgamento de oitenta e dois (82) recursos voluntários – aqueles ajuizados pelo contribuinte, por inconformidade do decidido no âmbito das Delegacias Regionais de Julgamento.

Desses 82 recursos voluntários, houve provimento por unanimidade em 15, provimento por maioria em 23 e provimento pelo voto de qualidade em um (1), isto é, totalizando 39 processos, 47,56% dos resultados constituídos na segunda etapa do contencioso foram favoráveis aos contribuintes.

Além dos recursos voluntários, considerou-se nas pesquisas doze julgamentos de recursos de ofício, em que cinco houve provimento por unanimidade, dois não foram providos

226 Relatório - NEF 2009/1 – Reforma do Procedimento Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF.Fundação Getúlio Vargas, 2009, p. 7 /44-49.

por maioria e cinco não providos por unanimidade. São 58,33% dos acórdãos contrários às pretensões fazendárias nesse segmento.

Depreende-se que o voto de qualidade foi proferido somente uma única vez em noventa e quatro julgamentos. E favorável ao contribuinte. Os números podem ser tratados de duas formas. Quem diverge da existência do voto de qualidade, pode acusar que o mesmo foi responsável por somente uma decisão favorável em noventa e quatro ocasiões. Quem patrocina a causa da manutenção do voto de qualidade identifica que 46 casos encaminhados ao CARF tiveram vitória do sujeito passivo, quase uma absoluta paridade no total dos casos examinados.

A respeito da pesquisa realizada no CARF, intitulada “**Relatório das decisões do CARF – janeiro a agosto de 2016**”, a metodologia adotada foi a aferição quantitativa de julgamentos oriundos de recursos voluntários, de ofício e especiais no âmbito do sistema e-processo, sendo desconsiderados os processos cujos recursos eram de embargos de declaração e os que as decisões não tiveram efeitos infringentes. Concernente à qualidade das informações, o documento reporta que foram colhidos dados das atas das sessões de julgamento da CSRF e seus respectivos acórdãos constantes do sítio eletrônico do órgão²²⁷.

No intervalo em que estava circundada a pesquisa, houve a ocorrência de cinco mil e novecentos e noventa e seis julgamentos (5.996), com as seguintes decisões²²⁸.

227 CARF - Relatório das decisões do CARF – janeiro a agosto de 2016, p. 4

228 Ibidem.

Tabela 1 Recursos julgados por recorrente e resultado do recurso

Recursos julgados por recorrente e resultado do recurso

| Favorecido / Resultado do Recurso | Quantidade |
|---|-------------------|
| Contribuinte | 3.118 |
| Recurso Voluntário Provido | 1.166 |
| Recurso Voluntário Provido em Parte | 1.183 |
| Recurso de Ofício Negado | 327 |
| Recurso de Ofício Não Conhecido | 26 |
| Recurso Especial do Contribuinte Provido | 54 |
| Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte | 57 |
| Recurso Especial do Procurador Não Conhecido | 102 |
| Recurso Especial do Procurador Negado | 203 |
| Fazenda | 2.878 |
| Recurso Voluntário Negado | 1.763 |
| Recurso Voluntário Não Conhecido | 318 |
| Recurso de Ofício Provido | 21 |
| Recurso de Ofício Provido em Parte | 33 |
| Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido | 72 |
| Recurso Especial do Contribuinte Negado | 217 |
| Recurso Especial do Procurador Provido | 383 |
| Recurso Especial do Procurador Provido em Parte | 71 |
| Total Geral | 5.996 |

Em uma análise por recorrentes, atenta-se que dos quase seis mil processos julgados, 4.830 são recursos ordinários e especiais do contribuinte, afigurando 80,6% do total. Recursos de ofício e especiais peticionados pela Fazenda Nacional são um pouco mais de mil e cem processos - 1.166, o que significa 19,4% do volume ingressado no CARF. A tabela abaixo explicita melhor como foi o desfecho dos julgamentos²²⁹.

229 Ibidem.

Tabela 2 Recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

Recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

| Recorrente / Tipo de Recurso | Favorecido | | Total Geral |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| | Contribuinte | Fazenda | |
| Contribuinte | 2.460 | 2.370 | 4.830 |
| Recurso Especial | 111 | 289 | 400 |
| Recurso Voluntário | 2.349 | 2.081 | 4.430 |
| Fazenda | 658 | 506 | 1.166 |
| Recurso Especial | 505 | 454 | 959 |
| Recurso de Ofício | 153 | 54 | 207 |
| Total Geral | 3.118 | 2.576 | 5.694 |

O quadro aponta que restaram favorecidas aos contribuintes 52% das decisões (2.460), sendo que 2.349 voluntários e 111 especiais. Amplificando o resultado para outras direções, vislumbra-se que dos 4.830 recursos ajuizados pelos contribuintes, irredimidos, de modo parcial ou total, com a decisão anterior, 53% das deliberações do CARF alteraram o acórdão oriundo da DRJ em satisfação aos contribuintes e 27,75% dos processos levados à CSRF foram agraciados com a vitória.

Em relação aos 1.166 recursos provenientes da lavra da procuradoria, a Fazenda obteve êxito em 43,56% somente, sendo 454 na CSRF e 54 recursos de ofício (de um total de 407, ou seja, apenas 13,26%)²³⁰.

Os recursos especiais, julgados pelas turmas da CSRF, reapreciam as matérias quando há divergências de resultados entre os colegiados ordinários do CARF. Como se observou, representaram 19,3% do conjunto. A Fazenda manejou 65% dos processos que foram enviados à CSRF e logrou êxito em 59,8% deles. Já os contribuintes, dos 35% dos acórdãos das turmas ordinárias do CARF impugnados, conseguiram sucesso em 27,8% na sua empreitada.

Compilando essas informações, nota-se que o contribuinte foi beneficiado em 55,9% das decisões das turmas ordinárias, percentual que abaixa para 52,0% quando acresce-se as deliberações tomadas na Câmara Superior.

²³⁰ Relatório das decisões do CARF, op. cit– p.5

O relatório avança para o tipo de resultado. Atinente às favoráveis aos contribuintes (com número global de 3.118), mais de duas mil (2.122, precisamente) foram por unanimidade (68,1%), 859 (27,5%) tomadas por maioria e 137 (isto é, 4,4% do conjunto de êxitos) pelo voto de qualidade. Pelo lado da Fazenda Nacional, as quantidades alcançaram 1.905 (66,2%), 705 (24,1%) e 280 (9,7%), respectivamente²³¹.

Tabela 3 Percentual de recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

Percentual de recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

| Tipo de Decisão | Favorecido | | Total |
|--------------------|--------------|--------------|--------------|
| | Contribuinte | Fazenda | |
| Unanimidade | 2.122 | 1.905 | 4.027 |
| Maioria | 859 | 705 | 1.564 |
| Qualidade | 137 | 280 | 417 |
| Total | 3.118 | 2.878 | 5.996 |

A análise pode ser manobrada para que se evidencie que o voto de qualidade foi usado em 32,87% dos casos em benefício dos contribuintes (praticamente um terço das situações). Contudo, deve-se privilegiar uma análise sistêmica. A prevalência da unanimidade na votação, em que 67,2% do total foi constatada, evidencia a convergência de entendimento entre os conselheiros, o que denota uma menor fragmentariedade de argumentação, oferecendo, inclusive, maior segurança jurídica aos sujeitos passivos.

Complementando, as decisões por maioria privilegiaram uma das partes em 26,1% dos casos e em apenas 7,1% do bloco de julgamentos foi decidido pelo voto de qualidade.

Dos 417 julgados desempatados pelo voto de qualidade, dezesseis (16), cento e quatro (104), sessenta e três (63) e duzentos e trinta e quatro (234) foram proferidos pela 1ª Seção, 2ª Seção, 3ª Seção e pela CSRF, respectivamente.

231 Relatório das decisões do CARF, op. cit– p.6

Condicionou-se dizer que as decisões finalizadas com o voto de qualidade tratam, usualmente, de assuntos de relevância econômica. A pesquisa traz os temas que foram decididos por voto de qualidade no período.

Tabela 4 Matérias relevantes decididas por voto de qualidade

| Matérias relevantes decididas por voto de qualidade | |
|--|--|
| Turma da CSRF | Matéria |
| 1ª Turma | Trava de 30% na Compensação de Prejuízos/Bases Negativas no Encerramento de Atividades |
| 1ª Turma | Preços de Transferência - Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 |
| 1ª Turma | Ágio Interno |
| 1ª Turma | Concomitância da Multa Isolada Estimativas e Multa de Ofício – Fatos geradores sob a vigência da redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 |
| 1ª Turma | Coisa Julgada no Âmbito CSLL |
| 1ª Turma | Juros Sobre Capital Próprio - Períodos Anteriores |
| 1ª Turma | Lucros Controlada no Exterior - Acordo de Distribuição |
| 1ª Turma | Subvenções para Investimento - Caracterização |
| 2ª Turma | IRPF - Capitalização de Lucros versus Ganho de Capital |
| 2ª Turma | Contribuições Previdenciárias - Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) |
| 2ª Turma | IRB - Área de preservação Permanente / Área de Reserva Legal |
| 2ª Turma | Contribuição Previdenciária - Adicional De Férias |
| 2ª Turma | Contribuição Previdenciária - Bônus De Estudo - Extensão a todos os Empregados |
| 2ª Turma | IRPF - Ganho de capital no exterior |
| 3ª Turma | Incidência do IPI/Cofins sobre transação fiscal concluída pelo Estado/subvenção para investimento |
| 3ª Turma | Incidência da correção monetária sobre os créditos decorrentes do IPI |
| 3ª Turma | Reservas de Intermediação das Instituições financeiras. Base de cálculo IPI/Cofins |
| 3ª Turma | Drydock - termo inicial para o contagem do prazo decadencial |

Entre os assuntos tratados pela 1ª Turma, o relatório mostra que as decisões tomadas mantiveram, majoritariamente, a tendência e o posicionamento das turmas ordinárias. Na

segunda turma, com exceção dos assuntos referentes a “Contribuições previdenciárias – participação nos lucros e nos resultados”, “IRPF – rendimentos recebidos acumuladamente”, “Contribuição previdenciária – Bolsas de estudo – extensão a todos os empregados”, indicaram uma alteração de posicionamento ante as turmas ordinárias e a antiga composição dessa turma no CSRF. Na terceira turma, descartando a temática da correção monetária sobre os créditos escriturais do IPI, em que a jurisprudência ainda não foi pacificada, de acordo com o estudo, os outros temas tiveram a manutenção do posicionamento das turmas ordinárias²³².

Imperioso reproduzir o estudo da NEF/FGV que Neto replicou em apresentação no IX Congresso de Direito Tributário do Paraná, em 2018, com acórdãos prolatados pela Câmara Superior de janeiro de 2015 a junho de 2016²³³. Em uma observação perfunctória, os dados contrastam com os aduzidos no relatório do CARF, ainda que somente alguns meses colidam nas duas pesquisas.

Tabela 5 Voto de qualidade nas Turmas da CSRF

| NEF/FGV (acórdãos CSRF de 01/15 a 06/16) | |
|--|------------|
| Voto de qualidade nas Turmas da CSRF | 347 |
| 1a Turma CSRF | 46 |
| Favorável FN | 43 |
| Sem julgamento de mérito | 3 |
| 2a Turma CSRF | 39 |
| Favorável FN | 32 |
| Parcial | 5 |
| Sem julgamento de mérito | 2 |
| 3a Turma CSRF | 262 |
| Favorável FN | 260 |
| Parcial | 1 |
| Sem julgamento de mérito | 1 |
| Total Geral | 347 |

Tal levantamento foi publicado de forma mais detalhada na revista digital Jota, em artigo intitulado “O voto de qualidade em números”. A reportagem, já no subtítulo, consigna

²³² Relatório das decisões do CARF, op. cit– p. 9-10

²³³ NETO, Miguel Hilú. Carf: **Voto de qualidade**. Curitiba. 2018.

que “100% dos votos de qualidade foram favoráveis à Fazenda Nacional da Câmara Superior”²³⁴.

No corpo da matéria jornalística, a revista Jota segrega os dados em duas tabelas. A primeira, a distribuição por turma dos 1.022 processos que teoricamente foram apreciados nas turmas do CSRF, sem aprofundar qual a origem (se oriundo de recursos por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional ou pelos contribuintes). Também avilta o mérito da pesquisa a não citação sobre quem foi beneficiado nos resultados em que houve procedência parcial do pedido.

Desse montante de 1.022 julgamentos referidos pela empresa midiática, 347 teriam motivado a utilização do voto de qualidade, em que não houve, segundo a mesma, voto a favor de nenhum contribuinte – não considerando o deferimento parcial do pedido.

Já no começo, há, em um exame pormenorizado, duas inexatidões que devem ser confrontadas. Salienta-se que também estão albergados como não procedentes os recursos não conhecidos pelas turmas, e que 253 dessas 347 decisões foram julgados em lote, na metodologia dos recursos repetitivos, fatores que subvertem um resultado mais lídimo e transparente. A matéria alude, ainda, a modificação em jurisprudência anterior ao CARF, só que não esclarece o que ampara a informação.

Em outra reportagem publicada recentemente pela revista Jota Digital, com título “Nos dois últimos anos, 7% dos casos foram decididos pelo voto de qualidade no CARF²³⁵”, noticia-se que apenas 2% das decisões tomadas entre 2017 e 2019 pelo voto de qualidade tiveram resultado favorável aos contribuintes, o que não resiste a uma conferência superficial sobre os dados.

Verifica-se que foram decididas pelo voto de qualidade 2.969 julgamentos, conforme a reportagem. Desse número, setecentas (700) tiveram parecer favorável aos contribuintes, o que equivale a 23,6% do total. Os dois por cento mencionados pela matéria estão correlacionados

234 O VOTO de qualidade em números. **Redação Jota**. 12/08/2016, Disponível em www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016, Acesso em 13/06/2019, às 09:11h

235 – NOS DOIS últimos anos, 7% dos casos foram decididos pelo voto de qualidade no CARF. **Redação Jota**, 13/06/2019, Disponível em: www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-decisoes-voto-de-qualidade-13062019. Acesso em 14/06/2019, às 09:28h.

ao total de julgamentos com deliberação tomada no CARF – que foram, ao todo, 45.479 no período.

Como não há uma avaliação qualitativa desses números, até para saber a procedência dessas manifestações de inconformidade, a temática que os envolvia, a posição majoritária anterior, entre outros aspectos relevantes para uma melhor convicção do que representa realmente essas informações, torna-se inviável perscrutar, neste momento, o real significado dessa apuração.

8.5. O VOTO DE QUALIDADE EM OUTROS LOCAIS. A PREVISÃO NO REGIMENTO DO STF E NO CADE

O voto de qualidade encontra-se previsto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal desde a Emenda Regimental nº 35/2009 que alterou a redação do artigo 13, inciso IX.

Art.13 – São atribuições do Presidente:

(...)

IX- proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de:

Impedimento ou suspeição;

Vaga ou licença médica superior a trinta dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado²³⁶

Como se absorve da leitura, o regimento interno do STF corrobora a possibilidade de existência do voto de qualidade. É de uso residual, em situações que no restante do diploma não se preveja solução diversa, como quando há empates nas discussões por causa de ausência de Ministro em virtude de duas situações, coligidas em dois incisos. Auxilia o ineditismo a composição em número ímpar do Pleno.

Os detratores do voto de qualidade no CARF argumentam que não se pode cotejar a importância do voto de qualidade no órgão administrativo e nas decisões do STF. Acredita-se que essa justificativa não mereça progredir, pois o que importa é a presença do instituto no regimento, o reconhecimento de sua viabilidade.

²³⁶ Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, art. 13, IX.

A recomendação é que haja o desenlace por outra maneira designada no RISTF; essa não havendo, abre-se a possibilidade de acontecer o desempate pela aplicação do voto de qualidade. Pretere-se essa forma de definição do resultado apenas em julgamentos de *habeas corpus* e de recursos de *habeas corpus*, quando proclamar-se-á, na hipótese de empate, a decisão mais favorável ao paciente, obriga o parágrafo único do artigo 146 do RISTF. Outra situação de não-aplicabilidade está gizada no parágrafo único do artigo 205 do RISTF, em casos de julgamento de mandado de segurança contra ato do Presidente do STF ou do Conselho Nacional da Magistratura.

O STF em duas ocasiões poderia valer-se da regra, quando contava com dez ministros, ainda à espera da indicação de novo ministro pelo Presidente da República. Na primeira, durante a sessão do Recurso Extraordinário nº630.147/DF, que tratava sobre recursos contra decisões do Tribunal Superior Eleitoral que aplicaram a chamada Lei da Ficha Limpa (Lei Complementar nº 135/2010), para indeferir registros de candidatura aos cargos de Governador do Distrito Federal e de Senador da República. Após uma altercação entre os Ministros, preferiu-se esperar pela nomeação do décimo-primeiro integrante.

A segunda efeméride foi no debate do RE nº 631.102/PA. O ministro Celso de Mello discorreu que o voto de qualidade somente não se enquadraria para decisões em que o Tribunal declarasse a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, devido à cláusula de reserva de plenário fundada no artigo 97 da Constituição²³⁷ que requer a maioria absoluta real e não ficta.

Seis ministros presentes na sessão assentaram pela possibilidade do voto duplo pelo Presidente da Corte, sendo derrotado o Ministro Joaquim Barbosa. Embora admissível o proferir do voto de qualidade no julgamento, o Presidente do STF esquivou-se da prerrogativa. Em sede de embargos de declaração, opostos com pedido de efeitos infringentes, o Supremo Tribunal Federal aplicou, enfim, a regra do voto de qualidade do art. 13, inciso IX, do RISTF.

A previsão do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Defesa Econômica é antiga. Desde a promulgação da Lei nº 4.137/62, estava liberada a decisão por meio do chamado voto duplo do presidente (artigos 13 e 23).

237 CF/88. Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Inclusive, a legislação que disciplinava os processos administrativos no CADE, em especial o emprego do voto de qualidade, a Lei nº 8.884/94, foi chancelada em decisão em sede do Recurso Especial nº 966.930/DF, como já elucidado anteriormente nesse capítulo²³⁸. Com o advento da norma que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, pela Lei nº 12.529/11²³⁹, manteve-se, no inciso II do artigo 10, a competência do presidente em votar duplamente.

8.6. AS DECISÕES JUDICIAIS RECENTES ACERCA DO ASSUNTO. AS MANIFESTAÇÕES DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO E DA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Ao longo da pesquisa, foram exibidas referências de julgados acerca do voto de qualidade. Aparecem, aqui e ali, sentenças, notadamente em instâncias inferiores, que desautorizam a aplicação do voto de qualidade, obrigando o CARF a refazer o julgamento.

O exemplo mais recente e que exponenciou novamente o debate, foi a decisão, em junho de 2018, da Juíza da Seção Judiciária do DF - 5ª Vara Federal Cível no Mandado de Segurança impetrado pela Whirlpool S.A. contra o presidente do CARF, no bojo do processo judicial nº 1005439-62.2018.4.01.3400²⁴⁰.

A magistrada deferiu a liminar ordenando a suspensão imediata da exigibilidade do crédito tributário. Requereu, ainda, que houvesse a inclusão na sessão de julgamento de Turma subsequente e que o Presidente, ao arripio do previsto no §9º, do art. 25, do Decreto nº 70.235/72, somente vote uma única vez, e somente para desempatar a votação do colegiado, não devendo ser computado o voto ordinário.

A fundamentação da juíza é a capacidade do voto dúplice de modificar significativamente o desfecho da votação expressa pela maioria.

Entendo que o voto de desempate ou voto de minerva justifica-se quando, não tendo votado o Presidente da Turma, haja empate na votação dos demais membros do

238 STJ. Recurso Especial. Nº 966.930/DF. Min. Eliana Calmon. 28 de agosto de 2007

239 Lei nº 12.529/11, art. 10, II.

240 Processo nº 1005439-62.2018.4.01.3400. Seção Judiciária do DF - 5ª Vara Federal Cível, Juíza Diana Wanderlei, 20/06/2018.

colegiado do CARF, havendo necessidade de se proferir um único voto do presidente para decidir qual dos entendimentos divergentes deve preponderar, e não para conceber uma maioria qualificada, como se o voto do presidente equivalêsse ao de dois membros²⁴¹

Inadiável tecer a consideração de que a decisão da juíza traz uma nova controvérsia à alteração. Se o presidente da turma somente pode votar em situações excepcionais, de empate, os membros representantes dos contribuintes estão em número superior ante os fazendários, abolindo o caráter paritário determinado em lei. A decisão foi confirmada em agravo interno por turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Tal proposição foi abordada na concessão pelo Ministro do STF Luiz Fux da Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282/ DF. A União admoestou a decisão, ao indicar que ela “promoveu sensível alteração nas regras legais de competência e funcionamento do CARF, pelo que sua execução representaria grave dano à ordem administrativa²⁴²”.

A AGU, patrona da União nas causas administrativas e judiciais, argumenta que o regimento interno do CARF não extrapolou o *mandamus* legal. Sustenta que a alteração na composição do órgão provoca grave lesão à ordem pública e rememora que a composição paritária do órgão não é uma exigência constitucional, tendo de ser visualizada sob a ótica de seu desenho institucional elaborado pelo Decreto nº 70.235/72 e suas alterações posteriores.

A deliberação da cautelar foi efetuada pelo Ministro Fux. Observando que se tratava de um juízo perfunctório e ainda não exauriente da questão, apontou que “a questão envolvia relevante interesse público, consubstanciado nas próprias normas de funcionamento e deliberação de órgão administrativo ao qual se atribui o julgamento de recursos administrativos em matéria tributária²⁴³”.

O egrégio Ministro registrou que a previsão de voto de qualidade decorre de previsão normativa de nível legal, não se tratando apenas de previsão regimental infralegal (art. 54 do Regimento Interno do CARF).

241 Processo nº 1005439-62.2018.4.01.3400. Seção Judiciária do DF - 5ª Vara Federal Cível, Juíza Diana Wanderlei, 20/06/2018

242 Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282/ DF. Decisão Monocrática. Ministro Luiz Fux, 25/03/2019.

243 Ibidem.

Isso porque a matéria é objeto de previsão específica do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e que foi recepcionada pela ordem jurídica vigente com status normativo de lei, tanto que as alterações supervenientes por que passou foram todas promovidas por atos normativos com essa hierarquia legal²⁴⁴.

Fux alega que, por ser matéria com previsão legal expressa, a subversão por decisão judicial ainda não transitada em julgado poderia revelar sérios riscos à sustentação da ordem pública administrativa e tributária.

Somado a isso, o provável abalo à ordem pública administrativa e à ordem econômica reforça-se pelo efeito multiplicador que a medida judicial questionada pode suscitar, eis que, de acordo com o Ministro, segundo noticiou a Fazenda Pública, há “mais de 60 processos onde se discute a legitimidade do voto de qualidade no CARF”²⁴⁵.

A Procuradoria-Geral da República foi instada a emitir um pronunciamento a respeito do tema pelo relator a quem foi distribuída a ADIN. No parecer assinado pela Procuradora-Geral da República Raquel Dodge²⁴⁶, datado de 25 de março de 2019, enviado ao relator do caso, Ministro Gilmar Mendes, opta-se por opinar ao STF que não conheça do mérito da ADIN ou, sucessivamente, que se decida pela improcedência do pedido.

O MPF diz, em síntese, que não cabe ao Supremo Tribunal Federal, que não tem função legislativa típica, implementar critérios de desempate em julgamentos administrativos de recursos fiscais no âmbito de órgão da administração pública federal. Também repercute que não invade a esfera reservada à lei complementar pelo art. 146 da Constituição da República a previsão legal de voto de qualidade como critério de desempate em julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito das turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Segundo o parecer, o voto de qualidade constitui critério político de desempate de votações comumente adotado em órgãos deliberativos de composição colegiada, que não

244 Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282/ DF. Decisão Monocrática. Ministro Luiz Fux, 25/03/2019

245 Ibidem.

246 Parecer PGR ADI nº5137/DF

representa, por si, afronta aos princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade²⁴⁷.

No parecer, há o resumo das informações enviadas ao STF pelo Congresso Nacional e pela Presidência da República. O órgão legiferante relata que o processo legislativo da norma, a qual se originou da Medida Provisória 449/2008 - transitou dentro das balizas constitucionais. Asseverou ser de cunho eminente infraconstitucional a discussão relativa ao voto de desempate dos presidentes de turmas do CARF.

Já a Presidência da República teria defendido a constitucionalidade do dispositivo questionado. Sustentou não decorrer do texto constitucional, explícita ou implicitamente, o direito de contribuintes terem sua interpretação prevalecente, em caso de empate de votos em tribunal administrativo no processo fiscal.

As discussões travadas no CARF não restringem ou limitam o acesso ao Judiciário, quando desfavoráveis aos contribuintes, prossegue a Presidência da República, “mas fazem coisa julgada administrativa quando contrárias ao Fisco. Por acarretarem extinção do crédito fiscal, tais julgamentos levariam à impossibilidade de rediscussão da sua juridicidade perante o Judiciário, por iniciativa da Fazenda Pública²⁴⁸”.

Esclarece que o art. 112 do CTN refere-se apenas à dúvida na interpretação da lei tributária de natureza penal:

O CTN “não pretendeu, em absoluto, estender a chamada ‘interpretação benigna’ para o tributo em si, mas sim, restringiu essa interpretação, apenas e tão somente, para as infrações tributárias e para as consequentes penalidades tributárias, ou seja, para os créditos relativos ao direito penal-tributário²⁴⁹”.

Acerca da similaridade aventada pelo Conselho Federal da OAB, opina que não há como aproveitar o artigo 112 do Código Tributário Nacional na regra procedimental concernente ao desempate de julgamentos no CARF. Incide, no primeiro o critério exegético nele previsto no

247 ADIN nº 5.731 – Manifestação da PGR. Disponível em www.portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5212726, Acessado em 20/05/2019, às 08:23h

248 Ibidem.

249 Ibidem.

caso de dúvidas quanto a determinados aspectos dessas leis, tais como a capitulação do fato, a natureza ou circunstâncias materiais da infração, a extensão de seus efeitos, entre outros.

A PGR afirma que hipotético conhecimento do pedido encontraria óbice no fato de a providência buscada pelo requerente importar alteração substancial de sentido e, conseqüentemente, surgimento de normas novas, absolutamente desvinculadas da vontade original do legislador. Evoca Laurentis (2012, p.117) para ponderar que “(...) conferir à Suprema Corte o poder de alterar todo o sentido idealizado inicialmente pelo legislador ordinário na elaboração das normas infraconstitucionais acabaria por extinguir o próprio controle de constitucionalidade”²⁵⁰.

Houve a manifestação por parte da Advocacia-Geral da União, na petição nº 47.894/2017²⁵¹. Em apertada síntese, na preliminar solicita a impossibilidade jurídica do pedido por crer que a OAB pretende que o STF atue como legislador positivo. No tocante ao mérito, expende que o tema central da ADIN não se confunde com nenhum dos assuntos relacionados no artigo 146, III, da CF/88.

Do mesmo modo, “a suposta incompatibilidade formal com o artigo 112 do CTN não poderia ser utilizada como parâmetro para a aferição da constitucionalidade da expressão hostilizada, já que seria mero conflito de legalidade²⁵²”, sendo inviável o controle de constitucionalidade abstrato. E o empate constatado em votações no CARF é um fato que não se confunde com as hipóteses de dúvida disciplinadas no artigo que trata da interpretação benigna nas dúvidas relativas a infrações tributárias.

8.7. COMO O LEGISLATIVO ESTÁ TRATANDO O TEMA

A supressão do voto de qualidade do ordenamento jurídico é um assunto em ebulição nos corredores do Congresso Nacional. Nos meados de abril de 2019, o Presidente da Câmara

250 Ibidem.

251 ADIN nº 5.731 – Petição nº47.894.2017 – Manifestação da AGU. Disponível em www.redir.stj.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726, Acessado em 12/06/2019, às 11:30h

252 Ibidem.

dos Deputados, Rodrigo Maia, desarquivou o projeto de lei nº 6.064/2016²⁵³, de autoria do deputado Carlos Bezerra (PMDB-MT).

O PL pretende alterar o Decreto nº 70.235/72, em especial o § 9º do artigo 25, com intuito de suprimir o voto de qualidade na amplitude do CARF. As modificações propostas mais visíveis são permitir a alternância no cargo de presidente das turmas entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes e a aplicação de “interpretação mais favorável ao contribuinte” no caso de empate nas turmas.

O permissivo legal para conceder a procedência do pleito ao sujeito passivo em caso de igualdade no sufrágio entrega uma liberalidade antes negada à Fazenda: o de ingredir com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva contrária a seus interesses.

O projeto passaria a vigorar apenas em relação aos processos protocolados após sua publicação. Na exposição de motivos, o deputado justifica a proposição com o “objetivo de buscar uma decisão mais imparcial no julgamento dos processos fiscais em âmbito administrativo²⁵⁴”

À primeira vista, capta-se o primeiro grande problema do projeto de lei: sua inconstitucionalidade formal. Uma das formas de extinção do crédito tributário é a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não possa ser objeto de ação anulatória, insculpida no artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional, que possui status de lei complementar na ordem jurídica brasileira.

A alegação de que passaria a ser uma decisão recorrível, o que espantaria a incidência da norma acima transcrita, é um exercício lógico de tautologia legislativa, visto que não existiriam mais decisões administrativas irrecorríveis: tornar-se-ia morto o comando normativo, na forma de uma revogação tácita de uma lei complementar por uma lei ordinária.

Giroto sugere que a entrega da prerrogativa de procurar o Poder Judiciário para defender-se do que lhe foi denegado em sede administrativa deveria ser exclusivamente pautada

253 Projeto de Lei nº 6064/2016. Câmara dos Deputados. Disponível em https://camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E364B673E05FCA4A699D552EA47E6770.proposicoesWebExterno2?codteor=1487920&filename=PL+6064/2016, Acessado em 08/06/2019, às 13:31h.

254 Ibidem.

em vício formal, “pois as garantias previstas na Constituição são atribuídas aos contribuintes e não ao poder tributante²⁵⁵”.

Não podemos coadunar integralmente com o entendimento esposado com o articulista da revista Jota pela simples razão de que a Constituição cauciona a compulsoriedade por parte do Estado em oferecer vias recursais na seara judicial (princípio da inafastabilidade da jurisdição), mas o fato de não afiançar a mesma garantia ao Estado quando derrotado significa que a legislação ordinária não poderia concedê-la. Não há compromisso de mitigar essa impossibilidade jurídica, seja por ordem formal ou material. No entanto, essa não é a posição majoritária na doutrina, que converge com o posicionamento esposado por Giroto.

Proposta do Deputado Arnaldo Faria de Sá, retirada da tramitação na Câmara dos Deputados em 2018, queria excluir a possibilidade de se aplicar as penalidades previstas na legislação em caso de decisão obtida por aquele mecanismo de desempate, quando houvesse peculiaridades envolvidas e os fundamentos jurídicos dos contribuintes fossem inequivocadamente robustos, tornando desproporcionais as penalidades. Clarifica em suas justificativas:

Da mesma forma, nos casos em que a exigência fiscal chega a ser cancelada na própria esfera administrativa e vem a ser restabelecida em razão de recurso de ofício ou voluntário ou especial interpostos pela Fazenda Nacional (sic), é de todo recomendável que o contribuinte não seja penalizado com as pesadas multas, pois, no mínimo, haveria dúvida acerca da regularidade de sua conduta²⁵⁶.

Também na Câmara dos Deputados, aguardando designação de relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, está o Projeto de Lei Complementar do Senado Federal nº 381/2014, cujo autor foi o Senador Vital do Rêgo do PMDB-PB.

Na ementa, identifica-se o propósito precípua do projeto: estabelecer normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, hoje discrepantes.

A novidade legislativa é a unificação do contencioso administrativo fiscal dos entes federativos. No mais, continuam assegurados aos litigantes os mesmos meios de defesa e de

255 GIROTTO, Luiz. **Alternância da presidência para minimizar vícios do voto de qualidade**. Revista Digital Jota, 2018, Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/alternancia-da-presidencia-para-minimizar-vicios-do-voto-de-qualidade-08052018>, Acessado em 24/05/2019, às 21:03h.

256 Projeto de Lei nº 9.668/2018 do Deputado Arnaldo Faria de Sá, Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1641913, Acessado em 14/06/2019, às 22:53h

recursos – impugnação, embargos de declaração, recursos voluntário, de ofício e especial, e pedido de reexame de admissibilidade de recurso especial. Por se tratar de matéria já conhecida na esfera federal e que não faz alusão ao voto de qualidade, não prolongaremos a análise, somente tento o intento de demonstrar a sua existência.

Referente à possibilidade jurídica de as decisões do CARF serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, braço tributário da Advocacia-Geral da União, emitiu um parecer, em que acede que haveria pertinência constitucional²⁵⁷.

Segundo a PGFN, os julgamentos no âmbito administrativo que, com o seu resultado, lesarem o patrimônio público e estiverem eivados de ilegalidade e antijuridicidade ou diante da existência de erro de fato, devem ser levados ao conhecimento da Justiça, seja por meio dela própria, em ações de conhecimento e mandado de segurança, mediante ação civil pública, impetrada pelo órgão competente, e ação popular, por qualquer cidadão.

A PGFN argumenta, para tanto, que, à luz moderna da compreensão do Direito, o controle jurisdicional dos atos administrativos, estribado principalmente no inciso XXXV da Constituição atual, há de ser amplo e irrestrito, sendo que “a apreciação judicial terá de levar em conta não apenas a lei, a Constituição, mas também os princípios axiológicos do texto constitucional, os standards da coletividade”²⁵⁸.

Em consonância com o parecer lavrado pela procuradoria, foi redigida a Portaria PGFN nº 820/2004, que admite a submissão à apreciação do Poder Judiciário das decisões do, à época, Conselho de Contribuintes, “desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente: versem sobre valores superiores a R\$ 50 milhões de reais; cuidem de matéria temática cuja relevância recomende a sua apreciação na esfera judicial; e possam causar grave lesão ao patrimônio público”²⁵⁹.

No que tange ao assunto, parece-nos que a portaria é imensamente ilegal, pois confronta a disposição contida explicitamente no artigo 45 do Decreto nº 70.235/72²⁶⁰. A superação desse entrave – fortuitamente pela transformação em norma legal – não permitiria, mesmo assim, a cogitação de manutenção dessa equiparação. Isso porque a garantia da inafastabilidade da

257 PARECER PGFN nº 1087, de 17 de agosto de 2004, publicado no DOU de 23/08/2004.

258 PARECER PGFN nº 1087, de 17 de agosto de 2004, publicado no DOU de 23/08/2004.

259 - PORTARIA PGFN Nº 820, de 25 de outubro de 2004, publicada no DOU de 29/10/04.

260 DECRETO nº 70.235/72, art. 45

jurisdição é própria e exclusiva aos administrados, justamente para recrudescer o seu fortalecimento contra o jugo estatal.

8.8. O ANTEPROJETO DO CÓDIGO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em 1995, sob os auspícios do alto escalão da Receita Federal, foi designada comissão para criar e disciplinar competência de um Tribunal Administrativo Tributário (TAT). O tribunal teria autonomia administrativa, patrimonial e financeira e seus membros, todos Auditores-Fiscais, deveriam ser bacharéis em Direito e possuiriam prerrogativas, como vantagens remuneratórias, inamovibilidade e suspensão de subordinação hierárquica.

No anteprojeto previa-se que o julgamento administrativo não afastaria o exame ulterior do Poder Judiciário do controle da legalidade e da constitucionalidade. Ao contrário do estipulado hodiernamente em Súmula do CARF²⁶¹, seria viável a análise da constitucionalidade ou não da matéria dentro da administração. MARINS aquiesce com a alteração:

A premissa teórica da existência de um Poder Executivo atrofiado, limitado a funções de administração e execução, sem quaisquer funções de cunho jurisdicional, em verdade, representa concepção que discrepa da nossa realidade positiva, uma vez que a Constituição Federal de 1988 consagra expressamente o Processo Administrativo em seu artigo 5º²⁶².

Outras cruciais mudanças no anteprojeto era a supressão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em determinados casos concretos. O afastamento da suspensibilidade seria, para MARINS, excepcional, como em casos de “(...)falta de relevância na fundamentação do recurso fundado em ilegalidade ou inconstitucionalidade – aferição preliminar de insubsistência -, ou mesmo a constatação de proliferação tumultuária de discussões administrativas idênticas²⁶³”.

Como esse anteprojeto nunca saiu do Ministério da Fazenda, o autor dá sugestões para o aprimoramento de um código tributário processual. Entre elas, a exigência de maioria qualificada para julgamentos da ilegalidade abstrata, processo administrativo especial, com

261 Súmula CARF nº2

262 MARINS, op. cit, p.431-433

263 MARINS, op. cit, p.431-433

remessa célere e prazos reduzidos, efeitos *ex-tunc* da supressão da suspensibilidade e a possibilidade de aforamento em primeiro grau de jurisdição, que teria tramitação mais breve, sem perder a chance de requerer o rito ordinário, mais moroso, em momento posterior.

No que concerne ao voto de qualidade, não há registro para modificações legislativas no anteprojeto.

9. ALTERNATIVAS AO VOTO DE QUALIDADE

No transcorrer do trabalho, foram aduzidos modelos de contencioso administrativo em outros países, além de sugestões de implementação em nosso país de outros paradigmas na instância não-jurisdicional, feitas por representantes de contribuintes, membros do Legislativo, Ministério Público, Receita Federal e do Poder Judiciário.

Neste capítulo, examinaremos as propostas e verificaremos a viabilidade delas, com eventuais pontos fortes e falhos, tendo como premissa os óbices constitucionais e legais hodiernos.

9.1. SUBSTITUIR O MODELO ATUAL PELO SISTEMA FRANCÊS DE JURISDIÇÃO DUPLÍCE

Sabe-se que a jurisdição administrativa-fiscal na França é desempenhada pelos Tribunais Administrativos, em primeira instância, figurando o Conselho de Estado como corte recursal de cassação e manutenção. A transformação de nosso sistema de controle dos atos administrativos para o sistema de dualidade de jurisdição é impossível, entretanto.

O princípio da inafastabilidade da jurisdição é uma cláusula pétrea²⁶⁴ e não está franqueada qualquer alteração que tenda a aboli-lo. Igualmente, o esgotamento da via administrativa ser uma condição de admissibilidade para ter o direito de peticionar na Justiça, como acontece na Espanha, na Itália e na Argentina esbarra nos mesmos dispositivos constitucionais. Além do mais, a jurisdicionalização dos problemas derivados das relações entre a Administração e os particulares é a tendência nos países europeus, e não o contrário.

264 Constituição Federal da República Federativa do Brasil – 1988. Artigos 5º, XXXV, e 60, §4º, IV.

9.2. A SEPARAÇÃO ENTRE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E O EXERCÍCIO DA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA

Na Alemanha, vimos que a jurisdição administrativa é realizada por cortes independentes que não são vinculadas a autoridades do Poder Executivo. Os membros desses órgãos são profissionais habilitados e especializados, sem a obrigatoriedade de serem funcionários públicos. Em caso de conflito de competência entre cortes administrativas e comuns, aplica-se o denominado *princípio da prioridade*, tornando-se prevento o tribunal que se declara competente primeiro.

As críticas a esse modelo alemão são em relação à morosidade na solução dos litígios, muitas vezes por causa de uma possibilidade de interposição de uma gama de recursos. No entanto, desde que não haja a vedação ao caminho judicial a qualquer instante, sua efetivação no Brasil poderia ocorrer com mudanças na legislação constitucional, com a criação de tribunais administrativos especializados.

9.3. MODIFICAÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO CARF

Comumente, aparecem alvitre para mudanças na legislação competente ou na composição do órgão deliberativo administrativo de segunda instância. Elas são engendradas, máxime, pelo inconformismo com a existência do voto de qualidade, o que significaria, para seus detratores, uma fraude à paridade prevista na lei. Também há sugestões por quem defende o voto de qualidade. Diante disso, aprofundaremos as variadas recomendações propostas.

- a) Alternância da presidência entre membros da Fazenda e dos contribuintes
- b) Acabar com a sua paridade ou transformar a participação do contribuinte em consultiva.
- c) Eliminação do tribunal administrativo

A permuta no cargo de presidente das turmas do CARF seria uma solução para a manutenção do voto de qualidade, uma vez que o representante dos contribuintes poderia decidir em caso de empate nas votações. Entretanto, tal possibilidade choca-se com a ideia de supremacia do interesse público e com a impossibilidade legal de delegar a confecção de atos

administrativos que sejam decisões de recursos administrativos; nesta situação, a competência é irrenunciável.

A proposta de acabar com a paridade ou de transformar o caráter deliberativo presente na participação do contribuinte em opinativo e consultivo não ultrajaria disposição constitucional, uma vez que o que é assegurado pela nossa Lei Maior é o direito aos acusados e litigantes de recorrer administrativa e judicialmente, assim como ingressar na Justiça quando lhe for mais conveniente (inciso LV do artigo 5º, CF/88).

Quanto à eliminação do tribunal administrativo, deve-se atentar que é direito fundamental a possibilidade de recorrer no seio administrativo. Porém, o duplo grau de jurisdição não é garantido. Portanto, o contribuinte que se irresigna com a constituição ou a manutenção do crédito tributário tem o direito de levar esse inconformismo a, ao menos, uma instância hierarquicamente superior na Administração, se quiser, antes de ajuizar uma ação na Justiça, o que acarretaria mais custos e menor celeridade para a definição do litígio, sem contar a insegurança jurídica para lidar com as consequências da prática de fatos jurídicos nesse ínterim.

9.4. VALIDAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE POR UMA TURMA DE JUÍZES FEDERAIS.

A conjectura vislumbrada seria a confirmação da decisão administrativa por juízes federais ordinários. Nessa situação, depara-se com alguns problemas que, se não indissolúveis, atravancariam eventuais mudanças. Vejamos.

- a) Parece-nos que haveria a substituição do juiz natural da causa. Essa turma seria preventiva em relação ao caso em concreto. Mais tarde, a discussão poderia se arrastar em outro juízo?
- b) Mais morosidade na prolação da decisão sobre a contenda. Seria agregar mais uma instância no processo, com maior custo ao contribuinte e maior gasto estatal, com a contratação de novos profissionais ou rearranjo na estrutura, impactando em outros setores.
- c) Os juízes federais deveriam ser especializados, até para que a discussão não perdesse o contexto técnico.

9.5. O VOTO DE QUALIDADE SER CORROBORADO POR OUTROS INTEGRANTES SORTEADOS DO CARF.

A aceitação dessa sugestão seria um enaltecimento ao aleatório em uma discussão avalizada pela técnica, pela apresentação do contraditório. Nesse formato, continuaria existindo o voto de qualidade, só não seria exclusivo do presidente da turma. Logo, percebe-se que os sublevadores não admitem, na verdade, que o voto duplo seja proferido pelo fazendário. Esquecem que essa norma visa a proteger o interesse público. Há diversas formas de controle legal – interno e externo – para que não haja excessos nem desvios éticos nas votações.

9.6. POSSIBILIDADE DE A FAZENDA DISCUTIR NA JUSTIÇA DECISÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

O Projeto de Lei nº 6064/2016 oferece esta possibilidade, em troca do fim do voto de qualidade e do deferimento da pretensão ao contribuinte no caso de empate na votação das turmas do CARF.

No capítulo anterior, expôs-se os problemas: o primeiro, que é sua inconstitucionalidade formal, ao usar de lei que exige maioria simples algo que requer uma outra forma de deliberação, mais rigorosa; e, por fim, os maiores gastos ao Estado e ao contribuinte, já que a discussão deixa de ser gratuita, uma maior demora na obtenção do resultado do feito e o encaminhamento a órgãos menos especializados de matérias complexas que poderiam ser encerradas na esfera administrativa.

Destaca-se que o antigo Ministério da Fazenda corroborou parecer da PGFN (nº 1087/2004, mencionado no capítulo anterior) e publicou a Portaria nº PGFN nº 820/2004 em que abre espaço para discussão na seara judiciária de decisões proclamadas pelo ex-Conselho de Contribuintes (atualmente, CARF) em algumas situações, especificadas no artigo 2º daquele diploma infralegal.

Bottallo nega a viabilização desse tipo de propositura. Diz que o acesso do Estado à justiça, “longe de constituir direito de ampla latitude, sujeita-se a importantes e necessárias limitações”:

(...) em perspectiva mais ampla, as normas constitucionais que tratam dos direitos e garantias fundamentais estão investidas, todas elas, de aptidão para restringir a ação do Estado – daí decorrendo que a inafastabilidade do controle judicial não é prerrogativa deste, mas verdadeira barreira de contenção ao exercício de suas competências²⁶⁵.

Marins adiciona à impossibilidade de norma inferior cuidar de norma hierarquicamente superior, o “insustentável atentado à coisa julgada administrativa, esse corolário do sobreprincípio da segurança jurídica, alicerce jurídico fundamental e garantia extraída do artigo 5º da CF/1988”²⁶⁶.

Sem apelar para a discussão da constitucionalidade ou não do documento, uma vez que amplificaria a garantia inafastável dos particulares ao controle de atos administrativos que lesem ou ameacem direitos à Administração, o que tornaria, teoricamente, sem efeito tal direito individual, demonstra-se ilegal a norma emanada pela PGFN, já que o artigo 45 do Decreto nº 70.235/72 profere explicitamente que “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio²⁶⁷”. Premissa básica do direito constitucional aponta que normas somente podem ser alteradas ou excluídas por normas de igual ou superior hierarquia.

Salienta-se que as propostas aventadas acima demandam a reformulação do modelo legal adotado para o CARF, o que envolve adentrar na esfera de conformação política do legislador democrático. Diante do notório fato, visível seria a intromissão do Supremo Tribunal Federal, caso impusesse um novo formato de julgamento para o órgão, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

265 BOTTALLO, op.cit, p.180

266 MARINS, op. cit. 334

267 Decreto nº 70.235/72, art. 45

10. CONCLUSÃO

Percebe-se pelos esclarecimentos realizados ao longo da pesquisa que o pedido do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, mediante o ajuizamento de uma ação direta de inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal, de supressão do voto de qualidade do texto do Decreto nº 70.235/72 e a consequente utilização do artigo 112 do Código Tributário Nacional para tratar de casos em que haja o empate na votação das turmas do CARF **não deve ser acolhido**, sob pena de ofensa ao princípio da Separação dos Poderes.

A transgressão a este princípio é manifesta. Não cabe a magistrados ou colegiados existentes em tribunais substituírem o órgão legiferante. No Brasil, sublinha-se que as funções típicas do Poder Legislativo são confeccionar leis gerais e abstratas e fiscalizar a atuação dos outros poderes, sendo que todos podem legislar dentro de suas esferas, como é no caso da produção de regimentos, regulamentos, portarias, etc. que possuem amplitude interna.

Como já reverberado, o hipotético conhecimento do pedido encontraria óbice no fato de a providência buscada pelo requerente importar alteração substancial de sentido e, conseqüentemente, surgimento de normas novas, absolutamente desvinculadas da vontade original do legislador.

Outros argumentos estribados pela proponente carecem de respaldo fático e jurídico. A inserção do §9º ao artigo 25 do Decreto do PAF não invade a esfera reservada à lei complementar. O estatuído no artigo 146 da Constituição Federal que determina os assuntos tributários que devem ser normatizados por meio de deliberação por maioria absoluta no Congresso Nacional não pode ser confundido com a previsão legal de voto de qualidade como critério de desempate em julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito das turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Outrossim, o emprego dos ditames entabulados no artigo 112 do CTN não seria lícito, uma vez que o indigitado comando normativo se refere apenas à dúvida na interpretação da lei tributária de natureza penal.

E tem rútilo cunho infraconstitucional a discussão relativa ao voto de desempate; logo, a discussão em sede de ADIN é indevida, pois o controle abstrato de constitucionalidade serve para alijar ou reafirmar as normas vigentes em cotejo com assuntos materialmente e/ou formalmente constitucionais. O Conselho Federal da OAB deveria propugnar sua posição por meio de ações ordinárias incidentais.

O suposto opróbrio aos princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade também deve ser refutado. Como sustentou a Presidência da República ao ser demandada pelo STF a dilucidar pontos aventados na exordial, não decorre do texto constitucional o direito de os contribuintes terem sua interpretação prevalecente, em caso de empate de votos em tribunal administrativo no processo fiscal.

Não há, também, exigência de duplo grau de jurisdição administrativa. O contribuinte já participa e tem sua versão integrada e exposta ao debate desde o instante que impugna o auto de infração ou discorda da denegação da autoridade tributária em conceder seu pleito. Lá, naquele momento, inicia-se o contencioso administrativo com todas as garantias constitucionais acessíveis ao sujeito passivo irresignado.

A inclusão de representantes dos contribuintes na composição do CARF serve para fomentar a discussão, em que esses membros podem expor o ponto de vista dos seus representados, aumentando a qualidade em busca de uma melhor compreensão do nosso intrincado e complexo sistema tributário.

Não se pode esquecer que o acórdão favorável ao contribuinte –que extingue ou concede algo solicitado por ele, como restituição, ressarcimento, ou a homologação de uma compensação entre tributos federais – faz coisa julgada para a Fazenda. Ao acarretar a extinção do crédito fiscal, consoante o mandamento plasmado no inciso IX do artigo 156 do CTN, há a impossibilidade de rediscussão da sua juridicidade perante o Judiciário, por iniciativa estatal.

A respeito das alternativas trabalhadas neste estudo, algumas esbarram em tarefas nada despiciendas de modificar a legislação. São elas a separação da jurisdição administrativa do Poder Executivo, o término da paridade na segunda instância ou a transformação da participação do contribuinte no conselho em meramente opinativa e consultiva. Mais abruptas são os que pedem a anuência da decisão final do CARF por uma turma de juízes federais ou a outro membro do conselho, selecionado aleatoriamente em sorteio.

Há ainda os que vociferam pela eliminação do tribunal administrativo e a corrente que defende ser plausível a Fazenda Pública impugnar decisão contrária a seus interesses, desde que desarrazoadas e sem obediência a preceitos normativos, recorrendo, assim, ao Poder Judiciário. Tais ideias feririam vetores constitucionais para parte dominante da doutrina.

Sobre o sujeito ativo poder acionar a Justiça quando houver a manifestação desabonadora a seus intentos, seria uma forma de equilíbrio caso realmente se concedesse a vantagem do empate ao contribuinte. Porém, há a leitura prevalecente de que a garantia da inafastabilidade da jurisdição não se aplica ao Estado.

Quanto à extinção de qualquer tribunal administrativo dentro do âmbito do Poder Executivo, só poderíamos concordar, se houvesse, concomitantemente, a criação de uma estrutura atrelada ao Judiciário que fosse competente e especializada. Para tanto, dever-se-ia reconfigurar a Constituição por meio de emenda constitucional, método rígido e de grande dificuldade.

Além do mais, repisa-se, deve-se atentar que é direito fundamental a possibilidade de recorrer no meio administrativo. Porém, o duplo grau de jurisdição não é garantido. Portanto, o contribuinte que se irressigna com a constituição ou a manutenção do crédito tributário tem o direito de levar esse inconformismo a, ao menos, uma instância hierarquicamente superior na Administração.

Da mesma maneira, abolir o voto de qualidade e conferir a vantagem do empate ao contribuinte seria afrontar o princípio da supremacia do interesse público. Ainda, a derrota do sujeito passivo no âmbito administrativo não impele a uma cobrança imediata do crédito tributário devido pelo vencido. Este só poderá ser reivindicado pelo Poder Público a partir da expiração do prazo para recorrer na justiça.

Conclui-se, portanto, que o voto de qualidade é mecanismo eficiente de decisão na seara administrativa. Seu emprego possibilita a atuação cooperada entre os sujeitos ativo e o passivo da relação jurídica-tributária. Ocasionais e esporádicos excessos, de uma ou de outra parte, devem ser estancados pelas ferramentas propiciadas na legislação. Atacar a índole e a reputação dos membros do colegiado, fulcradas em suspeição presumida sem a comprovação, é, no mínimo, prematuro e inópia de justiça.

Todos estamos cômicos de que a atividade administrativa está vinculada à lei e arbitrariedades devem ser repelidas. Ao contribuinte insatisfeito com a decisão de seu pedido, recorda-se que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

11. REFERÊNCIAS

11.1. LIVROS E ARTIGOS

ABERASTURY, Pedro. **La influencia del derecho procesal administrativo europeo en América Latina com especial referencia al derecho administrativo argentino**. In: Procedimiento y justicia administrativa em América Latina. México: Ed. Fundacion Konrad-Adenauer, 2009.

ALVES, Cléber Francisco. **Considerações sobre o contencioso administrativo e as formas de controle jurisdicional da Administração Pública**. Rio de Janeiro. Rev. Dir. Processual Geral, 1998.

ANDRADE, FÁBIO MARTINS. **No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>. Acessado em 24/05/2019, às 13:41h

ARAGÃO, Alexandre Santos De. **Teoria das autolimitações administrativas: atos próprios, confiança legítima e contradição entre órgãos administrativos**. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/alexandre_aragao.html Acessado em 01/06/2019, às 07:23h.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Malheiros.. 2008,

BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 13ª Edição, 2016.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiro Editores, 2ª Ed, 2006.

BRITO, Wladimir Augusto Correia. *O contencioso administrativo. Generalidades*. In: **Confluências**, vol. 13, nº2. 2012.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo administrativo tributário**. Revista dos tribunais. 7ª Ed, 2011.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2013. Disponível em: <https://books.google.com/books?isbn=8547224025>. Acessado em 08/06/2019

CALIENDO, Paulo. **Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium***. Londrina. Scientiarium, v.18, 2014.

CARVALHO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o devido processo legal**. Dissertação de Mestrado no Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Brasília. 2015.

CARVALHO, Paulo De Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. In: **Revista de Direito Tributário**, n 9-10, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, p. 282-283.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo Carf**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf> , Acessado em 30/05/2019, às 08:53h.

CARVALHO, Paulo De Barros. *Segurança Jurídica no novo Carf*. In: ROSTAGNO, Alessandro. **Contencioso Administrativo Tributário – Questões Polêmicas** São Paulo. Ed. Noeses, 2013.

CASTRO SOUZA, Charles Mayer. *Pelo fim da composição paritária no CARF*. In: **Revista Jota Digital**, Disponível em 10/04/2018, em www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pelo-fim-da-composicao-paritaria-no-carf-09042018 , Acessado em 17/04/2019, às 10:00h

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo. Ed. Saraiva, 2009, p.164

DA NÓBREGA, Cristovão Barcelos. **História sobre o imposto de renda no Brasil**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf> , Acesso em 22/05/2019, às 15:02h.

DANTAS, Santiago. *O Humanismo e o direito moderno*. In: **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n 116, março, 1948.

ETTORI, Charles. **O controle jurisdicional da administração na Itália**. Revista de Direito Administrativo, v.2, 1952.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Ed. Malheiros, 1997.

GARCIA, Maria Da Glória Ferreira Dias. **Do conselho de estado ao actual supremo tribunal administrativo**. Ed. Supremo Tribunal Administrativo. 1998. Disponível em: <https://www.stadministrativo.pt/historia/>. Acesso em 04/06/2019, às 16:57h.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Novas tendências do direito processual**. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 1990.

GIROTTI, LUIZ. **Alternância da presidência para minimizar vícios do voto de qualidade**. Revista Digital Jota, 2018, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/alternancia-da-presidencia-para-minimizar-vicios-do-voto-de-qualidade-08052018> , Acessado em 24/05/2019, às 21:03h.

JERÓNIMO, Patricia. **Lições de direito comparado**. Braga: ELSA UMinho, 2015.

MACHADO , Hugo de Brito. **O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários**. In: VIANA, Michel (Coord.). *Código Tributário Nacional: Análises e Reflexões para Mais 50 Anos de Vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 240.

MARCOS, Felipe Augusto. **A estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os tribunais fiscais da Alemanha, Argentina e Espanha**. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27773/a-estrutura-do-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-e-os-tribunais-fiscais-da-alemanha-argentina-e-espanha>, Acessado em 01/06/2019, às 21:04h.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de Processo Civil: teoria geral do processo**. São Paulo. Revista dos Tribunais. V.1 3ª Ed., 2008;

MARINS, James, DIB, Natalia. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 12ª Edição. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2019.

MARTINS DE ANDRADE, Fábio. **No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios**. Disponível em: www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios, Acessado em 11/06/2019, às 12:20h.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 85 anos de imparcialidade na solução de litígios fiscais, história da instituição e de seus antecedentes**. Rio de Janeiro: Editora Capivara, 2010.

MARTINS, Daniel Carneiro. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o devido processo legal**. Brasília: IBET, 2015.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

MENDES, Gilmar Ferreira. **A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Repertório IOB de Jurisprudência nº 14, 2000, p.362-371.

MENEZES RIBEIRO. **O princípio da Supremacia do Interesse Público e o da Indisponibilidade do Interesse Público**. Disponível em: www.conteudojuridico.com.br/artigo;o-principio-da-supremacia-do-interesse-publico-e-o-da-indisponibilidade-do-interesse-publico,40163. Acessado em 11/06/2019, às 13:49h.

MEZZOMO, Marcelo Collombelli. **Jurisdição, ação e processo à luz da processualística moderna**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3902/jurisdicao-acao-e-processo-a-luz-da-processualistica-moderna>, Acessado em 14/06/2019, às 10:05h

NETO, Miguel Hilú. **Carf: Voto de qualidade**. Curitiba. 2018.

MOREIRA NETO, Diogo De Figueiredo. **Contencioso administrativo**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1977.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. São Paulo: Ed. Atlas, 2017.

PIRES, Diego Bruno De Souza. **Princípio da proporcionalidade versus razoabilidade**. Disponível em www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2428, Acessado em 09/06/2019, às 15:00h

PORTÁLES, Leticia Fontestad. **La Jurisdicción Contencioso-Administrativa en España**. Revista CEJ nº 34. Brasília, 2006.

RAMOS, Bianca Xavier. **O Controle Judicial das Decisões Proferidas pelo Carf favoráveis ao Contribuinte**. Tese de Doutorado em Direito Tributário pela PUC-SP. São Paulo. 2016.

RÊGO JÚNIOR, João Batista do. **Breve apontamento a respeito da (des)obrigatoriedade da dupla instância administrativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2014, Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28943/breve-apontamento-a-respeito-da-des-obrigatoriedade-da-dupla-instancia-administrativa-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal>. Acesso em 31/05, às 13:23h.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. São Paulo. Ed. Albedina. 2018, p.282

SAGUÉS, Nestor Pedro. **El procedimiento administrativo. Perspectivas constitucionales**. In: *Procedimiento y justicia administrativa em América Latina*. Ed. Fundacion Konrad-Adenauer. México. 2009

SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Ed, Revista dos Tribunais, 2013.

TÁCITO, Caio. **A Reforma da Jurisdição Administrativa na França**. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, 1953.

VILLAS-BOAS, Marcos De Aguiar. **In dubio pro contribuinte aumenta eficácia estatal**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>, Acessado em 20/05/2019, às 23:20h.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1998.

11.2. ARTIGOS DE JORNAL

JUSTIÇA cancela julgamentos com voto de qualidade. **Jornal Valor Econômico**, versão digital. 15/07/016. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/4635391/justica-cancela-julgamentos-com-voto-de-qualidade>, Acesso em 20/05/2019.

NOS DOIS últimos anos, 7% dos casos foram decididos pelo voto de qualidade no CARF. **Redação Jota**, 13/06/2019, Disponível em: www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-decisoes-voto-de-qualidade-13062019. Acesso em 14/06/2019, às 09:28h.

O VOTO de qualidade em números. **Redação Jota**. 12/08/2016, Disponível em www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016, Acesso em 13/06/2019, às 09:11h.

11.3. LEGISLAÇÃO E DECISÕES JUDICIAIS

ADIN nº 5.137/DF

Agravo de Instrumento nº 682.486/DF – rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Julgamento: 18 de outubro de 2007, DJ-e 23/10/2007

Agravo de Instrumento nº 682.486/DF – rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Julgamento: 18 de outubro de 2007, DJ-e 23/10/2007

CARF - Acórdão nº 1302-001.213. Processo nº 10882.002362/2006-12 Rel. Waldir Veiga Rocha. *Data da Sessão: 26/11/2013*

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI Nº 5.172/66. ART.111, INCISO I

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI Nº 5.172/66. ART.97, INCISO VII

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº 5.172/66.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI Nº 5.172/66. ARTS. 111 E 156, IX.

Constituição da República Portuguesa de 1976. Disponível em <https://www.parlamento.pt/Legislacao/paginas/constituicaoorepublicaportuguesa.aspx>. Acesso em 04/06/2019, às 16:17h

Constituição Federal da República Federativa do Brasil – 1988.

DECRETO nº 20.350/31, art. 12.

DECRETO nº 433/1999. **Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)**, Disponível em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34577575/view?p_p_state=maximized. Acesso em 04/06/2019.

DECRETO nº 5.157/27, art. 1º

DECRETO Nº 70.235/72, § 9º ART. 25, com redação dada pela Lei nº 11.941/09.

DECRETO nº 70.235/72, art. 45.

Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Lei nº 13/2002, Art. 6º Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=418&tabela=leis&so_miolo= Acesso em 14/05/2019, às 11h.

LEI nº 4.625/23, Art. 31

Mandado de Segurança nº **1005439-62.2018.4.01.3400**, 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, Juíza Substituta de Direito: Diana Wanderley, 20/06/2018

Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.282/ DF. Decisão Monocrática. Ministro Luiz Fux, 25/03/2019

Medida Cautelar Para Suspensão Da Segurança Nº 5.282/DF. Min. Luiz Fux, 25/03/2019

Página Eletrônica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF , Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopu p.jsf> . Acessado em 28 de maio de 2019, às 20:06h.

PARECER PGFN nº 1087, de 17 de agosto de 2004, publicado no DOU de 23/08/2004

Parecer PGR ADI nº5137/DF

PORTARIA MF nº 63/2017, art. 1º, publicada no DOU de 10 de dezembro de 2017

Processo n. 1002068-27.2017.4.01.3400:. 13ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Juíza Édna Marcia Silva Medeiros Ramos, 06/07/2016.

Processo nº 1005439-62.2018.4.01.3400. Seção Judiciária do DF - 5ª Vara Federal Cível, Juíza Diana Wanderlei, 20/06/2018

Recurso Extraordinário nº 65.635/SP, 2ª Turma, rel: Min. Thompson Flores, DJ 02/11/1969).

REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343, de 09 de junho de 2015

REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, arts. 28 e seguintes do Anexo II

REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 42 e parágrafos, Anexo II.

REGIMENTO INTERNO DO CARF. PORTARIA MF nº 343/2015 e alterações, art. 52 e seguintes, Anexo II.

Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, art. 13, IX.

REGULAMENTO INTERNO DO CARF. Portaria MF nº 329/2017. ARTIGO 41

Relatório NEF 2009 – Reforma do Procedimento Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF. Fundação Getúlio Vargas, 2009, p. 7 /44-49.

Sítio Institucional do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais - **ORIGENS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: HISTÓRICO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA** , Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopu p.jsf> . Acessado em 28 de maio de 2019, às 20:06h.

STJ. Recurso Especial nº 966.930/DF (2007/0156633-6), rel. Min. Eliana Calmon, 28/08/2007.

STJ. Recurso Especial. Nº 966.930/DF. Min. Eliana Calmon. 28 de agosto de 2007.

Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar para Suspensão da Segurança nº5.282/DF, Min. Luiz Fux, 25/03/2019.

Voto proferido em MANDADO DE SEGURANÇA. Processo nº 2005.34.00.032899-7/DF. 20ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, mar. 2007.