

CARF: O MITO DE SÍSIFO E O RETORNO DO VOTO DE QUALIDADE REPAGINADO

CARF: THE SISYPHUS MYTH AND THE RETURN OF THE REFORMULATED CASTING VOTE

DOI: 10.19135/revista.consinter.00018.18

Recebido/Received 28/04/2023 – Aprovado/Approved 01/06/2023

*Fabiana Del Padre Tomé*¹ – <https://orcid.org/0000-0002-1268-5815>

*Rogério Mollica*² – <https://orcid.org/0000-0001-9762-532X>

*Solange Teresinha Carvalho Pissolato*³ – <https://orcid.org/0000-0002-1447-5045>

Resumo

O artigo tem por escopo explorar os aspectos gerais contemplados pela Medida Provisória (MP) n.º 1.160/2023 previstos no pacote fiscal e as alterações no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) com o retorno do voto de qualidade, objetivando contribuir com a reflexão e aperfeiçoamento do debate em matéria do contencioso tributário fiscal. O método é o dedutivo, e as considerações pautadas em literaturas específicas, pesquisas bibliográficas, arcabouço legislativo pátrio. A formulação do problema passa pelo seguinte questionamento: o retorno do voto de qualidade pró-Estado no CARF reduz prejuízos a fazenda pública restabelecendo a arrecadação de receitas para os cofres públicos, conforme exposição de motivos da MP n.º 1.160/2023? Trabalha-se a hipótese de que a MP n.º 1.160/2023, geraria reflexos no que se refere a apreciação do Judiciário de teses tributárias complexas e de valores expressivos, posto que quando o contribuinte é vencido no CARF, pode recorrer ao judiciário, postergando assim o recolhimento dos tributos e dando lugar à possibilidade de arrecadação futura. Conclui-se que o governo, para otimizar o aumento da arrecadação e reduzir o déficit das contas públicas, adotou essa MP, como resposta à crescente demanda que gravita em torno das decisões de temas polêmicos envolvendo o Direito Tributário e a Administração Pública, sem atentar-se para consequências negativas, como o aumento da insegurança e do contencioso judicial.

Palavras-chave: CARF; Contencioso Fiscal; Medida Provisória; Segurança Jurídica.

Abstract

-
- ¹ Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Professora da PUC-SP e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Mentora do Projeto Você Tributarista, São Paulo, SP, Brasil, Código Postal 05014-901, e-mail: fabianadelpadretome@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1268-5815>
 - ² Doutor em Direito Processual pela Universidade de São Paulo (USP), Professor Assistente da Universidade de Marília (UNIMAR), Marília, SP, Brasil, Código Postal 1649-014, e-mail: rogerio@caisadvogados.com.br, <https://orcid.org/0000-0001-9762-532X>.
 - ³ Doutoranda em Direito em Empreendimentos Econômicos, Processualidade e Relações Jurídicas pela Universidade de Marília (UNIMAR), Marília, SP, Brasil, Código Postal 1649-014, e-mail solange-pissolato.mestrado@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1447-5045>.

Aiming to contribute to the reflection on issues related to tax litigation and improve the debate about this subject, this article explores general aspects of Provisional Measure (MP) No. 1.160/2023 as established in the tax package, as well as the changes undergone by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), regarding the return of the casting vote. The method is deductive, and the considerations are based on specific literature, bibliographic research and the national legislative framework. The formulation of the problem comprises the following question: does the return of the pro-State casting vote in CARF reduce losses of the Public Treasury, restoring the collection of revenues of the public coffers, according to the explanatory memorandum of MP 1.160/2023? The article addresses the hypothesis that MP 1.160/2023 generates reflections on the assessment by the Judiciary of complex tax matters and disputes involving large amounts of money, since, when the taxpayer is defeated in CARF, he can appeal to the Judiciary, thus postponing the collection of taxes and giving way for a future prospection of collection. It is concluded that the government, in order to increase revenues and reduce the deficit of public accounts, has adopted this MP as a response to the growing demand related to decisions on controversial issues involving both the Tax Law and the public administration, without regard to the negative consequences, such as increased insecurity and litigation.

Keywords: CARF; Tax litigation; Provisional Measure; Legal security.

Sumário: 1. Introdução; 2. Panorama histórico e contexto atual do CARF; 3. Considerações acerca das controvérsias da medida provisória n.º 1.160/2023; 4. A política tributária: para além da redução do contencioso e a relação entre fisco e contribuinte; 5. Considerações Finais; 6. Referências.

INTRODUÇÃO

O ano de 2023, às portas de um novo governo, teve início em um cenário de incertezas, cingido por mudanças abruptas, com um pacote de medidas anunciado pelo Ministério da Fazenda (MF). Com as “Medidas de Recuperação Fiscal”, objetivava-se enfrentar os desafios dos governos na otimização da arrecadação, além de reduzir o déficit das contas públicas, como resposta à crescente demanda em torno das decisões de temas polêmicos envolvendo o Direito Tributário e a Administração Pública.

Os impactos da pandemia de COVID-19 remanescem na arrecadação de receitas, tendo repercutido severamente nos cofres da administração pública, com diminuição exponencial da arrecadação de tributos. Para além dos reflexos negativos, a pandemia foi também um catalisador de mudanças nas administrações tributárias, impondo adaptação e novas formas de trabalhar tanto dentro da administração quanto em suas interações com os contribuintes. Percebe-se, ainda sob os reflexos pandêmicos, as autoridades fiscais estão sob pressão sem precedentes para aumentar arrecadação de tributos, sem desconsiderar a complexidade da legislação tributária nacional.

Inevitavelmente, nesse cenário, surgem conflitos entre contribuintes e administrações fiscais. É importante, portanto, considerar os processos que salvaguardam os direitos dos contribuintes e garantem a existência de controles e contrapesos adequados no exercício dos poderes tributários pela administração dos diferentes entes federativos.

Ademais, relevante salientar que a função política da tributação é também essencial para o Estado fiscal, vez que o financiamento de políticas públicas é o que

legítima o pagamento de tributos. Na base de todo este trabalho, estão os recursos que dedicados às administrações fiscais, incluindo informações sobre eles. Ao longo do tempo, observam-se tendências com repercussão direta no aumento dos tributos ou na forma de sua arrecadação para suprir os déficits dos cofres públicos.

Neste ponto do trabalho, cabe-nos fazer referência ao Mito de Sísifo, inspirado no mito grego do homem que carrega diariamente sua pedra morro acima, para vê-la rolar ladeira abaixo e começar tudo de novo. Tal referência conecta a mitologia ao complexo mundo do sistema tributário brasileiro e o contribuinte.

Seguindo o raciocínio do mito grego e tendo em conta a árdua tarefa que se vê constantemente o contribuinte brasileiro, em seus desafios para cumprir as obrigações fiscais, a Medida Provisória (MP) n.º 1.160⁴, assinada pelo Presidente da República, trouxe surpresas no que se refere ao contencioso tributário administrativo federal. A MP em uma escalada interessante tanto do ponto de vista jurídico quanto político, prescreve alterações importantes quanto à metodologia nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com o retorno do voto de qualidade, extinto pela Lei n.º 13.988⁵. Cabe lembrar que, durante quase dois anos, em caso de empate nas turmas do colegiado, o resultado favorável ao contribuinte prevalecia.

Este artigo tem por escopo explorar os aspectos gerais contemplados pela MP n.º 1.160/2023⁶ previstos no pacote fiscal e as alterações no CARF, com o retorno do voto de qualidade. Objetiva-se, assim, contribuir com a reflexão e aperfeiçoamento do debate em matéria do contencioso tributário fiscal.

A formulação do problema passa pelo seguinte questionamento: o retorno do voto de qualidade pró-Estado no CARF reduz prejuízos a Fazenda Pública, restabelecendo a arrecadação de receitas para os cofres públicos, conforme exposição de motivos da MP n.º 1.160/2023?⁷ Trabalha-se a hipótese de que a MP n.º 1.160⁸ gera-

⁴ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁵ BRASIL, *Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020*, Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n.ºs 13.464 de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2020, Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 20 jan. 2023.

⁶ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁷ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso

ria reflexos na apreciação do Judiciário de teses tributárias complexas e de valores expressivos pelo Judiciário, posto que, quando o contribuinte é vencido no CARF, pode socorrer-se do Judiciário, assim postergando o recolhimento dos tributos levando a uma prospecção de arrecadação futura.

Contudo, é preciso ter cautela no emprego da medida provisória como instrumento para compatibilizar o aumento da arrecadação de receitas e o exercício da atividade empresarial com o modelo constitucional vigente. Importante destacar a observância dos direitos e garantias fundamentais, bem como de regras processuais, em face da segurança jurídica, tendo em vista a imprescindibilidade do resguardo do contribuinte submetido a persecução fiscal.

É preciso ter um olhar em perspectiva e preocupação quanto a possíveis efeitos sistêmicos indesejados decorrentes da referida MP. Constata-se, entre os achados, que os processos julgados no CARF são decididos em votação por maioria ou unanimidade. O voto de qualidade, cujo julgamento resulta em empate refere-se a teses complexas e de elevado valor.

A abordagem do tema justifica-se por ele gerar debates acalorados e opiniões divergentes entre os operadores do direito e a academia, produzindo reverberações nos setores econômicos. O método de eleição é o dedutivo, e as considerações pautadas em literaturas específicas, pesquisas bibliográficas, arcabouço legislativo pátrio.

Optou-se por fracionar o texto em três partes, precedidas da introdução. Na primeira parte, apresenta-se o panorama histórico e contexto atual do CARF. Na sequência, abordam-se as controvérsias da MP n.º 1.160⁹. A terceira parte versa sobre a política tributária: para além da redução do contencioso e a relação entre fisco e contribuinte.

Mais do que o retorno do voto de qualidade, a MP n.º 1.160¹⁰, traz filtros ao acesso ao CARF, impondo limite de alçada para que o processo possa ser levado a

administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁸ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁹ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

¹⁰ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso

ele. É grave o divórcio entre o direito posto e sua concretude, necessária se faz a condução de tais divergências por mãos seguras e olhos postos na realidade, objetivando maior segurança jurídica.

2 PANORAMA HISTÓRICO E CONTEXTO ATUAL DO CARF

O contencioso fiscal brasileiro possui rituais de disputa duplicados, com instâncias de julgamento no poder executivo e no judiciário. “Em todos os níveis da federação, o chamado duplo grau de litigância permite que os contribuintes questionem os lançamentos da fazenda pública em instâncias do nível administrativo e, posteriormente a estas, em instâncias do poder judiciário”, garantindo a insurgência do cidadão contra os tributos, o que é natural e legítimo com todos os instrumentos e dispositivos legais de contestar e ter sua situação discutida a exaustão¹¹.

Para fins de contextualização, deve-se esclarecer que, em sede doutrinária, muito já se escreveu sobre o tema em comento, razão pela qual não cabe, nesse limitado espaço, aprofundar o debate. Entretanto, é interessante trazer à baila que o CARF “tem passado por momentos de grandes transformações, tanto de jurisprudência quanto em sua rotina de procedimentos”¹².

O CARF faz parte da Administração Pública Direta; sendo “um tribunal administrativo, parte integrante da administração Federal, vincula-se ao poder Executivo, responsável pelos julgamentos em 2ª e 3ª instâncias dos recursos (impugnações) contra autuações e notificações realizadas pela Receita Federal do Brasil”¹³. Configura-se como instância especializada, e seu papel é efetuar o controle de legalidade dos atos da administração pública. Dotado de capacidade técnica para enfrentar e solucionar as lides tributárias, o CARF analisa os recursos administrativos interpostos pelos contribuintes ou revisa as decisões das Delegacias Regionais de Julgamento contra a Fazenda Pública¹⁴.

O Tribunal Administrativo Federal foi instituído pelo Decreto n.º 16.580, de 4 de setembro de 1924, iniciando seu funcionamento em 1925, com a denominação de Conselho de Contribuintes¹⁵. “Nos primeiros 70 anos de existência, foram julga-

administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

¹¹ SILVEIRA, Ricardo Fagundes da, Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017, 373 f., Dissertação (Mestrado em Sociologia Política), Pontifícia Universidade Sociologia Política, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. p. 61.

¹² GANDINI, Arthur, CARF passa por transformações após o fim do voto de qualidade, *Consultor Jurídico*, jul., 2022, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transfor-macoes-fim-voto-qualidade?imprimir=1>>. Acesso em: 25 mar. 2023. p. 1.

¹³ SILVEIRA, Ricardo Fagundes da, Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017, 373 f., Dissertação (Mestrado em Sociologia Política), Pontifícia Universidade Sociologia Política, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. p. 7.

¹⁴ XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

¹⁵ CONSELHO Administrativo de Recursos Fiscais, *Origens do conselho administrativo de recursos fiscais, histórico dos conselhos de contribuintes do Ministério da Fazenda*, 2023, Disponível em:

dos quase 100 mil recursos, e 60% das decisões anularam, ainda que parcialmente os lançamentos tributários ou as cobranças realizadas”, o que evidencia a importância desse órgão na estrutura da justiça brasileira¹⁶. Portanto, esse órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade, com atribuição de julgar em segunda instância administrativa os litígios em matéria tributária e aduaneira, contribui para um país com maior segurança jurídica, reduzindo litígios tributários e aduaneiros no âmbito administrativo e, por ato reflexo, na esfera judicial.

A composição do colegiado obedece à configuração paritária, com igual número de representante de conselheiros representantes do Fisco e dos contribuintes, conforme o art. 23 do CARF: as turmas de julgamento são compostas por oito conselheiros, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos Contribuintes, “cuja indicação é feita por confederações econômicas de nível nacional, a exemplo da CNC (Conferência Nacional do Comércio), da CNI (Confederação Nacional da Indústria) e da CNF (Confederação Nacional das Instituições Financeiras)”¹⁷.

Importante destacar que o CARF passou por um sensível rearranjo após a operação Zelotes da Polícia Federal¹⁸, “o que causou uma transformação não só na estrutura física como também na essência do tribunal, posto que há fatores externos, como por exemplo, o bônus de eficiência instituído pela Lei n.º 13.464/2017 (art. 6º)”^{19/20}.

No que se refere à paridade, na compreensão de Carvalho e Marques²¹, “a formação não pode ser confundida com representação, ainda que a lei não tenha

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

¹⁶ XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 61.

¹⁷ GANDINI, Arthur, CARF passa por transformações após o fim do voto de qualidade, *Consultor Jurídico*, jul., 2022, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transfor-macoes-fim-voto-qualidade?imprimir=1>>. Acesso em: 25 mar. 2023. p. 5.

¹⁸ A Operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal em março de 2015, investigou um esquema de corrupção que envolvia a atuação de conselheiros do CARF e a venda de decisões administrativas com o intuito de influenciar o resultado de julgamentos no Tribunal.

¹⁹ FAVINI, Marco, *Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)*, 89 f., Dissertação (Mestrado em Direito), Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2019, Disponível em: <<https://hdl.handle.net/10438/28526>>. Acesso em: 04 mar. 2023. p. 9.

²⁰ Art. 6o. São instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. § 1o. O Programa de que trata o caput deste artigo será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal. § 2º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (BRASIL, *Lei n.º 13.464, de 10 de julho de 2017*).

²¹ CARVALHO, Moisés de Sousa, MARQUES, Marco Aurélio Zortea, *Reflexões sobre o voto de qualidade, Paridade não significa parcialidade*, 2017, Disponível em: <<https://www.jota.info/opi>>

lançado mão da melhor técnica legislativa. E a paridade de formação do CARF não pode ser interpretada como paridade dos interesses nos julgamentos”.

A presidência do colegiado é exercida por representante da Fazenda. Em conformidade com o art. 25, §9º, do Decreto n.º 70.235²², “os cargos de presidente das turmas serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que em caso de empate, terão o voto de qualidade”. Assim, o voto de “minerva” em caso de empate, é atribuição dos conselheiros representantes fazendários tanto na presidência das Turmas Ordinárias do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), ficando a cargo do presidente decidir as controvérsias.

É importante esclarecer a diferença entre voto de qualidade e de desempate. O voto de desempate é aquele que ocorre em colegiados com composição ímpar de membros; já no CARF, composto de forma paritária, tem-se o voto de qualidade. Na compreensão de Mendes²³, esse critério de desempate gera “um super julgador, o qual terá direito a dois votos, um ordinário, estando no mesmo nível dos demais julgadores, e outro extraordinário, repetindo seu voto para desempatar, violando de forma perversa a isonomia, a ampla defesa e o devido processo legal”.

Por esse prisma, é elucidativo pontuar as particularidades entre voto de qualidade, voto de desempate e voto de Minerva os quais não guardam completa identidade com significado em três linhas diferentes: no primeiro o voto é “computado dobrado, no segundo um único voto é proferido para desempatar e no último o voto favorece o réu ou acusado (in dubio pro reo). Desse modo, a referência ao voto de qualidade contempla a hipótese do voto duplo, tal como ocorre no CARF”²⁴.

Para Andrade²⁵, “isso, quando colocado na argumentação, serve a corroborar os pontos centrais que giram em torno do princípio democrático, no qual a cada um deve ser atribuído um único voto (*one man, one vote*), descabendo falar em voto duplo”. Nesse sentido, torna-se evidente, conforme adverte o Ministro Roberto Barroso²⁶ que: “no momento em que se admite que uma mesma pessoa vote duas vezes em um julgamento, estar-se-á admitindo, por óbvio que um mesmo indivíduo influencie duplamente a decisão do caso. A repercussão negativa sobre a garantia da imparcialidade é clara”.

Ademais, quando se pensa em colegiado, intuitivamente, pensa-se logo na composição do colegiado com número ímpar de membros julgadores. Para Andra-

niao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017>. Acesso em: 12 fev. 2023. p. 3.

²² BRASIL, *Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972*, Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 25 abr. 2023.

²³ MENDES, Diego, *Volta do “voto de qualidade” do Carf vai contra o contribuinte, diz associação*, 2023, Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/volta-do-voto-de-qualidade-do-carf-vai-contrario-ao-contribuinte-diz-associacao/>>. Acesso em: 20 fev. 2023. p. 3.

²⁴ ANDRADE, Fábio Martins de, A polêmica em torno do voto duplo, a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF, Rio de Janeiro, *Lúmen Juris*, 2017. p. 2.

²⁵ ANDRADE, Fábio Martins de, A polêmica em torno do voto duplo, a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF, Rio de Janeiro, *Lúmen Juris*, 2017. p. 164.

²⁶ BARROSO, Luís Roberto, A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal, *Revistado do IBRAC*, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 29-43, 2009. p. 64. Está página 64, mas o artigo vai da 29 a 43. Rever página

de²⁷ “o voto de desempate é aquele que deveria ser o voto de qualidade, sendo computado uma única vez pelo presidente do órgão colegiado julgador e, muitas vezes, apenas podendo votar quando houver o empate”.

Até 12 de janeiro de 2023, quando passou a vigorar a MP n.º 1.160²⁸, o critério de desempate dos julgamentos realizados no CARF era aplicado conforme regra estabelecida no art. 19-E da Lei n.º 10.522²⁹ (Incluído pela Lei n.º 13.988/2020), a qual determina que havendo empate “no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”.

Existem argumentos contra a retomada integral do voto de qualidade, com questionamentos tanto acerca da legalidade quanto da constitucionalidade, suscitada por três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) – ADI 6.399, ADI 6.403 e ADI 6.415, ajuizadas, respectivamente, pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP), pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB) e pela Procuradoria-Geral da República (PGR).

As ADIs tramitam sob a alegação de inconstitucionalidade formal e material do art. 19-E da Lei n.º 10.522³⁰ (incluído pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, decorrente da MP n.º 899/2019), que veda o voto de qualidade no âmbito do CARF, e encontram-se pendentes de julgamento; portanto, a palavra final é do Judiciário. A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) apresentou ADI n.º 7.353 em 31 de janeiro de 2023, contra a Medida Provisória que restabeleceu o voto de qualidade no CARF³¹.

Conforme positivado no art. 19-E da Lei n.º 10.522³², em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, resolve-se a controvérsia favoravelmente ao contribuinte. Tal alteração normativa prospecta uma ficção legal pró-contribuinte, assegurando-lhe o êxito quando

²⁷ ANDRADE, Fábio Martins de, A polêmica em torno do voto duplo, a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF, Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2017. p. 2.

²⁸ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

²⁹ BRASIL, *Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002*, Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2023.

³⁰ BRASIL, *Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002*, Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2023.

³¹ IREETV, Pacote fiscal e as alterações no CARF, *YouTube*, 6 fev. 2023, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=SBhTm-oqgZ8&t=1404s>>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³² BRASIL, *Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002*, Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2023.

nenhum dos lados alcançar a maioria. Já partir da MP n.º 1.160³³, em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, voltou-se a aplicar o voto de qualidade, considerando-se a decisão como favorável ao fisco.

3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS CONTROVÉRSIAS DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.160/2023

Em regra, em um ambiente democrático, é que as normas sejam debatidas pelo processo legislativo ordinário. Portanto, a instituição de normas e suas limitações amoldam-se ao arcabouço normativo vigente no país. Já no tocante à regulação do normativo tributário, observa-se o exaustivo proclame ao princípio da legalidade.

Conforme demonstrado na ADI n. 7.347, a MP n. 1.160³⁴ “configura verdadeira violação ao princípio da separação dos poderes, uma vez que o Poder Executivo, por meio de instrumento inadequado, busca contrariar decisão legítima adotada pelo Poder Legislativo, que recentemente extinguiu o voto de qualidade”³⁵.

O ordenamento constitucional pátrio encontra-se alicerçado em um Estado Democrático de Direito, onde a:

*Administração Pública deve absoluta subordinação à lei em sentido material e formal, sendo que o plexo normativo constitucional é permeado de regras e princípios de salvaguarda dos direitos e garantias individuais, que têm por objetivo precípuo de proteger as liberdades dos indivíduos contra a atuação excessiva ou abusiva da própria Administração Pública*³⁶.

Essa singela dicção é interessantíssima, pois permite concluir que a aplicação das normas jurídicas deve ser realizada em contexto de segurança jurídica, não sendo possível que haja discricionariedade alguma nesse particular. Inadmissível, portanto, a edição de Medida Provisória como burla ao regime constitucional por uma mera questão de conveniência, ancorada em ato de vontade do Executivo e fundada em demanda de relevância e urgência, a medida desatende certos requisitos, tendo em conta apenas os desafios que a administração pública está enfrentando para au-

³³ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

³⁴ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

³⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun, *ADI n.º 7.353 – Inconstitucionalidade MP voto de qualidade*, 2023, Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/381444/adin-7-353--inconstitucionalidade-mp-voto-de-qualidade>>. Acesso em: 20 mar. 2023. p. 1.

³⁶ ANDRADE, Fábio Martins de, A polêmica em torno do voto duplo, a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF, Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2017. p. 247.

mentar sua capacidade arrecadatória e mitigar prejuízos. Impõe-se, assim, que a arrecadação deve moldar-se ao nível das despesas. A se trabalhar dessa forma, há uma tendência, cada vez maior, de aumento da carga tributária, ainda que parem dúvidas quanto à sua legitimidade.

Segundo a referida medida, o voto final, nas decisões do Conselho, deve centrar-se nas mãos do representante do fisco. Em passado recente, porém, em eventual empate dos votos, predominava o *in dubio pro contribuinte*, e as controvérsias eram resolvidas favoravelmente ao contribuinte.

Como foi dito, o CARF é um órgão colegiado com capacidade técnica para decidir questões tributárias e promover a revisão administrativa dos atos da Administração Pública. A mudança de metodologia nas decisões do CARF não se restringe ao aumento da arrecadação e envolve também a atuação inexitosa da Fazenda Nacional em processos decididos por voto de qualidade, favorecendo os contribuintes e revertendo a prospecção do julgamento de teses relevantes no CARF, o que fez com que bilhões de reais em tributos deixassem de ser exigidos, assim se configurando a perda de arrecadação.

A formulação do problema do presente artigo passa pelo seguinte questionamento: o retorno do voto de qualidade pró-Estado no CARF reduz prejuízos à Fazenda Pública, restabelecendo a arrecadação de receitas para os cofres públicos, conforme exposição de motivos da MP n. 1.160³⁷?

Há que se ter clareza que o CARF, como órgão da Administração Pública, tem como função precípua revisar os lançamentos tributários, ou seja, a autorrevisão dos atos da administração no sentido de garantir um efetivo duplo grau de jurisdição administrativa, ademais, não é órgão arrecadatório.

Trabalha-se a hipótese de que a MP n. 1.160³⁸, gerar reflexos no que se refere ao retorno para apreciação do Judiciário de teses tributárias complexas e de valores expressivos. Quanto à arrecadação, há uma prospecção do aumento de receitas, posto que quando o contribuinte é vencido no CARF, pode socorrer-se do Judiciário.

Registre-se que a Fazenda Pública e os contribuintes ocupam diferentes lugares na partida, posto que a primeira não pode recorrer ao judiciário após decisão definitiva em sede administrativa, o que é permitido ao contribuinte em caso de inconformismo. Com o retorno do Voto de Qualidade pró fisco, as teses complexas e de alto valor monetário, seriam apreciadas e decididas pelo Judiciário. Portanto, o

³⁷ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

³⁸ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

desenho constitucional atribui o ao Poder Judiciário a competência na decisão final do conflito tributário.

Nesse contexto, há que se ter atenção a ADI n.º 7347, ajuizada pela OAB para requer a inconstitucionalidade formal dos artigos 1º e 5º da MP, seja por ser considerada veículo legislativo inadequado para tanto, seja por manter o princípio in dubio pro contribuinte, supostamente esposado no artigo 112, do CTN, restaurando-se a vigência do artigo 19-E, da Lei n.º 10.522/2002³⁹.

As restrições orçamentárias continuam a afetar as administrações fiscais. Contudo, “os interesses de momento de um novo Governo, por mais relevantes que sejam, não podem jamais suplantar o processo legislativo e a Carta da República, especialmente quando a medida extrema adotada, se dá à revelia da vontade do parlamento”⁴⁰. Por certo, “os objetivos de natureza econômica e política influenciam na tomada de decisão em favor da estruturação de um sistema aberto ao alcance de objetivos distintos da simples e irracional arrecadação de recursos financeiros através de tributos”⁴¹.

Outro argumento é que a decisão administrativa em favor do contribuinte é irreformável e extingue definitivamente o crédito tributário. De outra via, a decisão administrativa favorável à Fazenda Pública pode ser impugnada em juízo pelo contribuinte, faculdade não permitida ao Fisco em caso de decisão que lhe seja desfavorável.

Independentemente de as autoridades fiscais aumentarem a cooperação ou aumentarem a concorrência, uma coisa é certa: a sanha arrecadatória permanece, e elas não ficarão paradas. A tributação, é um elemento permanente da agenda política, “as mudanças frequentes (e às vezes abruptas) resultantes em elementos-chave da legislação tributária inevitavelmente levam a disputas complexas e de alto valor que geralmente levam muitos anos para serem resolvidas”⁴². No Brasil, “o tempo médio de julgamento processual administrativo é de quase uma década”⁴³.

No que tange o voto de qualidade, o critério havia sido substituído pelo desempate pró-contribuinte, instituído pela Lei n.º 13.988⁴⁴. Durante quase dois anos, em caso de empate nas turmas, o resultado favorável ao contribuinte prevalecia, a

³⁹ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de, GAMEIRO, Mariel Orsi, *Retomada do voto de qualidade, saber e sabedoria para o CARF*, 2023, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-22/direto-carf-saber-sabedoria-carf>. Acesso em: 22 maio 2023. p. 3.

⁴⁰ ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 23.

⁴¹ BERTI, Flávio de Azambuja, Extrafiscalidade dos impostos e princípio do não confisco no Brasil, *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano IV, n. VII, p. 181, 2018, Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/0711>. Acesso em: 22 maio 2023.

⁴² STEWART, David Pickstone, *A revisão de litígios e disputas fiscais – a Revisão da lei*, 2022, Disponível em: <https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review/editors-preface>>. Acesso em: 24 mar. 2023. p. 1.

⁴³ INSTITUTO Justiça Fiscal, *Diagnóstico do contencioso administrativo tributário federal e recomendações*, 2020, Disponível em: https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Financial.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2023. p. 39.

⁴⁴ BRASIL, *Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020*, Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464 de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2020, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 20 jan. 2023.

não ser nas exceções estabelecidas na Portaria n.º 260⁴⁵, do antigo Ministério da Economia (ME), que incluíam casos envolvendo declarações de compensação e responsáveis solidários⁴⁶.

Em questionamento à composição do colegiado, a OAB⁴⁷ posicionou-se veementemente, afirmando que “não pode o dispositivo em questão estabelecer um mesmo conselheiro, apenas por que Presidente de turma, tenha o poder ditatorial de presente um empate na votação (votação essa na qual este mesmo conselheiro proferiu voto), decidir neste ou naquele sentido”.

O dispositivo revogado pela MP n.º 1.160⁴⁸ representava grande avanço social e jurídico perpetrado pelos representantes do povo. Pela primeira vez, no processo administrativo fiscal federal, houve a conformação do funcionamento do CARF e da CSRF ao princípio constitucional da legalidade art. 150, I⁴⁹, que é o “principal pilar do sistema tributário nacional e de qualquer outro sistema tributário adotado em países democráticos, bem como do seu corolário representado pelo princípio do *in dubio pro contribuinte*”⁵⁰.

Assim, o restabelecimento do Voto de qualidade é permitir que a dúvida prejudique o réu-contribuinte, “pode atingir princípios e garantias constitucionais e legais dos cidadãos (contribuintes), como da legalidade, do devido processo legal, da presunção de inocência e da razoabilidade”⁵¹.

Com efeito, o princípio constitucional da legalidade “somente permite a constituição do crédito tributário no caso de certeza sobre a ocorrência da hipótese de

⁴⁵ BRASIL, Ministério da Economia, *Portaria n.º 260, de 01 de julho de 2020*, Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nas hipóteses de empate na votação, Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado#:~:text=Port.,ME%20n%C2%BA%20260%2F2020&text=Disciplina%20a%20proclama%C3%A7%C3%A3o%20de%20resultado,do%20par%C3%A1grafo%20C3%BAnico%20do%20art>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

⁴⁶ BRANCO, Leonardo, *O limite recursal, o Carf e as três formas de argumentação*, 2023, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-fev-07/territorio-aduaneiro-limite-recursal-carf-tres-formas-argumentacao>>. Acesso em: 10 fev. 2023.

⁴⁷ ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 21.

⁴⁸ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁴⁹ BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁵⁰ ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 29.

⁵¹ FAVINI, Marco, *Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)*, 89 f., Dissertação (Mestrado em Direito), Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2019, Disponível em: <<https://hdl.handle.net/10438/28526>>. Acesso em: 04 mar. 2023. p. 24.

incidência prevista na lei”⁵². Nessa linha de entendimento, “a procedência de qualquer imputação fiscal deve ser reconhecida além de qualquer dúvida razoável, e a existência do voto duplo é uma clara demonstração de que este patamar não foi ultrapassado”⁵³.

Há que se registrar, que o processo administrativo fiscal consiste no controle da legalidade dos atos praticados pela administração pública, ou seja, “uma vez lançado o tributo ou não homologada determinada compensação tributária, é facultado ao contribuinte solicitar que a própria Fazenda Pública reveja o ato administrativo por ela realizado”⁵⁴.

Há que se ter a compreensão de que “o primeiro obstáculo é deixar de analisar o assunto sob a perspectiva da dualidade maniqueísta fisco *versus* contribuinte e parar de escolher um dos lados como se fosse o melhor, o mais importante”⁵⁵.

O *in dubio pro contribuinte* deve ser compreendido “como uma norma constitucional implícita e como uma norma expressa no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵⁶, que protege o direito fundamental de propriedade, assim como o *in dubio pro reo*, o *in dubio pro misero*, o *in dubio pro consumidor* etc.”. Portanto, com suas especificidades decorrentes das contingências dos seus subsistemas jurídicos⁵⁷.

Nessa linha de entendimento, o art. 112 do CTN, tem status de lei complementar, porquanto vocacionado a dispor sobre obrigação e lançamento tributário. O critério do referido artigo não é novo no ordenamento, ao contrário, “é regra secular no direito público, como o *in dubio pro reo* do direito penal, que é pedra de toque do

⁵² ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 20-30.

⁵³ ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 20-30.

⁵⁴ XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 53.

⁵⁵ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar, *In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência*, 2015, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal#:~:text=In%20dubio%20pro%20contribuinte%20reduz%20despesas%20do%20Estado%20e%20aumenta%20efici%C3%Aancia&text=O%20in%20dubio%20pro%20contribuinte,mas%20ainda%20carece%20de%20desenvolvimento>>. Acesso em: 15 jan. 2023. p. 1.

⁵⁶ 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; Código Tributário Nacional. (BRASIL, *Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966*, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2023).

⁵⁷ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar, *In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência*, 2015, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal#:~:text=In%20dubio%20pro%20contribuinte%20reduz%20despesas%20do%20Estado%20e%20aumenta%20efici%C3%Aancia&text=O%20in%20dubio%20pro%20contribuinte,mas%20ainda%20carece%20de%20desenvolvimento>>. Acesso em: 15 jan. 2023.

sistema penal. Havendo dúvida razoável, tanto que há um empate no julgamento, a decisão a prevalecer é aquela favorável ao acusado⁵⁸.

O que se constata é que entendimento diverso ao *in dubio pro contribuinte* prejudica a dinâmica da relação estabelecida entre o contribuinte e a administração pública, entre outras razões acaba prospectando um maior número de ações judiciais.

Ocorre que a função do Processo Administrativo Tributário (PAT) é realizar o controle de legalidade do ato administrativo que imputa tributos e penalidades pecuniárias ao contribuinte. Nos termos do seu regimento interno (art. 1º), o CARF integra a estrutura do MF, sendo, portanto, parte dos órgãos do Governo Federal.

O fato de o Tribunal Administrativo incorporar a própria estrutura do MF 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”⁵⁹. Assim, *prima facie*, quando ocorria o empate no CARF, já se antevia o resultado, favorável ao fisco, vez que se o voto minerva é exarado pelo representante do fisco, o qual já havia previamente se manifestado favorável ao ente fiscal.

Tal configuração começou a ser objeto de questionamento, pautado no princípio em relevo no art. 112 do CTN⁶⁰, o qual traz positivado que, quando houver dúvidas sobre a infração fiscal, deve-se decidir favoravelmente ao acusado. Tal dispositivo vem discorrendo sobre infração fiscal, de multas. Em parametrização com o Direito Penal, quando há dúvida razoável, não há que se condenar, e sim absolver, *in dubio pro reo*.

Essa situação fez com que o “fiel da balança”, que indica o ponto de equilíbrio, bem assim, sinônimo de confiabilidade e fator de desempate, fosse vertido, gerando desequilíbrio. Toda vez que havia um empate, pendia para o lado do fisco, invertendo o princípio *in dubio pro contribuinte*, para, na incerteza cobrar o tributo ou a multa, quando tal entendimento deveria ser o oposto.

Com a derrota no PAT, muitos contribuintes passaram a ingressar com ações na esfera judicial não somente para discutir o mérito da exigência, mas também para declarar a nulidade do julgamento, alegando que tal decisão violaria a isonomia, o princípio da tipicidade tributária e princípio da reserva legal, preceitos que dão sustentação à segurança jurídica. Em tal avença, muitos contribuintes obtiveram resultados positivos, com a concessão de liminares e decisões esparsas de primeira ins-

⁵⁸ ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 19.

⁵⁹ XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 55.

⁶⁰ CTN- Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (BRASIL, *Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966*, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2023).

tância anulando por conta do voto de qualidade, com entendimento de ser o voto de qualidade inconstitucional.

Nessa linha de entendimento, o Ministro Barroso⁶¹ lançou luz sobre a própria previsão do voto de qualidade do CARF, em que o presidente da turma, representante do fisco, vota duas vezes. Isso feito de forma reiterada, feriria a ampla defesa e o contraditório, dando a entender que há um viés no olhar sobre a inconstitucionalidade na forma como vinha sendo exercido o voto de qualidade.

A tese proposta pelo Ministro Barroso⁶² prevê que é constitucional o dispositivo que estampa o fim do voto de qualidade, contudo o Ministro fazia uma ressalva da possibilidade da Fazenda Pública usufruir o direito de ir ao judiciário para haver um reequilíbrio necessário entre as partes. Nesse contexto, propôs a seguinte tese de julgamento:

*É constitucional a extinção do voto de qualidade do Presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário*⁶³.

Nesse ponto vale refletir, sobre o que leciona Hugo de Brito Machado Segundo⁶⁴,

o Poder Público é composto de órgãos, cada um dotado de competência para o exercício de determinadas funções [...] se admitíssemos que a Administração Pública pode ingressar em juízo contra decisões dela própria, nas quais reconhece a ilegalidade de seus atos, o processo administrativo seria completamente inútil, desidratando um importante órgão catalisador de conflitos que, automaticamente continuarão no seu inconformismo desaguando e abarrotando o judiciário.

Na atualidade, se o contribuinte obtém êxito na esfera administrativa “a União, a procuradoria da Fazenda não pode entrar com ação para discutir tal decisão, a Administração não pode pretender o “desfazimento” judicial da referida decisão administrativa”⁶⁵.

Ademais, “permitir-se a reversibilidade das decisões do CARF como regra geral seria entregar nas mãos do Poder Judiciário a constituição do crédito tributário,

⁶¹ BARROSO, Luís Roberto, Voto vista-direito constitucional e tributário, Ações diretas de inconstitucionalidade, Extinção do voto de qualidade, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2021, Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2021/06/voto-barroso-carf.pdf?x93516>>. Acesso em: 19 jul. 2021.

⁶² BARROSO, Luís Roberto, Voto vista-direito constitucional e tributário, Ações diretas de inconstitucionalidade, Extinção do voto de qualidade, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2021, Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2021/06/voto-barroso-carf.pdf?x93516>>. Acesso em: 19 jul. 2021.

⁶³ BARROSO, Luís Roberto, Voto vista-direito constitucional e tributário, Ações diretas de inconstitucionalidade, Extinção do voto de qualidade, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2021, Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2021/06/voto-barroso-carf.pdf?x93516>>. Acesso em: 19 jul. 2021.

⁶⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Processo Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Atlas, 2014, p. 184.

⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Processo Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Atlas, 2014, p. 183.

o que hoje só é permitido na função atípica ou quando expressamente previsto na CRFB/88⁶⁶.

Também se firmou precedente pacífico no Superior Tribunal de Justiça (STJ) do não cabimento, posto que seria uma falta de interesse de agir, vez que o CARF é um órgão julgador ligado ao ME, que por sua vez é da União; em síntese é um órgão dela que está emanando a decisão.

Machado Segundo⁶⁷ ressalva que não se trata de negar o acesso ao Judiciário, “mas de não admitir que alguém ingresse em juízo contra si mesmo [...] seria insólito admitir que a Administração questionasse judicialmente um ato dela própria, colocando o ente público correspondente na condição de autor e réu da mesma ação”.

O reexame nesse caso esvaziaria, todo o propósito do processo tributário e a decisão desse órgão colegiado perderia o sentido. Tal medida traz total incoerência no ordenamento jurídico se adotada a revisão judicial das decisões do CARF, indo na contramão dos primados que regem o Código de Processo Civil (CPC) de 2015, aumentando o congestionamento e os custos no judiciário.

As consequências negativas dessa prática, da discussão das decisões do CARF, se configuram no abatimento do processo administrativo, “pois se retira do processo administrativo a função de estabilização das relações jurídicas para que se torne um prolongamento das discussões entre Fazenda Pública e contribuinte, a depender da conveniência e oportunidade da administração pública⁶⁸”.

Há que se lembrar que controvérsias tributárias essencialmente constitucionais podem consumir até 20 longos anos desde o início da lide administrativa até o deslinde da questão judicial. “Com ação de execução fiscal, diretamente após a decisão administrativa irreformável, o tempo médio para a solução do caso costuma ser de 16 anos (oito no processo administrativo e mais oito para a execução fiscal)”⁶⁹.

A par do exposto, tem-se que a MP n.º 1.060 de 2023, se mostra incompatível com as “diretrizes jurídicas estabelecidas na Constituição Federal, visto que desproporcionalmente desproporcional e violadora do princípio da isonomia, porquanto em desconformidade com a solução preconizada pelo artigo 112 do CTN em situações tais⁷⁰”.

Traçadas as linhas acima, é preciso dizer que, nesta etapa do trabalho, que a supressão do voto de qualidade introduziu uma dinâmica nova até então inexistente

⁶⁶ XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 184.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Processo Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Atlas, 2014. p. 183.

⁶⁸ XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 146.

⁶⁹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de, Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil, *Revista Direito Tributário*, n. 40, 2018, pp. 472. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502/924>>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁷⁰ ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023. p. 22.

na legislação processual administrativa da União, que provocou a reversão do entendimento do CARF em grandes temas tributários, estimando em cerca de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais) de prejuízo à Fazenda Pública conforme a exposição de motivos da referida MP⁷¹. Conforme nos esclarece Gandini⁷² há uma série de casos em que os resultados se dão por unanimidade ou maioria dos votos, “mas o empate no julgamento acontece em grande parte dos casos que envolvem temas controversos na doutrina e na jurisprudência”.

No entanto a morosidade das disputas faz com que grande parte do montante se transforme em títulos podres, não executáveis, da Dívida Ativa da União (DAU) que, em 2021, totalizava R\$ 2,208 trilhões⁷³.

Há de considerar-se, ainda, que a morosidade processual e o elevado valor em disputa, no contencioso administrativo são aspectos preocupantes para as finanças públicas. “O valor em estoque, que aguarda julgamento é de R\$ 1,05 trilhão, distribuídos em mais de 92 mil processos. Deste montante, R\$ 781 bilhões (74%) estão concentrados em 1.412 processos, com valores unitários superiores a R\$ 100 milhões”⁷⁴.

No entanto, o ponto mais sintomático, e relevante quanto aos montantes envolvidas, segundo a explanação do atual presidente do CARF, Carlos Higino Ribeiro de Alencar⁷⁵, é a adoção de teses contrárias ao entendimento da Administração Tributária em relação às grandes controvérsias tributárias, como são os temas dos grandes planejamentos tributários abusivos, com tendências que beneficiam contribuintes com disputas complexas e em processos com valores elevados.

Por certo que há contribuintes que se utilizam “da revisão administrativa como uma etapa de protelação da disputa, postergação no recolhimento de tributos ou, mesmo inviabilização efetiva na sua cobrança/execução”⁷⁶. Além disso, “contribu-

⁷¹ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.le.g.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023. p. 2.

⁷² GANDINI, Arthur, CARF passa por transformações após o fim do voto de qualidade, *Consultor Jurídico*, jul., 2022, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transformacoes-fim-voto-qualidade?imprimir=1>>. Acesso em: 25 mar. 2023. p. 3.

⁷³ CONSELHO Nacional de Justiça, *Relatório Justiça em números 2019, ano base 2018*, 2022, Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em: 15 fev. 2023.

⁷⁴ INSTITUTO Justiça Fiscal, *Diagnóstico do contencioso administrativo tributário federal e recomendações*, 2020, Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Final.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2023. p. 14.

⁷⁵ IREETV, Pacote fiscal e as alterações no CARF, *YouTube*, 6 fev. 2023, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=SBhTm-oqgZ8&t=1404s>>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁷⁶ INSTITUTO Justiça Fiscal, *Diagnóstico do contencioso administrativo tributário federal e recomendações*, 2020, Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Final.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2023. p. 15.

intes de maior capacidade contributiva apresentam maiores possibilidades de executar complexos planejamentos tributários com vistas a reduzir o tributo a pagar⁷⁷.

Em consulta aos Dados Gerenciais do CARF, nota-se que foram atualizados em 30 de janeiro de 2023. “Ali consta que, em 2021, 1,6% dos casos julgados foram decididos pelo desempate pró-contribuinte; e, no ano subsequente, o percentual é pouco superior, 1,8%, contudo não traz informações de que tal percentual se refira aos grandes casos ali julgados⁷⁸”.

É oportuno destacar, no entanto, breve análise dos dados atuais relacionados ao contencioso fiscal demonstrado pelo relatório da Evolução do Acervo do CARF⁷⁹ e comentado por Alencar⁸⁰. Só no CARF atualmente há um trilhão de reais de contencioso em estoque, o Produto Interno Bruto (PIB) atual do Brasil, é de 10 trilhões, somente na segunda instância do contencioso federal temos números equivalentes a 10% do PIB, resultando em uma distorção da realidade. E é fundamental trabalhar senão para o fim ao menos para a redução da litigiosidade.

Segue o presidente do CARF em suas argumentações, de que em 80% dos valores do crédito tributário e 95% dos processos não há empate, o CARF decide por maioria ou por unanimidade. O voto de qualidade se refere a 20% do montante do crédito tributário ou 5% dos processos. A divergência se dá nos debates em matéria tributária gerados a partir das teses complexas. Contudo, com a extinção do voto de qualidade em 2020, os reflexos em 2021 e de forma expressiva em 2022 foram pró contribuinte em 98% das decisões que resultaram em empate⁸¹, sendo que dos 24 bilhões de reais cujos julgamentos resultaram em empate, foram casos resultantes de teses complexas⁸² concentrados em 26 contribuintes (empresas) que correspondem a 90%, dos 24,8 bilhões de reais julgados favoráveis aos contribuintes em 2022.

São vários aspectos a serem considerados, gerando grande insegurança jurídica, sem saber se a MP será convertida em lei e se tal posicionamento vai se manter ou não, com possibilidade de o Supremo Tribunal Federal (STF) julgar essa disposição inconstitucional. De outro lado, também não podemos imaginar “uma tributação justa que não se baseie na segurança jurídica, de forma que esta é sentida, igualmente

⁷⁷ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de, Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil, *Revista Direito Tributário*, n. 40, 2018, pp. 476. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502/924>>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁷⁸ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de, GAMEIRO, Mariel Orsi, *Retomada do voto de qualidade, saber e sabedoria para o CARF*, 2023, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-22/diret-o-carf-saber-sabedoria-carf>. Acesso em: 22 maio 2023. p. 4.

⁷⁹ ALENCAR, Carlos Higino Ribeiro de, *Voto de qualidade*, Apresentação do Presidente do CARF, 2023, Disponível em: <https://iree.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Voto-de-qualidade_2023_II-Final.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2023.

⁸⁰ IREETV, Pacote fiscal e as alterações no CARF, *YouTube*, 6 fev. 2023, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=SBhTm-oqgZ8&t=1404s>>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁸¹ ALENCAR, Carlos Higino Ribeiro de, *Voto de qualidade*, Apresentação do Presidente do CARF, 2023, Disponível em: <https://iree.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Voto-de-qualidade_2023_II-Final.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2023.

⁸² ALENCAR, Carlos Higino Ribeiro de, Pensar o CARF, promover Justiça Fiscal, *YouTube*, 15 mar. 2023, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=JZpNYiNEiAU&t=4011s>>. Acesso em: 18 mar. 2023.

te, na moralidade, na boa-fé, no princípio da capacidade contributiva, na isonomia, na proibição de confisco e em outros princípios concretizadores da justiça fiscal”⁸³.

Paira uma sensação de instabilidade e situação nebulosa para o empresário, assim como para a advocacia. É essencial ter em consideração um olhar atento e de amplo espectro. Em caso de o julgamento resultar inconstitucional, que cautelas sejam tomadas e os efeitos modulados, para se prevenir as externalidades negativas.

4 A POLÍTICA TRIBUTÁRIA: PARA ALÉM DA REDUÇÃO DO CONTENCIOSO E A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Nos dias atuais, é lugar comum afirmar que a complexidade da legislação fiscal consiste em uma das principais causas da hipertrofia do contencioso tributário brasileiro. Da mesma forma, torna-se cada vez mais evidente que o modelo generalista do Judiciário não é adequado para a solução dos litígios tributários.

Pelas lentes do professor Carlos Otávio Ferreira de Almeida⁸⁴ a relação brasileira entre as Administrações Tributárias federal, estaduais e municipais e os contribuintes têm sido marcada pela desconfiança de ambas as partes. Enquanto o Fisco enxerga apenas sonegadores, os contribuintes identificam autoridades vingativas e oportunistas, sempre dispostas a autuações fiscais.

É necessário olhar para o início do ciclo, “que antecede o contencioso, para prevenir a criação de litígios de valores irrisórios, [...], ignorando-se as imensas consequências que este ato traz para todo o sistema”, sendo um dos efeitos colaterais o elevado estoque de processos⁸⁵.

Essa leitura da realidade exige que se faça uma investigação de quais são os benefícios obtidos com a manutenção do arranjo institucional. O exame revelará os beneficiários da regra mal desenhada, o que auxilia na formulação de juízos normativos sobre sua adequação, permitindo, então, um debate mais racional sobre como promover reformas que promovam melhores resultados práticos⁸⁶.

Para Machado Segundo⁸⁷, “reduzir cultura do litígio não pode ser confundido com simplesmente tolherem-se os instrumentos de defesa e de controle, para que o Fisco faça com o contribuinte o que quiser”. Prossegue o professor em sua linha de raciocínio: é o caso, “em vez de reconhecer na via administrativa uma ilegalidade,

⁸³ FISCHER, Octavio Campos, Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica, *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. VIII, 2019, Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/230>. Acesso em: 22 maio 2023. p. 360.

⁸⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de, Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil, *Revista Direito Tributário*, n. 40, 2018, pp. 469-482, Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502/924>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁸⁵ INSTITUTO Justiça Fiscal, *Diagnóstico do contencioso administrativo tributário federal e recomendações*, 2020, Disponível em: https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Final.pdf. Acesso em: 20 mar. 2023. p. 35.

⁸⁶ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins, *O fim do voto de qualidade no CARF é constitucional*, 2022, Disponível em: <https://analise.com/dna/artigos/7748>. Acesso em: 24 fev. 2023.

⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A restrição de acesso ao CARF é inconstitucional*, 2023, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-18/consultor-tributario-consideracoes-mp-116023-restricao-acesso-carf>. Acesso em: 5 mar. 2023. p. 4.

fecha-se ao contribuinte a via de acesso ao órgão que minimamente ainda faz isso, fazendo-se com que essas mesmas questões sejam desnecessariamente levadas ao Judiciário”⁸⁸.

Diante desse quadro pergunta-se: se o modelo de desempate gerava uma incoerência: se o empate revela uma dúvida interpretativa, e de que seria um equívoco atribuir vitória ao contribuinte em caso de empate na votação, por que atribuir vitória à parte majoritariamente (ou exclusivamente) responsável pelo conflito?

Em outras palavras, se cabe à União editar normas simples e claras, reduzir incertezas, prestar serviços em que o contribuinte seja tratado como um cliente, e não como adversário, e criar meios consensuais para evitar o contencioso, por que ela, União, e não o contribuinte, se beneficiaria do empate?

A questão é que há um empate no órgão julgador, percalço que é contornado de maneira equivocada, dando-se a um dos componentes do colegiado o direito de votar duas vezes, seguindo proposições de mudanças institucionais voltadas à redução do litígio, ao reequilíbrio de forças e à construção de uma relação mais colaborativa entre fisco e contribuintes. Vista por esse viés a MP em comento traz algumas soluções para reduzir os litígios tributários.

A MP prescreve que a Receita Federal do Brasil (RFB) poderá disponibilizar métodos preventivos para a autorregularização de obrigações principais ou acessórias relativas a tributos por ela administrados; estabelecer programas de conformidade para prevenir conflitos e assegurar o diálogo e a compreensão de divergências acerca da aplicação da legislação tributária⁸⁹. Por certo que, “a autocomposição em conflitos tributários confere maior efetividade na recuperação dos créditos tributários, com conseqüente diminuição dos custos de arrecadação e aumento da eficiência da Administração Tributária”⁹⁰.

A MP também isenta de multa o devedor que em prazo determinado, confessar e efetuar o pagamento do valor integral dos tributos devidos, após o início do procedimento fiscal e antes da constituição do crédito tributário^{91/92} e sempre é válido repisar que tributo e sanção ostentam natureza díspares.

⁸⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A restrição de acesso ao CARF é inconstitucional*, 2023, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jan-18/consultor-tributario-consideracoes-mp-116-023-restricao-acesso-carf>>. Acesso em: 5 mar. 2023. p. 4.

⁸⁹ BRASIL, Ministério da Fazenda, *Receita Federal lança programa de autorregularização para contribuintes em procedimento*, 2023, Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/as-suntos/noticias/2023/fevereiro/receita-federal-lanca-programa-de-autorregularizacao-para-contribuintes-em-procedimento-fiscal>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

⁹⁰ NAGIB, Luiza; ALECRIM, Eliza Remédio, Transação tributária ante os impactos na crise econômica, *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. XIV, 2022. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/56>. Acesso em: 22 maio 2023. p. 401.

⁹¹ BRASIL, Ministério da Fazenda, *Receita Federal lança programa de autorregularização para contribuintes em procedimento*, 2023, Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/receita-federal-lanca-programa-de-autorregularizacao-para-contribuintes-em-procedimento-fiscal>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

⁹² CAMARGO, Camila Funaro, QUIROGA, Roberto, Acordo do CARF foi solução intermediária, dizem especialistas, Entrevista à CNN debateram o acordo datado pelo governo para manter o voto

Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que o tributo jamais poderá sê-lo; segundo lugar, os tributos são a fonte precípua, e imprescindível para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis⁹³.

Para Machado Segundo⁹⁴, a medida irá acrescer “a quantidade de processos levados ao Poder Judiciário, contrariando uma lógica, presente sempre nas palavras, mas raramente nos atos das autoridades fiscais, de desjudicialização, de redução de conflitos, de superação da cultura do litígio”.

É oportuno observar, no contexto traçado, a proposta apresentada pela OAB, na tentativa de conter os reflexos da MP resultou no acordo firmado pelo governo para manter o voto de qualidade no CARF, assinado entre o Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, e o Ministro do STF, Antônio Dias Toffoli, o acordo prevê a manutenção do chamado “voto de qualidade” do CARF em favor do União, e não do contribuinte – como enviado em MP sobre a matéria, que tramita no Congresso Nacional⁹⁵.

A formalização do acordo entre “Conselho Federal da OAB e o MF, a Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, representantes dos grandes contribuintes e advogados especialistas no tema propôs uma medida, dita “intermediária”, para o tão polêmico voto de qualidade⁹⁶. Delimitou o que seria o meio-termo, para a solução das controvérsias sobre o tema e definiu que, em caso de empate nos julgamentos do CARF obedeça a sistemática a seguir: i) Não será possível aplicar multa aos contribuintes; ii) As multas já aplicadas em casos antigos serão extintas; iii) Os contribuintes devem pagar apenas o principal mais a taxa Selic; iv) Estará aberto em até três meses (com prazo prorrogado) a possibilidade do pagamento devido a Fazenda em até doze parcelas mensais ; v) Se o contribuinte decidir pagar e não questionar a dívida na Justiça, haverá a supressão de juros.

Em data recente, foi publicada a Portaria RFB n.º 309⁹⁷, que disciplina o contencioso administrativo tributário no âmbito da Receita Federal, regulamentando

de qualidade no CARF, 2023, Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/acordo-do-carf-foi-solucao-intermediaria-dizem-especialistas/>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁹³ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de, GAMEIRO, Mariel Orsi, *Retomada do voto de qualidade, saber e sabedoria para o CARF*, 2023, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-22/direto-carf-saber-sabedoria-carf>. Acesso em: 22 maio 2023. p. 6.

⁹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A restrição de acesso ao CARF é inconstitucional*, 2023, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jan-18/consultor-tributario-consideracoes-mp-116023-restricao-acesso-carf>>. Acesso em: 5 mar. 2023. p. 3.

⁹⁵ CAMARGO, Camila Funaro, QUIROGA, Roberto, Acordo do CARF foi solução intermediária, dizem especialistas, Entrevista à CNN debateram o acordo datado pelo governo para manter o voto de qualidade no CARF, 2023, Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/acordo-do-carf-foi-solucao-intermediaria-dizem-especialistas/>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁹⁶ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de, GAMEIRO, Mariel Orsi, *Retomada do voto de qualidade, saber e sabedoria para o CARF*, 2023, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-22/direto-carf-saber-sabedoria-carf>. Acesso em: 22 maio 2023. p. 2.

⁹⁷ BRASIL, *Portaria RFB n.º 309, de 31 de março de 2023*, Dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil, Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129873>>. Acesso em: 10 abr. 2023.

algumas das alterações introduzidas pela MP n.º 1.160⁹⁸, “como o aumento do limite de alçada para 1.000 salários-mínimos, para que um processo administrativo possa ser levado ao tribunal, traduzido em valores, abarcaria processos que superam R\$ 1,3 milhão, aproximadamente”⁹⁹.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo traz à baila os históricos problemas evidenciados pelo contencioso administrativo fiscal, amplificado pela supressão e agora retorno do voto de qualidade no CARF.

O inconformismo e a insurgência no que se refere ao voto de qualidade, é uma constante, reverberando em discussões em torno de sua legitimidade como critério de desempate nos julgamentos do CARF. O tema tem gerado opiniões divergentes entre os operadores do direito, a academia e reverberações nos setores econômicos.

Existe também a preocupação do critério de desempate como instrumento para elevar a arrecadação fiscal, o que pode acarretar uma perda de credibilidade do CARF, o que poderia amplificar a judicialização indo na contramão da pretendida redução do contencioso tributário.

A pesquisa trouxe o questionamento sobre retorno do voto de qualidade pró-Estado no CARF reduz prejuízos a fazenda pública restabelecendo a arrecadação de receitas para os cofres públicos, conforme exposição de motivos da MP n.º 1.160/2023?

A reintrodução do voto de qualidade tem um efeito específico sobre 20% dos julgados do CARF, relativos a teses complexas e de valor expressivo e com o retorno do voto de qualidade pretende-se evitar que tais teses prosperem.

Contudo, com a extinção do voto de qualidade em 2020, os reflexos em 2021 e especialmente em 2022 foram de que 98% das decisões que resultaram em empate foram pró contribuintes. Trabalha-se a hipótese de que a MP n.º 1.160/2023, geraria reflexos no que se refere a apreciação do Judiciário de teses tributárias com grande complexidade e de valores expressivos, posto que quando o contribuinte é vencido no CARF, pode recorrer ao judiciário, postergando assim o recolhimento dos tributos levando a uma prospecção futura de arrecadação.

A questão é muito mais profunda do que mera alteração no critério de desempate. Passa por definir como os recursos do Estado devem ser aplicados e o equilíbrio entre receita e despesa.

⁹⁸ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁹⁹ CARNAÚBA, César Augusto Martins, FERREIRA, Diogo Olm Arantes, *Limite de alçada para recursos voluntários ao CARF*, 2023, Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/limite-de-alcada-para-recursos-voluntarios-ao-carf-08042023>>. Acesso em: 20 abr. 2023. p. 1.

No CARF, na grande maioria dos processos não há empate, sendo a decisão por maioria ou unanimidade, sendo que o voto de qualidade se refere a 20% do crédito tributário ou 5% dos processos, os quais são marcados por teses complexas e de valor expressivo.

Outro ponto polêmico é apresentar a MP n.º 1.160¹⁰⁰ em comento como solução no que se refere a eficiência na arrecadação, e evitando um prejuízo fiscal, argumentação essa vista com certa crítica, posto que, embora do ponto de vista político possa fazer sentido, de outra via é inadequado no aspecto jurídico, desaguando em novos problemas.

Quanto ao aumento da arrecadação é prudente uma avaliação cuidadosa dos impactos econômicos de eventuais alterações nas regras do CARF deve ser considerada, posto que as leis, além de refletirem a sociedade, têm a capacidade de indução a mudança de comportamento. Deve-se ter em mente qual é o tipo de comportamento que se objetiva, se de incentivo ou desincentivo ao adimplemento tempestivo dos tributos, se de estímulo ou não ao contencioso fiscal.

É solar a necessidade de primar pela segurança jurídica em temas tributários, sob pena de desrespeito ao Estado Democrático de Direito, frequentemente ameaçado pelo ambiente de insegurança que disso decorre.

Diversos pontos de dúvida gerados pela MP n.º 1.160¹⁰¹ já vêm sendo apontados. Vivenciamos, portanto, uma situação de grande insegurança jurídica, marcada por avanços e retrocessos, sem perspectiva de uma data para findar tais dúvidas levantadas em face da demora no julgamento e também decorrente do tramite da matéria no Congresso Nacional.

6 REFERÊNCIAS

ALENCAR, Carlos Higino Ribeiro de, Pensar o CARF, promover Justiça Fiscal, *YouTube*, 15 mar. 2023, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=JZpNYiNEiAU&t=4011s>>. Acesso em: 18 mar. 2023.

ALENCAR, Carlos Higino Ribeiro de, *Voto de qualidade*, Apresentação do Presidente do CARF, 2023, Disponível em: <https://iree.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Voto-de-qualidade_2023_II-Final.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2023.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de, Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil, *Revista Direito Tributário*, n. 40, 2018, pp. 469-482, Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502/924>>. Acesso em: 15 mar. 2023.

¹⁰⁰ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

¹⁰¹ BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

ANDRADE, Fábio Martins de, A polêmica em torno do voto duplo, a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF, Rio de Janeiro, *Lúmen Juris*, 2017.

BARROSO, Luís Roberto, A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal, *Revista do IBRAC*, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 29-43, 2009.

BARROSO, Luís Roberto, Voto vista-direito constitucional e tributário, Ações diretas de inconstitucionalidade, Extinção do voto de qualidade, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2021, Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2021/06/voto-barroso-carf.pdf?x93516>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BERTI, Flávio de Azambuja, Extrafiscalidade dos impostos e princípio do não confisco no Brasil, *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano IV, n. VII, 2018, Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/0711>. Acesso em: 22 maio 2023.

BRANCO, Leonardo, *O limite recursal, o Carf e as três formas de argumentação*, 2023, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-fev-07/territorio-aduaneiro-limite-recursal-carf-tres-formas-argumentacao>>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL, *Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972*, Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 25 abr. 2023.

BRASIL, *Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002*, Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL, *Lei n.º 13.464, de 10 de julho de 2017*, Altera a remuneração de servidores de ex-Territórios e de servidores públicos federais; reorganiza cargos e carreiras; estabelece regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; [...]. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13464-10-julho-2017-785191-publicacaooriginal-153342-pl.html>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL, *Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020*, Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n.ºs 13.464 de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2020, Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 20 jan. 2023.

BRASIL, *Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966*, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2023.

BRASIL, *Medida Provisória n.º 1.160, de 2023*, (Julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), Dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e altera a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155690>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

BRASIL, Ministério da Economia, *Portaria n.º 260, de 01 de julho de 2020*, Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nas hipóteses de empate na votação, Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado#:~:text=Port.,ME%20n%C2%BA%20260%2F2020&text=Disciplina%20a%20proclama%C3%A7%C3%A3o%20de%20resultado,%20par%C3%A1grafo%20C3%Banco%20do%20art>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL, Ministério da Fazenda, *Receita Federal lança programa de autorregularização para contribuintes em procedimento*, 2023, Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/receita-federal-lanca-programa-de-autorregularizacao-para-contribuintes-em-procedimento-fiscal>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL, *Portaria RFB n.º 309, de 31 de março de 2023*, Dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil, Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129873>>. Acesso em: 10 abr. 2023.

CAMARGO, Camila Funaro, QUIROGA, Roberto, Acordo do CARF foi solução intermediária, dizem especialistas, Entrevista à CNN debateram o acordo datado pelo governo para manter o voto de qualidade no CARF, 2023, Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/acordo-do-carf-foi-solucao-intermediaria-dizem-especialistas/>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

CARNAÚBA, César Augusto Martins, FERREIRA, Diogo Olm Arantes, *Limite de alçada para recursos voluntários ao CARF*, 2023, Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/limite-de-alcada-para-recursos-voluntarios-ao-carf-08042023>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

CARVALHO, Moisés de Sousa, MARQUES, Marco Aurélio Zortea, *Reflexões sobre o voto de qualidade, Paridade não significa parcialidade*, 2017, Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017>>. Acesso em: 12 fev. 2023.

CONSELHO Administrativo de Recursos Fiscais, *Origens do conselho administrativo de recursos fiscais, histórico dos conselhos de contribuintes do Ministério da Fazenda*, 2023, Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

CONSELHO Nacional de Justiça, *Relatório Justiça em números 2019, ano base 2018*, 2022, Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em: 15 fev. 2023.

FAVINI, Marco, *Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)*, 89 f., Dissertação (Mestrado em Direito), Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2019, Disponível em: <<https://hdl.handle.net/10438/28526>>. Acesso em: 04 mar. 2023.

FISCHER, Octavio Campos, Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica, *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. VIII, 2019, Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/230>. Acesso em: 22 maio 2023.

GANDINI, Arthur, CARF passa por transformações após o fim do voto de qualidade, *Consultor Jurídico*, jul., 2022, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jul-18/carf-passa-transformacoes-fim-voto-qualidade?imprimir=1>>. Acesso em: 25 mar. 2023.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun, *ADI n.º 7.353 – Inconstitucionalidade MP voto de qualidade*, 2023, Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/381444/adin-7-353--inconstitucionalidade-mp-voto-de-qualidade>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

INSTITUTO Justiça Fiscal, *Diagnóstico do contencioso administrativo tributário federal e recomendações*, 2020, Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Final.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2023.

IREETV, Pacote fiscal e as alterações no CARF, *YouTube*, 6 fev. 2023, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=SBhTm-oqgZ8&t=1404s>>. Acesso em: 10 mar. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A restrição de acesso ao CARF é inconstitucional*, 2023, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jan-18/consultor-tributario-consideracoes-mp-116023-restricao-acesso-carf>>. Acesso em: 5 mar. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Processo Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Atlas, 2014.

MENDES, Diego, *Volta do “voto de qualidade” do Carf vai contra o contribuinte, diz associação*, 2023, Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/volta-do-voto-de-qualidade-do-carf-vai-contra-o-contribuinte-diz-associacao/>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

NAGIB, Luiza; ALECRIM, Eliza Remédio, Transação tributária ante os impactos na crise econômica, *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. XIV, 2022, Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/56>. Acesso em: 22 maio 2023.

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de, GAMEIRO, Mariel Orsi, *Retomada do voto de qualidade, saber e sabedoria para o CARF*, 2023, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-22/direto-carf-saber-sabedoria-carf>. Acesso em: 22 maio 2023.

ORDEM dos Advogados do Brasil, *ADI 7347 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra trechos da Medida Provisória (MP) 1160/23*, 2023, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6565961>>. Acesso em: 15 mar. 2023.

SILVEIRA, Ricardo Fagundes da, *Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017*, 373 f., Dissertação (Mestrado em Sociologia Política), Pontifícia Universidade Sociologia Política, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019.

STEWART, David Pickstone, *A revisão de litígios e disputas fiscais – a Revisão da lei*, 2022, Disponível em: <<https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review/editors-preface>>. Acesso em: 24 mar. 2023.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins, *O fim do voto de qualidade no CARF é constitucional*, 2022, Disponível em: <<https://analise.com/dna/artigos/7748>>. Acesso em: 24 fev. 2023.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar, *In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência*, 2015, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal#:~:text=In%20dubio%20pro%20contribuinte%20reduz%20despesas%20do%20Estado%20e%20aumenta%20efici%C3%Aancia&text=O%20in%20dubio%20pro%20contribuinte,mas%20ainda%20carece%20de%20desenvolvimento>>. Acesso em: 15 jan. 2023.

XAVIER, Bianca Ramos, *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*, 203 f., Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.