



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – CFOAB, serviço público dotado de personalidade jurídica própria e forma federativa, regulamentado pela Lei nº 8.906/94, com endereço eletrônico: pc@oab.org.br e com sede em Brasília/DF, no SAUS, Qd. 05, Lote 01, Bloco M, inscrito no CNPJ sob nº 33.205.451/0001-14, por seu Presidente e pelos/as advogados/as que a esta subscrevem (doc. anexo), **vem**, à presença de Vossa Excelência, consubstanciando-se em decisão plenária exarada no processo n. 49.0000.2016.007181-0 (anexa), com fulcro nos arts. 102, I, *a* e 103, VII, da Constituição, 54, XIV, da Lei nº 8.906/94 e 2º, VII, da Lei nº 9.868/99, propor a presente

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
(COM PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR)

em face dos artigos 1º e 5º da **Medida Provisória n.º 1.160, de 12 de janeiro de 2023** (doc. anexo), os quais reinstituem o anacrônico e ilegítimo voto de qualidade pró Fisco no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pelos seguintes fundamentos.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

I. DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO

A presente Ação Direta de Inconstitucionalidade tem por objeto a análise, por parte desta Suprema Corte, da constitucionalidade dos art. 1º e 5º, da Medida Provisória n.º 1.160, de 12 de janeiro de 2023.

Eis o teor dos dispositivos atacados por meio desta ação direta:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.160, DE 12 DE JANEIRO DE 2023:

“Art. 1º Na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.”

“Art. 5º Fica revogado o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.” (grifos da transcrição)

O art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, revogado pelo ato impugnado, guarda o seguinte teor:

LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002:

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

Com a revogação do referido dispositivo, a Medida Provisória teve por objetivo restaurar a norma prevista no §9º do artigo 25 do Decreto n. 70.235/72, cuja redação foi conferida pela Lei Federal n. 11.941/2009, a qual determina que, no caso de empate nos julgamentos ocorridos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, os Presidentes das Turmas, que são sempre conselheiros representantes da Fazenda Nacional, “*terão o voto de qualidade.*”

Eis o texto do referido dispositivo:

“Art. 25.

..... (....)

*§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, **em caso de empate, terão o voto de qualidade**, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes*



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

dos contribuintes.” (grifos da transcrição)

Conforme será abordado de forma mais detalhada adiante, o texto legal ora atacado **viola frontalmente o caput do art. 62 da Constituição Federal e, por conseguinte, o seu art. 2º, bem como princípios estruturantes do Estatuto do Contribuinte**, de modo que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, como legitimado universal para a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no exercício de sua competência legal de defensor da cidadania e da Constituição (Artigo 44, inciso I, da Lei 8.906/94), propõe a presente ação, visando a declaração de inconstitucionalidade do art. 5º, da Medida Provisória n.º 1.160, de 12 de janeiro de 2023.

II. DO MÉRITO:

A) INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTS. 1º E 5º DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.160/2023: VIOLAÇÃO AO ART. 62 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL EM RAZÃO DA INEQUÍVOCA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA:

A instituição de normas e seus limites sempre são variáveis de acordo com o efetivo arranjo normativo do país.¹ No tocante à regulação do normativo tributário, observa-se que o ordenamento jurídico nacional é exaustivo ao estabelecer (e reiterar) a exigência irresoluta de que a tributação seja precedida de lei. Nesse sentido, a Constituição é até repetitiva, uma vez que, não bastasse a expressa disposição no art. 5º, II, estabelece igualmente nos arts. 149, 150 e 195 o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, vejamos:

Princípio da Legalidade – Constituição Federal de 1988			
Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)	Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, <u>é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:</u> <u>I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;</u>	Art. 149. <u>Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais</u> , de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, <u>observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no</u>	Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, <u>nos termos da lei</u> , mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes

¹ Sobre o tema, conferir: TEIXEIRA, Yann Santos. Produção Legislativa e Poder Executivo: reflexões sobre a tradição brasileira. [2022]. No prelo.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

<i><u>II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;</u></i>		<i>art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.</i>	<i>contribuições sociais:</i>
---	--	--	-------------------------------

Ainda, o CTN igualmente regula a matéria, estabelecendo situações que devem ser precedidas de lei, dentre elas, a definição de isenções fiscais:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

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

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nesse contexto, considerando que a Lei – ao contrário de outras figuras normativas, a exemplo do Decreto – pressupõe a participação da sociedade, representada pelo Legislativo – com a intervenção de Comissões, audiências públicas etc., para debater temas objeto de deliberação parlamentar – verifica-se inequívoco pressuposto democrático para que haja a regulação tributária no âmbito do arranjo constitucional brasileiro.

As exceções ao princípio da legalidade no âmbito do direito tributário – em que pese sejam consideradas legítimas por esse Supremo Tribunal Federal – correm à conta de situações muito específicas, as quais, à toda evidência, não se encontram presentes na Medida Provisória nº 1.160/2023.

Com efeito, o constituinte reconheceu que haveria situações em que o pressuposto democrático poderia ser sopesado em situações específicas, notadamente quando, presente situação de relevância e urgência, poderá o Presidente da República adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. A inequívoca excepcionalidade da adoção da medida resguarda o processo legislativo e, em última análise, a soberania do Parlamento na atividade legiferante.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Nesse sentido, ensina o Exmo. Sr. Ministro Celso de Mello que a utilização desse instrumento no sistema constitucional brasileiro é reservada apenas a situações excepcionais, configuradas pela “existência de um estado de necessidade que impõe ao Poder Público a adoção imediata de providências, de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio periculum in mora que fatalmente decorreria do atraso na concentração da prestação legislativa.”²

A regra, em um ambiente democrático, é que as normas sejam debatidas pelo processo legislativo ordinário. Os fins não justificam os meios, ainda mais quando se sabe que o Poder Executivo, presente uma medida que demande análise expedita, pode requerer urgência constitucional, consoante o artigo 64, § 1º da Constituição Federal. O que não se pode admitir é que, **por uma mera questão de conveniência**, o Presidente da República edite uma medida provisória para burlar o regime constitucional, o qual, reitere-se o ponto, demanda **relevância e urgência**.

Inadmissível e inconcebível falar em urgência para a revogação de uma norma que vigia há quase três anos (Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002). Uma urgência não pode ser imaginável em uma regra que já vinha sendo aplicada há anos.

Portanto, ao se observar a situação pela qual ocorreu a edição da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, verifica-se a total dissonância com o regime constitucional.

No caso do art. 5º, da MP nº 1.160/2023, que restaurou o denominado *voto de qualidade* nos julgamentos realizados no âmbito do CARF e da CSRF pela revogação abrupta do art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002, **os dois requisitos exigidos pela Carta Política definitivamente não estão configurados**, pois as finalidades pretendidas com a adoção da Medida Provisória não poderão ser alcançadas, conforme se demonstrará nesta ação direta.

Para compreensão desse quadro, é importante antes entender que a medida provisória em comento foi adotada pelo Presidente da República sob a justificativa de **redução dos “prejuízos”** ocasionados pela regra então vigente, inserida no ordenamento pelo agora revogado art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002, que impunha a vitória dos contribuintes em caso de empate nos julgamentos ocorridos no CARF e na sua CSRF. Essa justificativa encontra-se claramente delineada na exposição de motivos da Medida Provisória, conforme se depreende dos trechos a seguir transcritos:

² ADI-MC 293/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 16.04.1993.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA MP N.º 1.160/2023

“2. A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, modificou a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, de modo a estabelecer a não aplicação do voto de qualidade em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se a demanda favoravelmente ao contribuinte.

3. Ressalta-se que a proclamação do resultado favorável ao contribuinte no caso de empate de votos, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, provocou a reversão do entendimento do tribunal em grandes temas tributários.

4. Somente nos últimos três anos que antecederam a Lei nº 13.988, de 2020, a Fazenda Nacional havia logrado êxito em processos decididos por voto de qualidade que envolveram cerca de R\$ 177 bilhões (cento e setenta e sete bilhões de reais). Considerando-se que o empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a favorecer os contribuintes, estima-se que cerca de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais), por ano, deixarão de ser exigidos.

5. O prejuízo à Fazenda Pública é ainda mais agravado, na medida em que, em regra, a decisão administrativa irreformável a favor do contribuinte extingue definitivamente o crédito tributário, enquanto a decisão administrativa definitiva favorável à Fazenda Pública pode ser impugnada em juízo pelo contribuinte.

6. Dessa forma, a Fazenda Nacional resta impedida de levar os grandes temas tributários à apreciação dos tribunais, inclusive ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) e ao Supremo Tribunal Federal (STF), a quem compete fixar a interpretação da legislação federal e da Constituição Federal, respectivamente.

7. Ante o exposto, propõe-se a revogação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescentado pela Lei nº 13.988, de 2020.

(...)

14. A relevância e a urgência da medida são justificadas pelos prejuízos causados à Fazenda Pública, em razão da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, e das prementes necessidades de restabelecimento do critério de desempate no julgamento de processos administrativos fiscais e de aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal.”

Além da redução do suposto “prejuízo”, a exposição de motivos deixa também claro que a finalidade do Governo na adoção da Medida Provisória atacada é de **aumentar a arrecadação de tributos federais**, tanto que indica que “*Considerando-se que o empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a favorecer os contribuintes, estima-se que cerca de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais), por ano, deixarão de ser exigidos.*”



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Ou seja, a adequação da MP nº 1.160/2023 envolve definir se:

- (i) **relevante** a reintrodução do voto de qualidade para afastar contexto de prejuízo fiscal; e
- (ii) **urgente** diante da influência direta e imediata para reverter prejuízos arrecadatórios.

Esse intuito de incremento arrecadatório fica mais ainda comprovado pelo teor da coletiva de imprensa³ realizada pelo Ministro da Fazenda, no dia 12.01.2023, no qual apresentou e detalhou as denominadas “*Medidas de Recuperação Fiscal*” (doc. anexo), dentre as quais foi anunciado o fim do voto de qualidade no âmbito do CARF e da CSRF.

Para além do próprio contexto em que a medida foi anunciada, ou seja, como um dos pilares da “*recuperação fiscal*”, os trechos da coletiva de imprensa a seguir degravados deixam ainda mais evidenciada essa finalidade pretendida pelo Presidente da República com a edição da MP n.º 1.160/2023; confira-se:

COLETIVA DE IMPRENSA DE 12/01/2023

“E a questão do CARF: o CARF, realmente, passou por um processo muito complexo que trouxe como iniciativa – e eu não vou nem entrar no mérito da iniciativa – que foi acabar com o voto de qualidade, que teve as seguintes consequências – é a única no mundo... é a única situação no mundo em que isso se aplicava até hoje e agora para de acontecer –.

Em primeiro lugar: você tinha paridade. São pouquíssimos países que preveem paridade nos colegiados de julgamento de processo administrativo fiscal. Pouquíssimos países! Segunda coisa – bom nós temos a paridade, já é uma exceção à regra internacional –. Segunda coisa é o seguinte: em caso de empate, a decisão era pró-contribuinte. Nenhum lugar do mundo é assim, nenhum lugar do mundo é assim.

Mas o terceiro é o pior de todos: se em caso de vitória do contribuinte, a Fazenda Nacional não poderia recorrer ao judiciário, o que não acontece com contribuinte em nenhum caso, perdendo ou ganhando, né? Porque ele pode ganhar parcialmente, né? Ele pode recorrer ao judiciário e se ele perder ele pode recorrer ao judiciário. Essa anomalia, inclusive ensejou um acórdão do Tribunal de Contas da União, dizendo que isso era um grave problema que ensejaria até corrupção. Dizer do Tribunal de Contas, porque não fui eu que investiguei, o Tribunal que falou. E que é uma regra fiscal que não tem a menor possibilidade, até porque, por processo administrativo, foram revistas teses jurisprudenciais consagradas nos

³ https://youtube.com/watch?v=_zcLIygf8&feature=shares



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

tribunais superiores.

Imagine, Ministra Simone: uma tese pacificada nos tribunais superiores ser subvertida por um colegiado paritário, “na prática”, com voz de qualidade em favor do contribuinte.

Resultado: R\$60 bilhões de prejuízo anual, essa consequência dessa mudança. Detalhe parou-se de julgar, e os processos acumulados saíram de R\$600 bilhões para um trilhão e duzentos bilhões de reais.

Dobrou os processos acumulados no CARF. Ou seja, uma completa distopia o que aconteceu. Era melhor não ter CARF do que ter desse jeito.

Como era antes, mandava a Delegacia Regional da Receita Federal julgar colegiadamente ou não e vai pro judiciário depois. Isso acarretou R\$60 Bilhões de prejuízo, por ano!

O que nós estamos prevendo aqui nas nossas previsões: que a gente tem um ganho de 50 bilhões esse ano, dos quais 15 serão permanentes, pela mudança de cultura no próprio CARF. Então 35 de receita extraordinária e 15 de a partir desse ano. Uma coisa também bastante dentro da razoabilidade, sobretudo a luz da qualidade dos processos que estão no CARF. Só para vocês terem uma ideia, pouco mais de 120 processos respondem por 600 bilhões de reais em crédito. 600 bilhões de reais em crédito. Metade do que tá parado no CARF diz respeito a 126, se eu não estou enganado, processos administrativos.”

Ocorre, como adiantado, que **a medida provisória em questão não tem o condão de alcançar essas finalidades para as quais foi engendrada**, pois não terá o efeito de aumentar a arrecadação federal pela adoção do voto de qualidade e, muito menos, reduzir qualquer alegado prejuízo.

A começar, incorreta a premissa de fato adotada de que os “R\$ 60 bilhões de prejuízo anual” e o aumento do estoque de processos administrativos no Conselho estariam relacionados com o voto de qualidade. Primeiro, porque a motivação do diploma **não** especificou se os empates que ocasionaram os referidos cancelamentos decorreram do livre convencimento motivado dos conselheiros integrantes do órgão **ou** se, por algum motivo, seriam injustificáveis, como seria de rigor.

Realmente, para que se pudesse cogitar de derrotas injustificadas, deveria haver comprovação de irregularidades que viciassem os desempates a favor dos contribuintes. Nesse sentido, caberia ao Governo Federal, por exemplo, demonstrar o mau uso das competências atribuídas aos conselheiros indicados pela iniciativa privada, como ocorreria se estes (i) votassem em bloco contra a União, com o objetivo de gerar empates e, com isso, cancelar os Autos de Infração; ou (ii) cometessem ilícitos passíveis de apuração, inclusive, na esfera penal.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Além disso, ao contrário do que faz constar na exposição de motivos, **a situação decorreu da limitação dos julgamentos em razão da pandemia de COVID-19⁴ e da paralisação dos servidores da Receita Federal do Brasil durante vários meses⁵**, o que resultou no significativo cancelamento de dezenas de sessões de julgamento.

Outrossim, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja origem remonta aos antigos Conselhos de Contribuintes (*vide* Decreto nº 16.580, de 4 de setembro de 1924), possui como finalidade promover controle de legalidade dos atos administrativos tributários federais, a teor do Decreto nº 70.235/1972 e da Lei nº 9.430/1996.

Cabe aqui, aliás, abrir parênteses para reafirmar que os órgãos de controle dos atos administrativos – com maior razão os Tribunais Administrativos – devem obediência, apenas e tão somente, à lei. Eles não se prestam a interesses secundários (no caso, arrecadação) da administração pública. O móvel aqui deve ser, sempre e sempre, o julgamento mais justo possível e consentâneo com a ordem tributária.

Não se concebe a premissa de que, para um suposto aumento de arrecadação, se reinstitua um sistema de julgamento que, à toda evidência, malferir direitos fundamentais dos contribuintes. O sistema constitucional tributário funciona a favor do contribuinte, jamais contra ele. Não se pode usar o texto constitucional como premissa para prejudicar exatamente aquele que se objetiva defender em uma democracia, que é o administrado.

Ademais, no que se refere ao *aumento de arrecadação*, a medida provisória não tem o condão de implementar qualquer efeito no ingresso de recursos orçamentários, especialmente em curto ou médio prazo a justificar a adoção dessa excepcionalíssima espécie normativa. A adoção do voto de qualidade ocorre em situações em que há inequívoca *dúvida objetiva* em relação à aplicação da norma tributária, de modo que natural o questionamento da decisão administrativa ao Judiciário. Nesse sentido, é ilustrativo que o próprio atual Secretário da Receita Federal ratificou a referida situação, reforçando a ausência de urgência da medida provisória:

⁴ Durante a Pandemia da COVID-19, ocorreram majoritariamente julgamentos no âmbito virtual que possuíam limitação em relação aos valores discutidos. Os mencionados julgamentos se limitavam aos processos em que se discutam, respectivamente, lançamentos inferiores a: (i) R\$ 1 milhão, a partir de 4 de maio de 2020 – Portaria CARF nº 10.786/2020; (ii) R\$ 8 milhões, a partir de 1º de setembro de 2020 – Portaria CARF nº 19.336/2020; (iii) R\$ 12 milhões, a partir de 15 de janeiro de 2021 – Portaria ME nº 665/2021; (iv) R\$ 36 milhões, a partir de 1º de abril de 2021 – Portaria ME nº 3.138/2021.

⁵ Conferir: RIBAS, Mariana. Após tentativa fracassada de negociação, Carf não tem previsão de retorno. **Jota**, 04 ago. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/apos-tentativa-fracassada-de-negociacao-carf-nao-tem-previsao-de-retorno-04082022>. Acesso em: 24 jan. 2023. SINDIFISCO NACIONAL. Notícias da mobilização. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mobilizacao/>. Acesso em: 24 jan. 2023.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

“Em 2022, 1,9% dos casos julgados pelo Carf terminou empatado...”

- Isso não é irrisório. Estamos falando de R\$ 24,7 bilhões, que, dado o parâmetro anterior, em princípio, não seriam pró-contribuinte. O volume maior de recursos está em poucos processos. Dentre 93 mil processos no Carf, 162 representam R\$ 453 bilhões, de R\$ 1 trilhão de estoque. Essa questão do voto de qualidade se impõe nesses casos, em processos com valores altíssimos.

E se as empresas recorrerem à Justiça?

- Elas já iriam de qualquer forma. O contribuinte não paga. E essa é uma disfunção do processo administrativo. Quando o Fisco ganha, não quer dizer que vai receber, porque apenas 5% desse valor são pagos pelo contribuinte. A grande parte vai para o Judiciário.”⁶

Ou seja, se é dado como certo que, nos casos decididos com o uso do *voto de qualidade*, haverá questionamento judicial do lançamento tributário, é certo que a medida não irá afetar direta e imediatamente a arrecadação orçamentária da União.

Desse modo, ainda que se admita como correto o fato de o *voto de qualidade* permitir, como indica a exposição de motivos da MP nº 1.160/2023, que a Fazenda Nacional venha a lograr êxito na constituição por empate de créditos tributários bilionários, não quer dizer, **de forma alguma**, que tais valores ingressarão imediatamente no caixa da União de modo a aumentar a arrecadação, pois, assim como ocorreu sistematicamente no passado, os contribuintes buscarão o Judiciário para afastar essa inconstitucionalidade.

Essa constatação se agrava pelo fato de que, em muitos desses casos, os contribuintes ajuizarão demandas com fundamentos distintos para questionar a cobrança chancelada pela esfera administrativa, sendo uma para questionar o procedimento (*voto de qualidade*) e, outra, para contestar o mérito (crédito tributário constituído a despeito de dúvida objetiva). Isso sem contar com a significativa demora na tramitação desses processos e das execuções fiscais correspondentes, que duram, em média, oito anos até o trânsito em julgado, conforme indica o relatório “*Justiça em Números*”, produzido pelo Conselho Nacional de Justiça⁷.

A tendência – que nem é mais atual, diga-se de passagem – é que sejam privilegiadas e prestigiadas formas alternativas de solução de conflitos. O que já vinha se tornando regra no âmbito das relações privadas vem, mais e mais, sendo a tônica nas relações de direito público. Exemplo disso é a Lei nº 13.129/2015, que passou a prever, no corpo da Lei nº 9.307/96,

⁶ VENTURA, Manoel. Secretário da Receita estima impacto de R\$ 60 bi com mudança no Carf. **Globo**, 24 jan. 2023. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/01/secretario-da-receita-estima-impacto-de-r-60-bi-com-mudanca-no-carf.ghtml>. Acesso em: 24 jan. 2023.

⁷ <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

que “*A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis*”.

Também no espectro de atuação desse Supremo Tribunal Federal, cabe recordar a louvável iniciativa do Senhor Ministro Dias Toffoli, enquanto Presidente dessa Corte, ao instituir o Centro de Mediação e Conciliação pela Resolução nº 697, de 6 de agosto de 2020.

O que pretende, ao fim e ao cabo, a medida provisória ora impugnada é retroagir no passado longínquo, que só via como possível o caminho do Poder Judiciário para solução de conflitos. O momento atual pede e demanda precisamente o contrário, ou seja, que o Poder Judiciário seja a ultima *ratio*.

A excessiva judicialização não interessa a ninguém. Perde o país, não apenas com a sobrecarga desumana do Poder Judiciário, mas com a perda de investimentos no país. A iniciativa privada não convive com a incerteza e a eternidade dos processos judiciais.

Tanto é verdade que a mudança no denominado *voto de qualidade* é irrelevante para o aumento da arrecadação, ao menos de forma imediata ou em médio prazo que, mesmo em um cenário desastroso de Pandemia da COVID-19, no qual o CARF teve suas atividades seriamente impactadas e parcialmente paralisadas, o fim do voto de qualidade imposto pelo agora revogado art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002, que havia sido inserido pelo art. 28, da Lei n.º 13.988/2020, não trouxe qualquer impacto negativo. Muito pelo contrário, **no período em que vigorava o empate favorável ao contribuinte (14.04.2020 a 12.01.2023) a arrecadação federal aumentou significativamente**, conforme comprovam os dados publicados no Portal da Transparência do Governo Federal pela Controladoria Geral da União:⁸

⁸ Disponível em < <https://portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2020> > Acesso em: 23 de Janeiro de 2023.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

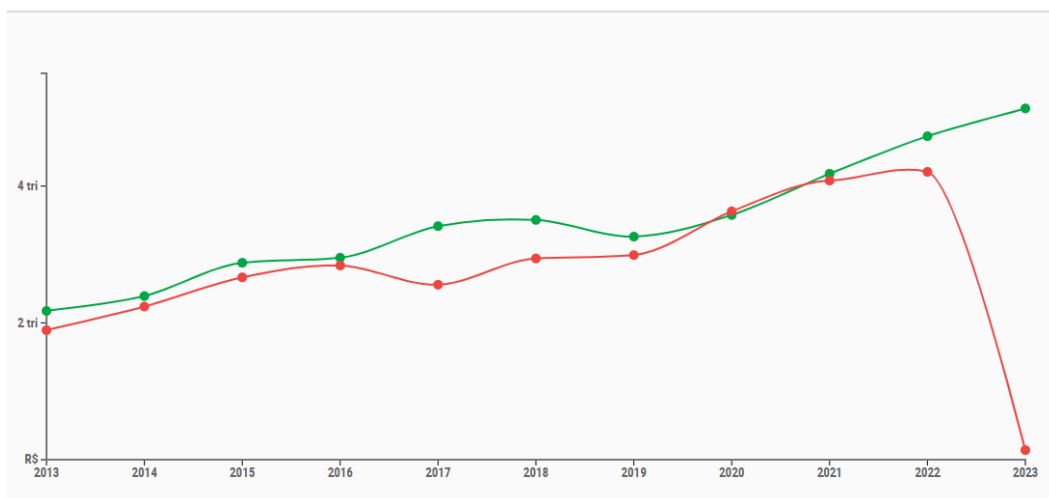
Evolução histórica da receita



ANO	ORÇAMENTO ATUALIZADO DA RECEITA (VALOR PREVISTO)	RECEITA REALIZADA (VALOR ARRECADADO)	PORCENTUAL ENTRE REALIZADO E PREVISTO
2013	R\$ 2.174.650.946.322,04	R\$ 1.893.613.719.099,78	87,08%
2014	R\$ 2.392.129.226.119,23	R\$ 2.238.551.079.327,88	93,58%
2015	R\$ 2.878.827.555.613,92	R\$ 2.665.685.375.159,13	92,60%
2016	R\$ 2.952.696.248.075,54	R\$ 2.839.711.583.462,82	96,17%
2017	R\$ 3.414.379.614.681,84	R\$ 2.558.047.412.866,96	74,92%
2018	R\$ 3.505.648.331.810,28	R\$ 2.942.387.872.873,97	83,93%
2019	R\$ 3.261.378.698.948,11	R\$ 2.991.564.738.258,26	91,73%
2020	R\$ 3.577.146.718.910,25	R\$ 3.631.448.629.524,17	101,52%
2021	R\$ 4.180.716.471.387,52	R\$ 4.080.231.787.849,41	97,60%
2022	R\$ 4.729.675.423.493,79	R\$ 4.208.048.258.805,22	88,97%
2023	R\$ 5.135.299.296.935,00	R\$ 140.450.586.804,71	2,74%

☒ ● Orçamento Atualizado da
Receita (valor previsto) ☒ ● Receita Realizada (valor
arrecadado)

Marcar/Desmarcar todas ☒

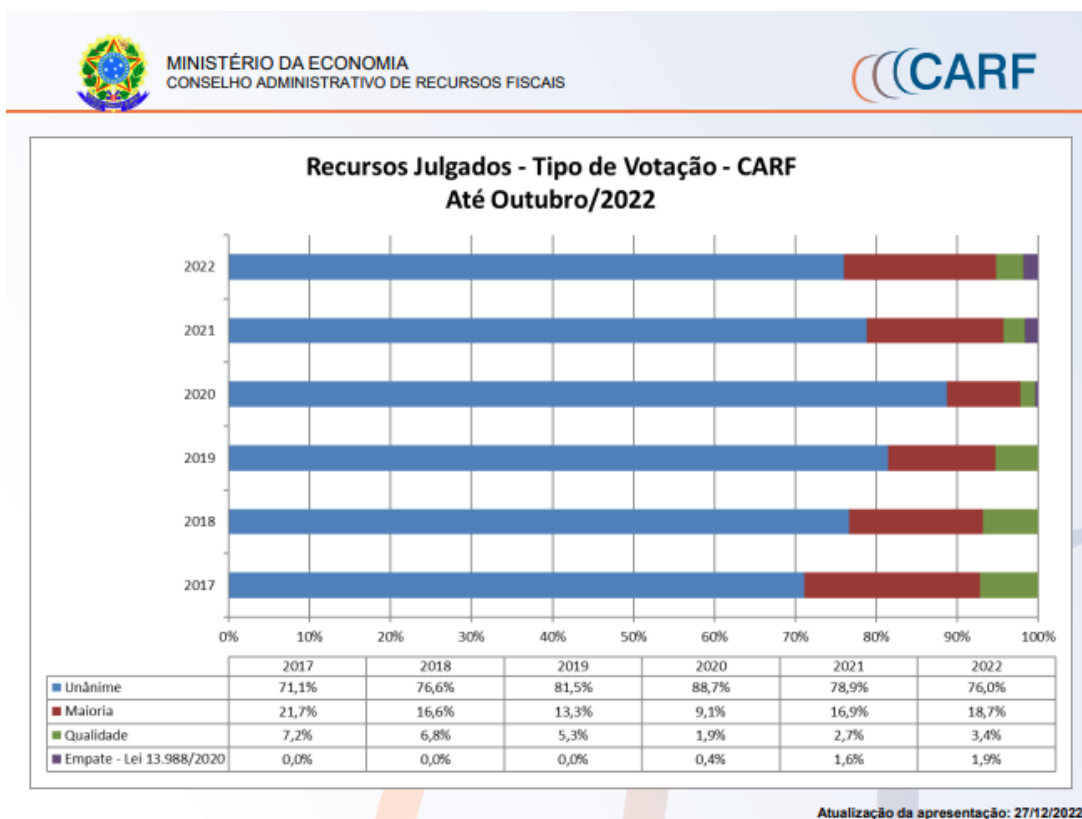




Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Desse modo, é, no mínimo, improvável, para não dizer impossível, que a MP nº 1.160/2023 alcance o efeito pretendido de aumentar, *ainda mais, imediatamente*, a justificar a adoção de medida excepcional, a arrecadação federal, pois, para tanto, dependeria de os contribuintes mudarem abruptamente o comportamento histórico de acesso ao Judiciário para questionar a constituição de créditos tributários por meio do *voto de qualidade* após o trâmite do processo na esfera administrativa. Com maior dificuldade, ainda, dependeria de as Cortes federais cancelarem integralmente as posições adotadas pelo CARF e CSRF nesses casos julgados por empate, mantendo todos os lançamentos, o que, definitivamente, não ocorre na realidade.

Mais ainda, é importante destacar que os julgamentos que foram definidos por empate no âmbito do CARF e da CSRF no período de vigência do art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002 **representaram menos de 2% (dois por cento) dos casos julgados**, o que também demonstra a irrelevância da medida para o aumento da arrecadação aos cofres públicos. É o que demonstram os dados abertos⁹ produzidos pelo próprio Tribunal administrativo:



⁹ <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202212-final.pdf>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Como se vê, as estatísticas do CARF evidenciam que, mesmo após a introdução do desempate pró contribuinte (Lei n. 13.988/2020), a maioria absoluta dos acórdãos proferidos pelo órgão foi proferida de modo unânime e/ou majoritário (**94,7%**) e que os empates representam marginais **1,9% dos julgamentos**, enquanto os 3,4% restantes se referem a processos que não resultam de Auto de Infração e que, como tais, continuam sujeitos ao antigo “voto de qualidade” (Decreto n. 70.235, art. 25, §9º).

A esse respeito, poder-se-ia imaginar que, apesar de julgamentos desempatados a favor do contribuinte representarem apenas **1,9%** dos casos examinados pelo CARF, eles concentrariam as matérias de maior complexidade e/ou valor envolvido (v.g., “grandes teses”), daí o seu alto impacto arrecadatório. Entretanto, a dimensão econômica dos temas julgados **não** é motivo para que se modifique a disciplina dos empates, que, aliás, **podem ou não ocorrer** e representam fração marginal dos acórdãos proferidos.

Tanto é assim que, no substancioso artigo¹⁰ produzido por Doris Canen e Bruna Gonçalves Ferreira sobre o fim do *voto de qualidade* e seus impactos, as autoras chamam atenção para o infundado alarde perpetrado por seus defensores diante do seu real impacto nos julgamentos do CARF e, por consequência, na arrecadação federal:

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

Por sua vez, para além de não resultar no aumento da arrecadação, **a medida provisória em questão também não tem o condão de alcançar a finalidade de reduzir o “prejuízo” supostamente causado pela não adoção do voto de qualidade**, pois não é possível sequer falar em prejuízo ao Fisco ocasionado pelo legítimo e legal cancelamento de cobrança de crédito tributário indevido.

O contexto de declarada **crise orçamentária** em que editada a MP n. 1.160/2023, bem como o completo silêncio quanto à eventual existência de indícios no sentido de que a regra de desempate introduzida pela Lei n. 13.988/2020 seja enviesada ou de que sua aplicação tenha sido deturpada e gerado **perdas injustificadas** para o Erário, evidenciam que a modificação

¹⁰ <https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/361/169>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

pretendida decorre do simples **inconformismo** do Governo Federal com a possibilidade de derrota nos casos com empate, daí a tentativa de retorno à sistemática anterior.

Note-se, a propósito, que tal inconformismo parte de uma espécie de “**desconfiança**” em relação à idoneidade dos conselheiros indicados pelas entidades representativas da iniciativa privada e da sociedade civil, como se, na prática, eles atuassem **no interesse destas**, e não no interesse público de aplicar corretamente a Constituição e a lei, único a justificar a existência de um órgão (com os custos daí decorrentes) destinado ao **controle de legalidade** dos atos da Administração Tributária em âmbito federal.

Os motivos determinantes que suscitaram a edição da medida provisória de que se cuida adotam que o quase centenário Tribunal administrativo responsável pela relevante função de realizar o controle da legalidade do lançamento de tributos federais deve, em verdade, ser mais um órgão com função arrecadadora, valendo a tomada de qualquer medida legal que privilegie a cobrança do crédito tributário sobre a declaração de sua invalidade.

Ora, o CARF é o órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pela fase recursal do contencioso administrativo federal, cuja nobre missão institucional,¹¹ dentro do sistema de controle da legalidade do lançamento fiscal, é justamente o de “*assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários*”.

Exatamente para resguardar essa independência e imparcialidade nos julgamentos, todos os órgãos a ele pertencentes são compostos, de forma paritária, por conselheiros representantes dos contribuintes e do órgão fazendário, sendo incumbida a um membro desta última categoria a função de Presidente de Turma (no §9º do artigo 25 do Decreto n. 70.235/72, com redação conferida pela Lei Federal n. 11.941/2009).

Ocorre que os dispositivos impugnados nesta ação direta voltam a conferir ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, **a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade**. Assim, valendo-se desta prerrogativa e seguindo o objetivo anunciado pelo próprio Governo quando da adoção da medida, os Presidentes de Turma (**necessariamente** representantes da Fazenda Nacional) certamente se sentirão pressionados a exercer o seu voto duplo de modo a servir aos desígnios de uma das partes, ou seja, o Fisco.

Como se observa, não há “*prejuízo*” a ser reduzido pela MP nº 1.160/2023, como faz crer a sua exposição de motivos, mas, ao contrário e por tudo que foi dito, **a sua vigência é que trará prejuízos incalculáveis aos contribuintes**, subvertendo o funcionamento do órgão

¹¹ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/mapa-final.png>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

julgador imparcial e democrático à função mais de um órgão incumbido de aumentar a arrecadação federal.

O que se verifica, da análise do contexto de edição da Medida Provisória n. 1.160/2023 e dos motivos invocados pelo Governo Federal para a reinstituição do “voto de qualidade” como técnica de desempate nos processos que envolvam exigência de tribut, é a **inexistência** de quaisquer circunstâncias de fato (“**caso**”) ligadas ao **funcionamento do CARF** que justificassem a edição emergencial de normas para tratar da matéria.

Ora, reitere-se: a Medida Provisória configura ato normativo primário, que pode ser emanado privativamente pela Presidência da República quando houver urgência e relevância para regulamentar situação jurídica *provisoriamente* com força, eficácia e valor de lei.¹²

Trata-se, por conseguinte, de ato normativo cujas hipóteses de edição são restritas, vigorando inclusive por período reduzido – notadamente, no máximo 120 (cento e vinte) dias – cuja característica de regulamentação **específica, célere e limitada** é refletida igualmente no procedimento de conversão da medida em efetiva lei, conforme previsto na Resolução nº 1/2002, do Congresso Nacional.

Outrossim, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária aponta a um inequívoco pressuposto democrático para que haja a regulação tributária no âmbito do arranjo constitucional brasileiro. Ou seja, não se mostra consonante com o referido princípio, utilizar da conversão de medida provisória – ato normativo primário que, retorne-se ao ponto, pressupõe a regulamentação específica, célere e limitada de situação jurídica em razão de urgência e relevância da matéria – para modificar o ordenamento jurídico sem o efetivo debate democrático que envolve a edição de leis ordinárias sem que haja a devida demonstração da excepcional circunstância que exige a adoção da medida.

Nesse sentido são os **iterativos** julgados dessa C. Corte Suprema em que se concluiu pela **invalidade de Medidas Provisórias** editadas à míngua de casos de relevância ou de urgência que justificassem sua adoção, sobretudo quando a matéria já havia sido disciplinada em sentido diverso pelo Poder Legislativo, como se lê:

“(…) A jurisprudência da Suprema Corte está consolidada no sentido de que, conquanto os pressupostos para a edição de medidas provisórias se exponham ao controle judicial, o escrutínio a ser feito neste particular tem domínio estrito, justificando-se a invalidação da iniciativa presidencial apenas quando atestada a inexistência cabal de relevância e de urgência” (RE 592.377, Rel. p/ acórdão Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJ 20/03/2015)

¹² Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 2839.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

“Tendo havido legislação específica sobre a matéria, com ênfase na urgência do cuidado normativo, não sobra espaço de atuação válida do Poder Executivo em sobreposição àquela do Poder Legislativo” (ADI nº 7.232 MC-Ref, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJ 10/01/2023)

O contexto a justificar a excepcional intervenção do Chefe do Executivo Federal com regulamentação provisória não está presente na norma estabelecida na MP n.º 1.160/2023. Não se pode referendar prática que afronta diretamente o arranjo normativo constitucional. O direito estabelece aquilo que *deve ser* seguido, e não se curva para argumentos que visam limitar a sua natureza deontológica diante de eventuais circunstâncias que envolvem o mundo do *ser*. Enquanto não se pretigiarem as normas, especialmente constitucionais, não se avançará na construção de um Estado efetivamente Democrático de Direito.¹³

Em suma, não tendo a MP n.º 1.160/2023 o condão de alcançar a finalidade para qual foi editada, seja pelo aumento imediato da arrecadação federal, ou mesmo pela redução do prejuízo causado pela ausência do voto de qualidade, definitivamente não estão configurados os pressupostos exigidos pelo art. 62, da Carta Política.

É que, como se viu, **se a medida extrema não traz aumento imediato da arrecadação, não há que se falar em urgência.**

Se também não há prejuízo a ser reduzido, impossível se falar em relevância do ato legiferante.

Definitivamente, a medida provisória editada não guarda relação com suas finalidades, o que a esvazia dos requisitos exigidos pela Carta Política e denota atropelamento da vontade e soberania do Parlamento.

Ante todo o exposto, **demonstrada a ausência dos requisitos da relevância e urgência**, requer-se a declaração da inconstitucionalidade formal dos arigos 1º e 5º, da Medida Provisória n.º 1.160/2023 – que, ao revogar abruptamente o art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002, que havia sido inserido pelo art. 28, da Lei n.º 13.988/2020, restaurando o denominado “voto de qualidade”, previsto no §9º no artigo 25 do Decreto n. 70.235/72 – violou o *caput* do art. 62 da Constituição Federal.

¹³ TEIXEIRA, Yann Santos. **Assessing the Judiciary’s Role in a Modern Democracy**: Brazil’s Supreme Court as a Case Study. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - School of Law, New York University, New York, 2020.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

B) DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – INVASÃO DE COMPETÊNCIA OUTORGADA À LEI COMPLEMENTAR (ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA “B” DA CRFB/88) – A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO “IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE”:

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

Em outras palavras, na medida em que o dispositivo indicado como inconstitucional segue critério radicalmente diverso daquele do artigo 112 do CTN, ou seja, lei ordinária em confronto com lei complementar, o que se tem é uma clara inconstitucionalidade também nesse aspecto, uma vez que se trata de uma lei ordinária ingressando em âmbito temático de lei complementar, interdito às medidas provisórias, a teor do inciso III, do §1º, artigo 62, da CRFB.

Nessa linha de entendimento, embora tratasse de regra diversa (decadência e prescrição), cabe lembrar o firmado no RE 556.664, relator o Ministro decano Gilmar Mendes:

“As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF/1967/1969) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF/1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. (...) O CTN/1966 (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.”¹⁴

Mais recentemente, o Ministro Roberto Barroso referendou a mesma compreensão ao analisar hipóteses de responsabilidade tributária solidária disciplinadas por ente subnacional em desacordo com as regras gerais:

“2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes. 3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso

¹⁴ RE 556.664, Rel. min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12-6-2008, DJE 216 de 14-11-2008.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria). 4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária.”¹⁵

No caso, o artigo 112 do CTN tem status de lei complementar, porquanto vocacionado a dispor sobre obrigação e lançamento tributário.

O critério do artigo 112 do CTN não é novo no ordenamento. Ao contrário, é regra secular no direito público, como é o *in dubio pro reo* do direito penal, que é pedra de toque do sistema penal acusatório. Havendo dúvida razoável, tanto que há um empate no julgamento, a decisão a prevalecer é aquela favorável ao acusado.

Marcos de Aguiar Villas Bôas, em artigo publicado no site Consultor Jurídico¹⁶, expõe a questão de forma precisa, inclusive com indicação à aplicação desse princípio no direito estrangeiro:

“O *in dubio pro contribuinte* não é uma regra aplicável a todo julgamento, nem que vá determinar o resultado da maioria dos processos tributários, pois há elementos suficientes para construir as normas em mais de 90% dos casos concretos. O *in dubio pro contribuinte* deve ser aplicado quando houver dúvidas muito fortes sobre a interpretação (legislativa, jurisprudencial, fática etc.) a ser escolhida para construir a norma aplicável a determinado caso e, ao mesmo tempo, quando se esteja tratando de um contribuinte de boa fé.

O contribuinte que foge às regras do cooperative compliance deve receber tratamento distinto. É assim em vários países. É assim nas nossas vidas. O fisco deve ser o melhor possível para aquele que com ele colabora. No caso daquele que lhe ludibria, que age de forma desidiosa, o Estado deve alterar sua forma de ação, mostrando o seu poder de imposição e, apenas nessa situação, deverá agir de forma vertical.

Na solução de casos difíceis, a prova da má fé do contribuinte, comum em processos tributários, deve inverter a chave do *in dubio pro contribuinte* para um *in dubio pro fisco*. O cidadão deve ter uma proteção do seu direito fundamental até o momento em que ele aja de forma decente, dentro das regras do cooperative

¹⁵ ADI 6284, Relator Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2021, DJe-191 de 23-09-2021

¹⁶ <http://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

compliance. Se ele sair da linha, deve sofrer todo o peso da lei, deixando, inclusive, de gozar do peso inicial em favor do seu direito fundamental de propriedade em situação de forte dúvida interpretativa.

Não há como estabelecer uma regra fixa e clara do in dubio pro contribuinte, pois nada no direito é totalmente fixo e claro. O direito é um fenômeno interpretado. A comunicação jurídica impõe um processo de apreensão dos sentidos pela sociedade, destinatária das normas jurídicas, que são mensagens.

Numa análise de custos versus benefícios, o in dubio pro contribuinte mais ajuda do que atrapalha, pois a insegurança do direito é inerente a ele. Havendo uma regra de solução de casos muito difíceis, permite-se criar certa padronização e redução de imprevisibilidade.

Os operadores sabem que, se a tomada de decisão não puder ser definida pelos meios corriqueiros de interpretação, aquele que soluciona as controvérsias não irá simplesmente decidir pela norma aplicável ao seu gosto, de acordo com o seu humor no dia, nem segundo seus valores próprios ou seus interesses. Ele deverá decidir utilizando a norma residual que impõe, em caso de grande dúvida, uma decisão em favor daquele que tem o direito fundamental de manter consigo sua riqueza e sua renda.

As formas de aplicação dessa regra seriam mais bem definidas no dia a dia dos julgamentos, especialmente pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos órgãos unificadores de entendimentos dos conselhos administrativos. Os argumentos constitucionais em favor do in dubio pro contribuinte são fortes, apesar de a norma não estar expressa no texto. O artigo 112 do CTN, por outro lado, permite tranquilamente a construção de uma regra expressa de in dubio não apenas para sanções, mas para todos os casos em que se discuta uma suposta infração tributária e em que haja diferentes decisões possíveis suportadas em fortes fundamentos. No Canadá, o in dubio pro contribuinte vem sendo aplicado com frequência[5] pelo menos desde o ano de 1985[6], quando a Suprema Corte do país decidiu que, se o tributo não estiver explícito, se houver incerteza ou ambiguidade, a decisão deverá ser pela interpretação favorável ao contribuinte. Importante observar que o caso não dizia respeito a sanção, mas à possibilidade de dedução de despesas, incorridas por uma mineradora na aquisição de um terreno, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (corporate income tax)[7].

O Canadá é um país com o 11º maior PIB do mundo, atrás, portanto, do Brasil (7º), porém com o 8º melhor Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do planeta no ano de 2014, enquanto o Brasil estava no 79º lugar. O Canadá é um dos países com melhor qualidade de vida do mundo e tem uma economia bastante saudável.

Para o Canadá alcançar esse nível de qualidade de vida, como não poderia ser diferente, o país construiu um dos melhores sistemas tributários do mundo[8], pois a tributação tem grande parte de responsabilidade na distribuição de riqueza, renda e oportunidades dentro da sociedade. Juntamente com outras instituições que precisam ser desenhadas para democratizar a produção e o consumo de modo a criar um ambiente de alta qualidade de vida, a tributação exerce papel fundamental nessa empreitada.

Não entendam errado. O Canadá não é um país com tributação baixa. Ela chega a mais de 50% no Imposto de Renda da Pessoa Física[9], apesar de estabelecer um ambiente melhor para os negócios com uma tributação bem menor do que a média na pessoa jurídica[10]. Deste modo, um país extremamente desenvolvido vem aplicando há algumas décadas o in dubio pro contribuinte em casos-limite, aqueles muito difíceis, mesmo apesar de ter uma tributação com carga considerável.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Outros países, como os Estados Unidos[11], também vêm adotando o in dubio pro contribuinte para os casos tributários no quais haja forte dúvida. A Polônia, que já vinha aplicando o in dubio jurisprudencialmente, está indo mais longe e incluindo uma regra específica na sua legislação, que começará a valer em 2016. Ela é direcionada para casos em que há dúvidas sobre a interpretação do direito aplicável a um caso tributário, mas não à interpretação dos fatos[12]. O in dubio pro contribuinte é, como visto, uma regra jurídica que pode trazer inúmeros benefícios à tributação. Ela pode facilitar a vida de todos os envolvidos, inclusive do fisco, que terá maiores condições de prever, de antemão, qual será o entendimento dos órgãos julgadores sobre determinado assunto. Isso motivará o legislador a produzir textos normativos de maior qualidade e incentivará o fisco a não utilizar interpretações muito forçadas com o fim de arrecadar mais.”

O voto de qualidade, enfim, tem pertinência nas situações em que, não tendo votado o Presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. A não ser assim, o Presidente das Turmas terá um poder indevido, o que afronta o princípio constitucional da isonomia entre os conselheiros.

Também o **princípio da proporcionalidade** (ou da razoabilidade, como prefere o direito norte-americano; ou da proibição de excesso como também é denominado pelos alemães) **tem aplicação na aferição da constitucionalidade das leis.**

Não pode o dispositivo em questão estabelecer que um mesmo Conselheiro, apenas porque Presidente de turma, tenha o poder ditatorial de, presente um empate na votação (votação essa na qual este mesmo conselheiro proferiu voto, importante novamente enfatizar o ponto), decidir neste ou naquele sentido.

JUAREZ FREITAS, sobre o princípio da proporcionalidade, afirma: “o princípio da proporcionalidade quer significar que o Estado não deve agir com demasia, tampouco de modo insuficiente na consecução dos seus objetivos”.

Assim, deve-se observar o princípio da proporcionalidade sob o aspecto da proteção e como limitador de liberdade de atuação do legislador em eleger valores que acarretarão graves mazelas à coletividade, dentre eles, comprometer o acesso à Justiça. No mesmo sentido, J.J CANOTILHO elucida que a consagração expressa do chamado princípio da proporcionalidade “proíbe nomeadamente as restrições desnecessárias, inaptas ou excessivas de direitos fundamentais”.

Eis, a propósito, o magistério de WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO (1989, p. 238):



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

“A idéia [SIC] de proporcionalidade revela-se não só um importante – o mais importante, como em seguida proporemos – princípio jurídico fundamental, mas também um verdadeiro topos argumentativo, ao expressar um pensamento aceito como justo e razoável de um modo geral, de comprovada utilidade no equacionamento de questões práticas, não só do Direito em seus diversos ramos, como também em outras disciplinas, sempre que se tratar da descoberta do meio mais adequado para atingir determinado objetivo. (GUERRA FILHO, Willis Santiago. Ensaio de teoria constitucional. Fortaleza: Imprensa Universitária [UFC]).

Portanto, tem-se que a norma ora impugnada se mostra incompatível com as diretrizes jurídicas estabelecidas na Constituição Federal, visto que demasiadamente desproporcional e violadora do princípio da isonomia, além de sua inconstitucionalidade formal, porquanto em desconformidade com a solução preconizada pelo artigo 112 do CTN em situações tais.

C) DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL – CONSEQUENTE VIOLAÇÃO À SEPARAÇÃO DOS PODERES (ARTIGO 2º, DA CRFB/88):

A par do exposto, é imperioso reconhecer também que a Medida Provisória nº 1.160/2023 representa inequívoca violação ao *princípio da separação dos poderes*, insculpido no art. 2º, da Constituição Federal.

Com efeito, a adoção de medida provisória pelo Presidente da República não pode subverter a vontade soberana do Congresso Nacional, sob pena de transferir ao chefe do Executivo poderes incompatíveis com o Estado Democrático de Direito, interferindo indevidamente na vontade e soberania populares.

Em outras palavras, não cabe ao Presidente da República legislar contra os interesses do povo declarados pelo Congresso Nacional sempre que entender que o seu interesse de momento foi prejudicado, especialmente quando pretende assumir nova agenda nas transições do cargo. Se assim essa Suprema Corte permitir, os poderes transferidos ao chefe do Executivo deixarão de ser excepcionais e poderão trazer consequências incalculáveis.

Nesse sentido – para além de não haver qualquer possibilidade de a MP nº 1.160/2023 alcançar as finalidades para as quais foi editada, não existindo, portanto, como se vislumbrar os requisitos da relevância e urgência exigidas pela Constituição Federal – ela consubstancia clara violação à vontade do Parlamento.

Observe-se, novamente, que a medida provisória em questão não poderá reduzir o alegado “prejuízo”, pois não há que se falar em prejuízo pela aplicação de lei aprovada pelo



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Congresso Nacional e **cuja constitucionalidade foi já atestada pela maioria desta Suprema Corte nas ADI n.º 6.399, 6.403 e 6.415¹⁷.**

Ora, os interesses de momento de um novo Governo, por mais relevantes que sejam e ainda que insindicáveis por esse Supremo Tribunal Federal, não podem **jamaiz** suplantar o processo legislativo e a Carta da República, especialmente quando a medida extrema adotada, à revelia da vontade do Parlamento, sequer poderá alcançar os seus objetivos, muito menos se considerado o contexto histórico que culminou com o fim do *voto de qualidade* pela legítima atuação do Congresso Nacional.

Nesse sentir, é importante rememorar o contexto histórico que culminou com o fim do *voto de qualidade* pela certa e legítima atuação do Congresso Nacional na promulgação do agora revogado art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002, contexto esse no qual os contribuintes ajuizaram inúmeras ações judiciais para buscar a declaração de inconstitucionalidade do expediente agora ressuscitado.

Como demonstrou a própria Fazenda Nacional na Suspensão de Segurança n.º 5.282/DF por ela ajuizada (doc. anexo), em março de 2019, perante este Supremo Tribunal Federal, apenas naquele momento, mais de sessenta processos na Justiça Federal impugnavam a constitucionalidade do *voto de qualidade* que passou a ser sistematicamente utilizado nos casos de grande impacto econômico, sendo que, em dezenove deles, já haviam sido proferidas decisões e sentenças reconhecendo essa inconstitucionalidade ou determinando a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários constituídos por empate favorável ao Fisco.

A Justiça Federal, como bem confessou a Fazenda Nacional em sua petição de suspensão, passou a afastar maciçamente os prejuízos causados pelo voto duplo proferido pelos Presidentes das Turmas do CARF e da CSRF, declarando, para tanto, a inconstitucionalidade do *voto de qualidade* em razão da clara violação aos princípios da *legalidade*, *imparcialidade*, *democrático* e *in dubio pro contribuinte*.

Eram tantas as ações dos contribuintes questionando o *voto de qualidade* que não restou à Fazenda Nacional outra solução senão a propositura da referida suspensão para evitar, segunda alegava, risco de “grave dano à ordem administrativa” e de “efeito multiplicador.”

Não por outro motivo, também este Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou, em 2017, a ADI n.º 5.731/DF para questionar a constitucionalidade do *voto de*

¹⁷ Até o momento, votaram pela constitucionalidade do fim do *voto de qualidade* os Ministros Marco Aurélio, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Luis Roberto Barroso. O Ministro Marco Aurélio, em que pese reconhecesse a inconstitucionalidade formal do dispositivo, se vencido, afirmava a constitucionalidade material da norma.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

qualidade, tentando, com isso, apaziguar esse cenário caótico e de claro desrespeito à ordem constitucional. Essa ação direta, entretanto, acabou perdendo objeto antes do seu julgamento pela promulgação do art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002, que agora veio a ser revogado abruptamente e certamente levará ao mesmo quadro.

Observe-se, assim, que a atuação do Congresso Nacional na elaboração do art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002 não se deu de forma arbitrária, mas ocorreu justamente para resolver esse cenário de grave inconstitucionalidade e segurança jurídica dos contribuintes, o qual, infelizmente, agora foi completamente ignorado e atropelado pelo inconstitucional art. 5º, da MP nº 1.160/2023.

Reforça essa compreensão o fato de que o referido art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 foi fruto de um consenso construído entre os Deputados Federais no período de quase um mês após a disponibilização do Parecer da Comissão Mista sobre o que seria necessário para efetivamente (a) reduzir a litigiosidade tributária; (b) garantir a arrecadação federal imediata; (c) viabilizar uma melhor relação entre o fisco e contribuintes; e (d) e permitir a concentração de esforços em créditos tributários com maiores chances de recuperação (exatamente aquilo que a Medida Provisória nº 899/2019 almejava, nos termos da Exposição de Motivos).

Esse consenso foi ressaltado e comemorado em manifestações ocorridas após o resultado da votação, disponíveis no próprio website da Câmara dos Deputados e transcritos a seguir:

Deputado Federal Arthur Lira

Sr. Presidente, Srs. Deputados, na realidade, quero somente **registrar a união das Lideranças dos partidos**, dos Deputados e das Deputadas, em construir consenso para a votação desta medida provisória, **que será muito importante na vida das empresas e dos contribuintes**. Estabelece nova modalidade de parcelamento de débitos, **ainda mais com algumas emendas aglutinativas** - e quero deixar bem claro isto, Sr. Presidente -, **que foram construídas em total acordo**. Na sequência, o Líder do Governo vai poder afirmar isso. **O acordo envolveu** tanto a regulamentação do bônus sem incidir sobre as multas, como **a questão das matérias relativas às multas do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do seu voto de qualidade**. Além disso, emenda aglutinativa do PSB possibilitou a extensão do prazo, de 120 para 145 meses.”



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Deputado Federal Vitor Hugo

“Sr. Presidente, eu queria inicialmente parabenizar o Deputado Marco Bertaiolli pelo trabalho na relatoria desta medida provisória, que é importantíssima não só para o Governo mas para todo o País, em especial.

Como V.Exa. falou, Deputado Marco Bertaiolli, nosso Relator, **realmente a intenção do Governo é a de aproximar o máximo possível a União dos seus devedores, dos contribuintes**, de maneira que nesses próximos 2 anos, sem aumentar impostos, nós aumentemos a arrecadação em aproximadamente 12 bilhões de reais. Portanto, quero parabenizá-lo pela relatoria.

E quero dizer que, para viabilizar a aprovação desta medida provisória, nós construímos um acordo. Eu acabei de telefonar diretamente para o Presidente da República e também para o Ministro Paulo Guedes e para o Secretário Esteves. **Nós construímos um compromisso de sanção em relação a essa parte específica da emenda aglutinativa que trata da mudança do voto de qualidade, saindo do Fisco para os contribuintes.** Eu queria dizer isso publicamente, de maneira a reforçar o cumprimento, pelo Governo, de todos os acordos feitos.”

Deputado Federal Marco Bertaiolli

“Em primeiro lugar, eu gostaria de agradecer a V.Exa. e parabenizá-lo pela condução dos trabalhos nesta Casa. E agradeço a oportunidade de relatar tão importante matéria como esta, a MP 899, e aprová-la. Nós a aprovamos por unanimidade nesta Casa, numa construção absolutamente democrática, de todos os partidos, reconhecendo que neste momento que o Brasil atravessa, ao enfrentar esta pandemia mundial, são importantes medidas sanitárias e medidas hospitalares, mas também são fundamentais medidas econômicas, como esta que acabamos de aprovar.

Esta medida estabelecerá uma nova relação entre o Fisco e o contribuinte brasileiro, dando à PGFN - Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a oportunidade de entender a situação de cada empresa brasileira. Dessa forma, poderá estabelecer um papel de pagamento de impostos dentro daquilo que a empresa pode arcar sem gerar desemprego. É o que todos nós aqui defendemos.

Entendo que é um avanço gigantesco a comunicação entre o contribuinte e o Fisco, porque essa é uma relação que não existe hoje, é uma relação de distância. A partir deste momento, nós aproximamos do contribuinte o Fisco, a Receita.”

Deputado Federal Alexis Fontevne

“Presidente, quero dizer, rapidamente, da importância dessa matéria num país que tem quase mil dívidas de contenciosos tributários, **uma fábrica de contenciosos**, uma fábrica de inadimplentes.

Nós estamos facilitando a negociação dessas dívidas, para fazer voltar esses recursos para a União. **Agora, de fato, o que estamos fazendo é atacar as consequências de uma fábrica de contenciosos, que é o nosso sistema tributário**”.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Cabe relembrar, ainda, aprovação do Projeto de Lei 2.337/2021 pelo Plenário da Câmara dos Deputados¹⁸ (também conhecido como Reforma Tributária), no qual foi ampliado o emprego da técnica de julgamento **por ampla maioria de votos (398)**, passando a prever que, tanto no julgamento de questões principais (exigência do crédito tributário), como acessórias e processuais, a resolução se dará de modo favorável ao contribuinte caso o julgamento termine empatado, veja-se:

Art. 64. O art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de que trata o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, **resolver-se-á favoravelmente ao sujeito passivo a questão principal ou acessória decidida, ainda que de natureza processual.**”(NR)

Com a aprovação do referido PL 2.337/2021, na forma do seu substitutivo, ocorreu, também, a **rejeição expressa** da Emenda de nº 137¹⁹, na qual se propunha a supressão do dispositivo relativo à ampliação do voto de qualidade. Ou seja, a tramitação daquele projeto revelou não apenas ser evidente a vontade do Poder Legislativo em **manter** a regra contida no artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, inclusive alargando-a, como a tentativa de acabar ou mitigar o voto de qualidade a favor dos contribuintes foi **novamente** rechaçada pelo Plenário da Câmara.

Com efeito, trata-se de legítima manifestação de vontade da referida Casa Legislativa, exposta e reiterada na forma regimental e em respeito ao devido processo legislativo. **A ampliação da técnica apenas confirma que se trata de escolha legítima do legislador, por uma entre várias concretizações política e juridicamente viáveis.**

Ademais, relevante salientar que tramita no Congresso Nacional projeto de lei complementar (PLP 17/2022), aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados em 16 de novembro de 2022 e encaminhado para deliberação no Senado Federal, cujo art. 51 propõe a extinção do voto de qualidade e adoção do critério prescrito no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 para os processos administrativos fiscais de todas unidades federativas – isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Art. 51. As decisões do tribunal administrativo ocorrem de forma colegiada, ressalvadas as exceções previstas nesta Lei Complementar.

¹⁸ <https://www.camara.leg.br/noticias/802325-camara-aprova-texto-base-de-projeto-que-altera-regras-do-imposto-de-renda>

¹⁹ https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2057879&filename=EMP+137+%3D%3E+PL+2337/2021



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

§ 1º Em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a questão resolve-se favoravelmente ao contribuinte.

§ 2º O julgamento de processo administrativo somente pode ser concluído após a manifestação da mesma quantidade de julgadores representantes da Fazenda Pública e do contribuinte, ressalvada a hipótese em que a manifestação dos julgadores ausentes não seja capaz de alterar a decisão em virtude do disposto no § 1º deste artigo.

Ora, considerar que a aplicação de norma processual (art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002) que fora então aprovada pelo Congresso Nacional, após diversos debates e do curso do devido processo legislativo, com a participação intensa da sociedade civil, e que, inclusive, já teve sua constitucionalidade chancelada pela maioria desta Suprema Corte na ADI 6.399, 6.403 e 6.415,²⁰ representa um prejuízo a ser reparado, é subverter por completo a vontade popular manifestada na soberania do Parlamento e, em última instância, o sistema democrático.

Sobre o assunto, cabe resgatar expressão cunhada pelo Ministro Celso de Mello, em respeito à indevida ingerência, pelo Poder Executivo, nas funções precípua do Poder Legislativo, caracterizada por S. Exa. como “cesarismo governamental”:

“A **COMPETÊNCIA EXTRAORDINÁRIA DE EDITAR MEDIDAS PROVISÓRIAS NÃO PODE LEGITIMAR PRÁTICAS DE CESARISMO GOVERNAMENTAL NEM INIBIR O EXERCÍCIO, PELO CONGRESSO NACIONAL, DE SUA FUNÇÃO PRIMÁRIA DE LEGISLAR**

– Cabe, ao Poder Judiciário, no desempenho das funções que lhe são inerentes, impedir que o **exercício compulsivo** da competência extraordinária de editar medida provisória **culmine** por introduzir, no processo institucional brasileiro, em matéria legislativa, **verdadeiro cesarismo governamental**, provocando, assim, **graves distorções** no modelo político e gerando **sérias disfunções** comprometedoras da **integridade** do princípio constitucional da separação de poderes.

PROPOSIÇÕES LEGISLATIVAS QUE NÃO SOFREM O BLOQUEIO RITUAL ESTABELECIDO PELO ART. 62, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: O EXAME DO TEMA CONCERNENTE À NECESSÁRIA PROTEÇÃO AO PODER DE AGENDA DAS CASAS DO CONGRESSO NACIONAL

– O regime de urgência previsto no art. 62, § 6º, da Constituição da República – **que impõe o sobrestamento das deliberações legislativas das Casas do Congresso Nacional** – **incide, tão-somente, sobre aquelas matérias que se mostram passíveis de regramento por medida provisória, excluídos, em consequência, do bloqueio procedimental** imposto por mencionado preceito constitucional **as propostas de emenda à Constituição e os projetos de lei complementar, de decreto legislativo, de resolução e, até mesmo, tratando-se de**

²⁰ Até o momento, votaram pela constitucionalidade do fim do voto de qualidade os Ministros Marco Aurélio, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Luis Roberto Barroso.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

projetos de lei ordinária, aqueles que veiculem temas pré-excluídos do âmbito de incidência das medidas provisórias (CF, art. 62, § 1º, I, II e IV).
= Essa fórmula interpretativa constitui reação legítima ao inadmissível controle hegemônico, pelo Presidente da República, do poder de agenda do Congresso Nacional, pois tem a virtude de devolver às Casas legislativas esse mesmo poder de agenda, que traduz prerrogativa institucional das mais relevantes, capaz de permitir à instituição parlamentar – livre da indevida ingerência de práticas de cesarismo governamental pelo Chefe do Executivo (representadas pelo exercício compulsivo da edição de medidas provisórias) – o poder de selecionar e de apreciar, de modo inteiramente autônomo, as matérias que considere revestidas de importância política, social, cultural, econômica e jurídica para a vida do País, o que ensinará – na visão e na perspectiva do Poder Legislativo (e não na vontade unilateral do Presidente da República) – a formulação e a concretização, pelo Parlamento, de uma pauta temática própria.²¹

Observe-se, assim, que a atuação do Congresso Nacional na elaboração do art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002 – fruto de uma emenda parlamentar, importante que se diga - não se deu de forma arbitrária, mas ocorreu justamente para cessar esse grave cenário de inconstitucionalidade e insegurança jurídica dos contribuintes, o qual agora foi completamente atropelado pelo inconstitucional art. 5º, da MP n.º 1.160/2023, em clara invasão à competência exclusiva do Poder Legislativo.

Nesse sentido, é elucidativo o pronunciamento do Secretário da Receita Federal que manifesta, de forma inequívoca, que a Medida Provisória tem o objetivo de direcionar o debate legislativo, o que é possível em razão do procedimento que a envolve (*ex vi* § 6º do art. 62 da Constituição Federal):

“Haverá então uma revisão na estrutura do Carf?”

- É uma oportunidade para o Brasil discutir. A revogação do voto de qualidade foi sem nenhuma discussão. É uma oportunidade de repor a situação, porque estava muito grave. Estamos falando de dinheiro que deixa de ir para a saúde e para a educação. Estamos falando de sistema concorrencial, empresas que pagaram tributo e outros que foram presenteados em não pagar.”²²

A mudança ocorrida por meio da MP n.º 1.160/2023, portanto, só veio a contrariar inconstitucionalmente a vontade do povo manifestada pela nobre atividade do Congresso Nacional, pelo que representa intromissão indevida no Legislativo e, por isso, devem os seus arts. 1º e 5º ser declarados inconstitucionais.

²¹ MS 27931, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2017, DJe-172 de 07-07-2020

²² VENTURA, Manoel. Secretário da Receita estima impacto de R\$ 60 bi com mudança no Carf. **Globo**, 24 jan. 2023. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/01/secretario-da-receita-estima-impacto-de-r-60-bi-com-mudanca-no-carf.ghml>. Acesso em: 24 jan. 2023.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

D) DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (ARTIGOS 5º, CAPUT, LIV, E 150, I, DA CRFB/88):

A aplicação das normas jurídicas deve ser realizada em contexto de segurança jurídica, não sendo possível que haja discricionariedade alguma nesse particular.

O CARF, importante enfatizar, não pode ser visto ou tratado como um órgão de passagem ou um chancelador de autuações fiscais, mas, ao contrário, deve atuar com a devida **imparcialidade** para garantir a **legalidade** da cobrança tributária, o que agora está sob risco com a mudança abrupta trazida pela MP nº 1.160/2023, em detrimento ao legítimo e profundo debate realizado pelo Congresso Nacional quando da aprovação do agora revogado art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002.

Tal subversão é ainda mais grave ao se levar em conta que o dispositivo revogado pela MP n.º 1.160/2023 representava grande avanço social e jurídico perpetrado pelos representantes do povo, pois, 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, I, da CF/88), que é o principal pilar do sistema tributário nacional e de qualquer outro sistema tributário adotado em países democráticos, bem como do seu corolário representando pelo ***princípio do in dubio pro contribuinte***.

Com efeito, **o princípio constitucional da legalidade somente permite a constituição do crédito tributário no caso de certeza sobre a ocorrência da hipótese de incidência prevista na lei**, sendo o empate no julgamento administrativo uma inequívoca configuração de dúvida que contraria esse primado e, portanto, deve levar ao cancelamento do lançamento, como ocorria até a revogação perpetrada pela medida provisória ora atacada.

Para que seja legítimo o uso do poder de punir estatal é necessário (a) que haja norma legal proibindo a prática da conduta do particular (capitulação legal do fato); (b) que exista norma legal cominando uma determinada sanção para a prática da conduta tipificada (natureza da penalidade e sua gradação) e; (c) que haja comprovação da prática da conduta (natureza e circunstâncias materiais do fato ou a natureza e extensão de seus efeitos) infracional pelo particular (autoria) capaz e desembaraçado (imputabilidade) e que a conduta se adeque ao tipo anteriormente previsto sem qualquer causa de exclusão de antijuridicidade (punibilidade). **Ausente qualquer um destes requisitos, o exercício do poder de punir é ilegítimo, e mais do que isso, absolutamente inconstitucional.**



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Nessa linha de entendimento, veja-se o que leciona Fernando Facury Scaff²³:

“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. E aqui chegamos à proximidade entre o auto de infração e a acusação penal. Não é que se esteja a dizer que ambos geram crime. O que se afirma é que uma relação de direito público, tal como a tributária aqui analisada, tem desequilíbrios no caso de julgamentos administrativos em face do voto duplo acima apontado (...) havendo empate nos processos administrativo-fiscais, considera-se que a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria à sua validação. Ou seja, *in dubio, pro contribuinte*. (...) A existência do voto duplo afasta a certeza e a liquidez do título executivo extrajudicial constituído (...)”

Merece destaque, também, o fato de que um dos princípios mais caros para o Estado Democrático de Direito é a presunção de inocência, consagrada na Declaração Universal dos Direitos Humanos²⁴. Um de seus corolários é o ônus da prova da antijuridicidade da conduta, que compete ao Estado que acusa, devendo este comprovar de maneira satisfatória a materialidade e autoria da conduta e a subsunção à norma sancionatória.

Ora, se o próprio ente tributante não se convence acerca da existência de infração administrativa típica, ilícita e culpável, como manter hígido um ato de lançamento em caso de empate no julgamento administrativo?

Como se sabe, não são interesses arrecadatórios o que deve buscar o Estado. O fim primordial do Estado é o interesse público primário, estando aí inserido, o dever de realizar a cobrança do crédito tributário apenas no caso de certeza da ocorrência do fato previsto na norma.

O Ministro Celso de Mello, especificamente sobre o embate entre contribuinte e Fisco, evidencia na ADI 4.661/DF exatamente isso:

“Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito

²³ SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. RDDT 220/21, Jan/2014

²⁴ “Art. XI. Toda pessoa acusada de um ato delituoso tem o direito de ser presumida inocente, até que a culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público, no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.”



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218). É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.”

O Ministro Roberto Barroso, no voto proferido nas já referidas ADI 6.399, 6.403 e 6.415, fez ver, com absoluta precisão e aludindo à doutrina de Gustavo Binembojm e Renato Alessi, que interesse público primário nada tem a ver com arrecadação. São as palavras de Sua Excelência:

“37. Segundo , a ideia de supremacia do interesse público sobre o privado é um dogma, que tem sido desconstruído pela doutrina contemporânea do direito público[16]. Não há superioridade a priori do interesse público sobre o privado. O que há é a supremacia da Constituição. Se ambos os interesses entram em rota de colisão, cabe ao intérprete proceder à ponderação adequada, à vista dos elementos normativos e fáticos relevantes para o caso concreto. O interesse público primário[17] pode estar, inclusive, em atender a pretensão do particular, visto que esse interesse se realiza quando o Estado cumpre satisfatoriamente o seu papel, mesmo que em relação a um único cidadão[18].

Sobre o ponto, Alberto Xavier ensina com propriedade o seguinte:

“O órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é , a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributário, quer aos tipos de efeitos jurídico decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo.

No direito Tributário a técnica da tipicidade atua, não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento.”²⁵

²⁵ Xavier, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. P. 72.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Desse modo, **não há como deixar de se considerar que o empate no julgamento de controle da legalidade do lançamento tributário decorre da dúvida suscitada pelos julgadores acerca da possibilidade de os fatos narrados configurarem fato gerador ou infração à lei tributária, o que, de acordo com o princípio da legalidade, impede a manutenção do lançamento.**

Ora, o julgamento do CARF materializa decisão *colegiada*, ou seja, é verdadeiro procedimento administrativo. Nesse sentido, havendo empate de posições para constituir a exigência fiscal, observam-se inalcançados os elementos necessários para que a Fazenda se desincumba de seu ônus probatório (art. 142 do CTN e art. 373 do CPC/2015) de demonstrar a ocorrência do fato gerador²⁶. Pelo contrário, foi utilizado expediente para suplantar a dúvida acerca da exigência e, assim, dar aparência de validade à restauração da cobrança tributária.

Nesse sentido, elucidativo o voto do Ministro Ayres Britto no julgamento do AI 682.486/DF que examinava o então voto de qualidade presente no CADE:

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

Em que pese no AI 682.486/DF o mérito do recurso não tenha sido conhecido – os demais Ministros (Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Menezes Direito) votaram no sentido de que ausente prequestionamento da matéria – os Ministros Ayres Britto e Marco Aurélio, ao examinarem o mérito, foram contundentes no sentido da invalidade da referida sistemática de “votação de qualidade”, reforçando a insubsistência do crédito tributário em questão.

Nesse contexto, é ver o voto do Ministro Ayres Britto, que conduziu como Presidente o julgamento da Ação Penal 470/MG no STF:

²⁶ É ver: “*TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. ROYALTIES PARA USO DE MARCA. DIVERGÊNCIA NA ANÁLISE DOS CONTRATOS. ENTENDIMENTO DA SRF. SOLUÇÕES DE CONSULTA. (...) 7. Assim, pairando a dúvida a respeito da natureza dos contratos não poderia a parte impetrante sofrer com a exigência do tributo. Ademais, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco, cabendo ao contribuinte na busca da desconstituição da exigência. Desta forma, havendo interpretações divergentes é de se manter a r. sentença em sua integralidade. 8. Preliminar rejeitada. Apelação e remessa oficial tida por interposta não provida. (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 367371 - 0013044-60.2015.4.03.6105, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, julgado em 17/05/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/05/2017).*”



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Entretanto, a título de questão de ordem, eu gostaria de encaminhar a votação ou o entendimento de que, em caso de empate, prevalece a tese da absolvição do réu. Prevalece a absolvição do réu, em caso de empate, porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade, além disso seja porque o conceito do Plenário e do próprio Tribunal, como unidade decisória - o acórdão é do Colegiado -, quer o Tribunal estaticamente considerada na Constituição e nas leis, quer dinamicamente considerado, ele, Tribunal, há de permanecer uno. E o fato é que, diante do empate, o Tribunal se vê dividido, e não na posse da sua inteireza, da sua unidade; unidade que somente se obtém pela aplicação do princípio constitucional da majoritariedade, que é o princípio constitucional da maioria dos votos de cada julgador.

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.”

O trecho acima se refere à aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, mas serve perfeitamente ao princípio do *in dubio pro contribuinte*, ambos, evidentemente, informados pelo direito público e pela defesa do lado mais fraco na relação. 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. Esse caminho, porém, não está de acordo com diversos princípios do ordenamento jurídico brasileiro. A solução mais adequada a essas situações é a adoção do princípio do *in dubio pro contribuinte*.

É diante da necessária unicidade da decisão colegiada, amparada pelo princípio do devido processo legal, que se pode dizer que o empate do órgão julgador configura, sim, uma “dúvida”, nos termos do previsto no art. 112 do CTN (norma complementar, em consonância com o art. 146 da Constituição).

A aplicabilidade do art. 112 do CTN decorre do fato de que a indevida autuação fiscal foi restaurada no CARF em desfavor da contribuinte apenas por voto de qualidade, metodologia eivada de vícios normativos e principiológicos, conforme demonstrado. Novamente, não se trata de alegação de suspeição ou impedimento dos julgadores – hipóteses que possuem outras razões para serem invocadas, casuisticamente – trata-se, noutro plano, de não haver correspondência com o princípio do devido processo legal e da legalidade exigir lançamento fiscal quando presente dúvida no órgão que examina a validade do referido ato administrativo.

Nesse contexto, é certo que o princípio do *in dubio pro contribuinte*, radicado essencialmente no já mencionado art. 112 do CTN, é aplicável também para os casos em que houver dúvida na configuração da obrigação tributária principal. Isso porque, essa é uma regra interpretativa geral, que decorre diretamente do regime constitucional que envolve o Sistema Tributário Nacional. Haverá a exigência de obrigação tributária se e apenas quando devidamente demonstrada a ocorrência do fato gerador conforme previsto em lei e reconhecido em processo administrativo fiscal.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Vale reforçar que o que se deve ter em mente é que o voto de qualidade não é simplesmente um voto de desempate com uma nova apreciação da discussão, mas sim uma repetição de voto, o que não se pode admitir. Retirando-se essa vantagem que se dá a um dos julgadores, o que se tem é um empate que evidencia dúvida sobre a situação que está sendo analisada, vez que inexistente entendimento majoritário no colegiado. Havendo dúvida, deve-se invocar a aplicação do *in dubio pro contribuinte*, princípio basilar do direito tributário e que está consagrado no art. 112 do CTN.

Em outras palavras, assim como ocorre em um julgamento no âmbito do direito penal, o empate evidencia, pois, que os conselheiros integrantes do CARF e da CSRF não puderam concluir com a certeza exigida pelas normas tributárias, não devendo, portanto, a solução do caso ocorrer em favor da Fazenda Nacional mas, sim, do contribuinte.

Tanto é assim, que o multicitado art. 112, do Código Tributário Nacional²⁷ dispõe que, na hipótese de dúvida, a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, expressando no sistema o *princípio do in dubio pro contribuinte*, que é decorrência lógica do *princípio da legalidade*.

Entendimento semelhante foi lançado pelos Ministros Luís Roberto Barroso e Marco Aurélio Mello, em seus votos nas já citadas ações diretas de inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415. Veja-se:

Ministro Luís Roberto Barroso:

“43. É preciso recordar que o lançamento de ofício (CTN, art. 149) – que, na maioria dos casos, dá início ao contencioso fiscal – é um ato administrativo que torna a obrigação tributária exigível antes mesmo de o sujeito passivo ter se defendido. Não por outra razão o sujeito passivo já é notificado para pagar o tributo lançado ou, caso discorde, para impugnar a cobrança. O contraditório é, portanto, diferido para um momento posterior à realização do lançamento pela autoridade fiscal, que se presume legítimo. O quadro, portanto, é o seguinte. O contribuinte apresenta a sua impugnação à Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) da Receita Federal – órgão estatal composto exclusivamente por representantes da Administração Tributária – e pode, posteriormente, recorrer a outro órgão estatal, o CARF. **Depois de tudo isso, submetido o ato de**

²⁷ “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.” (sem destaque no original)



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

lançamento ao pleno contraditório, obtém o empate entre os conselheiros da turma julgadora. Nesse contexto, **é preciso reconhecer que passa a existir uma incerteza quanto à interpretação e à aplicação das normas tributárias pela Administração.** De oito conselheiros, quatro se posicionaram contrariamente à pretensão fazendária. Diante disso, **a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente a liberdade e a propriedade, justifica que se atribua ao empate um efeito jurídico favorável a ele**, como se extrai do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

44. **O que se considera legítima aqui é uma opção pontual do legislador quanto a uma manifestação específica do princípio do in dubio pro contribuinte.** Os conselheiros julgadores, para formarem a sua convicção, deverão interpretar e aplicar as normas tributárias de forma a assegurar uma situação de equivalência entre as partes envolvidas, sem dar maior peso às razões do sujeito passivo pelo simples fato de provirem dele. No entanto, **havendo empate depois de proferidos todos os votos, é legítimo que a controvérsia seja resolvida em favor de quem sofre a exação.** Não se cuida, portanto, de cancelar a visão mais abrangente do princípio do *in dubio pro contribuinte*, que o coloca como critério de interpretação e aplicação das normas tributárias em geral, e não apenas daquelas que definem infrações e cominam penalidades (CTN, art. 112).”

Ministro Marco Aurélio Mello:

“Estando evidenciado que a prática não acarreta, linearmente, acolhimento do interesse fazendário, tem-se que a regra de desempate do artigo 19-E longe está de frustrar o objetivo financeiro do processo administrativo fiscal. É dizer: **o atingimento da finalidade arrecadatória prescinde e torna desnecessária limitação do princípio da igualdade, em desfavor do cidadão. O implemento de solução favorável ao contribuinte concilia o valor da igualdade com regras constitucionais do sistema tributário nacional, a evidenciar atendimento à proporcionalidade estrita.**”

Por todo o exposto, o voto de qualidade vai de encontro e coloca em xeque esses princípios, causando, ao contrário do que alegado na exposição de motivos da medida provisória ora combatida, **um verdadeiro prejuízo aos contribuintes**, que se verão agora obrigados a dispor de seu patrimônio, mesmo diante da dúvida razoável sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou mesmo do cometimento de infração tributária.

É necessário reafirmar que o Estado Democrático de Direito não se consubstancia em um império de força da administração pública. Ao revés, a administração pública deve a mais absoluta reverência ao texto constitucional. Nada há – certamente não nas linhas da Constituição Federal – a se permitir concluir que o interesse arrecadatário deva sobrepujar a defesa do Estatuto Constitucional dos Contribuintes.



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

O Supremo Tribunal Federal certamente não se desincumbirá de sua função constitucional de defensor do império da lei. Um suposto interesse arrecadatório, custe o que custar, não pode prevalecer em um ambiente onde há uma Constituição Cidadã.

III. DO PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR E DA COMPETÊNCIA DA PRESIDÊNCIA PARA ANÁLISE DO PEDIDO DURANTE AS FÉRIAS COLETIVAS EM RAZÃO DA URGÊNCIA:

Por fim, convém, nesta oportunidade, demonstrar que todos os pressupostos autorizadores da concessão de medida cautelar, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, estão presentes, de modo que a **suspensão imediata da aplicabilidade do referido dispositivo** é medida imprescindível a afastar os danos irreparáveis e a inequívoca insegurança jurídica a que estão sendo submetidos os contribuintes.

Com efeito, conforme preconizado na Lei nº 9.868/99,²⁸ diante de hipóteses em que restar demonstrados indícios relevantes de inconstitucionalidade da norma, bem como presente – como aqui ocorre - a irreparabilidade do dano, é possível a concessão de medida cautelar em sede de ação direta de inconstitucionalidade.

No caso em apreço, o *fumus boni iuris* está cabalmente caracterizado, pois, como bem visto, a adoção da MP n.º 1.160/2023, especificamente em relação ao seu art. 5º, não cumpriu os requisitos exigidos pelo *caput* do art. 62 da Constituição Federal, pois ausentes a relevância e a urgência necessárias, o que, por consequência, resultou na também violação ao art. 2º, da Carta Política.

Isso porque, como demonstrado, os arts. 1º e 5º da MP n.º 1.160/2023 não têm o condão de alcançar as suas finalidades de *redução de prejuízo* e *aumento da arrecadação federal*, ocasionando, ao contrário, gravíssimos danos aos contribuintes pela subversão do processo legislativo e da própria função do CARF, que é resolver, de forma imparcial, o contencioso tributário, atestando a legalidade do lançamento.

Em outras palavras, **se a medida provisória editada não traz aumento imediato da arrecadação, não há que se falar em urgência. Se também não há prejuízo a ser reduzido,**

²⁸ “Art. 10. Salvo no período de recesso, a medida cautelar na ação direta será concedida por decisão da maioria absoluta dos membros do Tribunal, observado o disposto no art. 22, após a audiência dos órgãos ou autoridades dos quais emanou a lei ou ato normativo impugnado, que deverão pronunciar-se no prazo de cinco dias.
(...)”

§ 3º Em caso de excepcional urgência, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar sem a audiência dos órgãos ou das autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado.” (sem destaque no original)



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

impossível afirmar relevância do ato legiferante. Por consequência, se a medida provisória foi adotada sem os seus requisitos, acabou por suplantar a vontade do Congresso Nacional em clara invasão da atividade exclusiva do Poder Legislativo.

Tal cenário é também demonstrado pelo próprio contexto histórico que levou à aprovação pelo Congresso Nacional do fim do denominado *voto de qualidade*, que, conforme já mencionado nos tópicos anteriores, era insistentemente contestado no Judiciário pelos contribuintes em razão da sua inconstitucionalidade.

Ademais, manifesta a violação aos princípios da separação dos poderes, assim como da legalidade e do devido processo legal, de modo que evidente a presença da probabilidade da pretensão deduzida, possibilitando, assim, o deferimento de medida acautelatória no bojo da presente ação direta de inconstitucionalidade.

No caso em apreço, também não há dúvidas sobre a existência do *periculum in mora*, uma vez que os contribuintes passarão a se sujeitar à regra de julgamento propositalmente ressuscitada com explícito intuito arrecadatório, como já visto, o que coloca em xeque a imparcialidade necessária ao funcionamento do CARF e da CSRF.

Tal regra já será utilizada nas próximas sessões de julgamento do Tribunal administrativo, as quais, depois de serem coincidentemente canceladas pelo Ilmo. Sr. Presidente do CARF, em janeiro de 2023, justamente nas vésperas do anúncio das medidas que incluíram o retorno do voto de qualidade,²⁹ **já voltarão a ocorrer a partir do próximo dia 1º.02.2023**, com o julgamento de processos que apreciam lançamentos tributários bilionários, conforme demonstram as pautas de julgamento (doc.anexo) e a matéria jornalística publicada no Valor Econômico³⁰ (doc.anexo):

“Carf retoma sessões com R\$ 11,5bilhões na pauta e voto de qualidade

Advogados temem reviravolta na jurisprudência e podem ir à Justiça contra julgamentos

Advogados temem uma reviravolta na jurisprudência. Além de bilionária, a pauta prevê discussões de teses que os contribuintes passaram a vencer com a

²⁹ A Portaria CARF/ME nº 455, de 09 de janeiro de 2023, suspendeu todas as sessões de julgamento das Turmas Ordinárias e Extraordinárias da 1ª Seção de Julgamento; das Turmas Ordinárias e Extraordinárias da 2ª Seção de Julgamento; das Turmas Ordinárias e Extraordinárias da 3ª Seção de Julgamento; da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF; da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF; da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF. Cfr. a notícia em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2022-1/carf-comunicacao-suspensao-de-todas-as-sessoes-de-julgamento-agendadas-para-o-mes-de-janeiro-de-2023>

³⁰ <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/01/18/carf-retoma-julgamentos-com-r-115-bilhes-na-pauta-e-voto-de-qualidade.ghtml>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

extinção do voto de qualidade, em 2020, pela Lei nº 13.988. Lucros no exterior, amortização de ágio e preço de transferência, dentre elas.

O voto de qualidade foi restabelecido por meio de medida provisória (nº 1.160). Por esse critério, o presidente da turma — sempre um conselheiro indicado pelo Fisco — é quem tem o poder de decisão quando os julgamentos terminam em empate. Essa alteração foi anunciada no dia 12, como parte do pacote de medidas de recuperação fiscal.

(...)

Os mais de 50 processos irão a julgamento na 1ª Turma da Câmara Superior, a mais alta instância do órgão. Se perderem, os contribuintes ainda poderão recorrer à Justiça, mas terão que apresentar garantia do valor em discussão.

Os dois primeiros processos da pauta, com julgamento previsto para o dia 1º, envolvem a Petrobras. Estão em jogo R\$ 5,4 bilhões. A discussão trata sobre lucros no exterior, uma das teses que teve jurisprudência revertida — em favor dos contribuintes — no período em que o critério de desempate mais favorável esteve em vigor.

Essa tese é relevante para a Petrobras, que estima R\$ 21,55 bilhões em discussões semelhantes. São processos na esfera administrativa e judicial com chance de perda considerada “possível” no Formulário de Referência da empresa.

Outra tese de impacto, também prevista para ir a julgamento em fevereiro, envolve preço de transferência. Trata-se de um conjunto de métodos criados pela Receita Federal para indicar o valor que uma empresa pode pagar por um bem ou serviço transferido por companhia vinculada a ela, instalada em outro país.

General Motors e a Ford Motor Company Brasil estão entre as empresas que tinham discussões sobre esse tema e conseguiram derrubar as autuações da Receita Federal por meio do critério de desempate favorável ao contribuinte.

Agora, no mês de fevereiro, serão julgados três processos envolvendo a Nissan Brasil Automóveis e, com a mudança de critério, há risco de o desfecho ser diferente do de suas concorrentes.

Também estão em pauta processos que discutem amortização de ágio. Um deles envolve a Claro. A Receita Federal autuou a operadora em R\$ 1,58 bilhão, conforme indica decisão de 2018 que cancelou parte da cobrança — e pode ser revista agora pela Câmara Superior.

Há ainda uma cobrança R\$ 3,55 bilhões recebida pela B3, cinco processos de ágio envolvendo o Santander — que somam autuações de, pelo menos, R\$ 500 milhões — e um outro, da Telefônica Brasil, que discute autuação de R\$ 476,9 milhões.”



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

Para agravar o *periculum in mora*, inúmeros contribuintes estarão sujeitos a situação de **enorme insegurança jurídica**, pois **há claros sinais de que a mudança perpetrada pela MP n.º 1.160/2023 não será aprovada pelo Congresso Nacional**, conforme indica a própria fala do Exmo. Sr. Presidente da Câmara dos Deputados apurada em reportagem publicada no jornal Valor Econômico³¹ (doc.anexo); veja-se:

“Por se tratar de uma medida provisória, a proposta de retornar ao voto de qualidade deverá passar pela Câmara. Caberá a Lira determinar quem será o relator, responsável por negociar pelos deputados, e também o momento de pautar o projeto.

Segundo o Valor apurou, Lira disse a interlocutores que recebeu da nova equipe econômica do governo a informação de que o fim do voto de qualidade estimulou a sonegação e o planejamento tributário de impostos porque facilitou a vitória do contribuinte no Carf e que agora haverá oportunidade para rediscutir o tema.

Ele, porém, descartou a possibilidade de voltar ao sistema anterior, em que casos de empate eram sempre decididos pelo presidente do plenário ou da turma do Carf, que é um representante da Receita Federal. Com isso, o histórico era de que a quase totalidade dos julgamentos em que havia empate acabava com vitória da União.” (sem destaques no original)

Tal insegurança é reforçada pela atuação contutende de parlamentares contra a medida provisória, o que indica a enorme resistência em aceitar o retrocesso, **inclusive com o anúncio de aprovação de Decreto Legislativo para sustar os efeitos dos julgamentos tomados pelo voto de qualidade durante a vigência da referida norma**, conforme indica reportagem do jornal O Estado de São Paulo:³²

³¹ <https://valor.globo.com/politica/noticia/2023/01/12/autor-do-fim-do-voto-de-qualidade-no-carf-lira-ve-oportunidade-de-aprimorar-tribunal.ghtml>

³² <https://www.estadao.com.br/politica/coluna-do-estadao/centrao-planeja-enfraquecer-indicacoes-de-haddad-no-carf/>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

O ESTADO DE S. PAULO

COLUNA ESTADÃO

Centrão planeja enfraquecer indicações de Haddad ao Carf

Parlamentares do Centrão se preparam para fazer modificações na Medida Provisória que restabelece o voto de qualidade do Carf que podem enfraquecer a influência da Fazenda sobre o órgão. Um grupo de deputados trabalha na elaboração de uma emenda ao texto para que indicados a partir de lista tripla para o conselho passem por sabatina na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) e depois por votação em plenário. Se a iniciativa vingar, a avaliação é que a MP defendida pelo ministro Fernando Haddad pode sair pior do que a encomenda, considerando que atualmente a pasta tem autonomia para referendar a escolha a partir da pré-seleção feita pela Receita e pelos contribuintes. A emenda deve ser apresentada em 1º de fevereiro.

REVISÃO. Esse mesmo grupo ainda cogita a apresentação de um Projeto de Decreto Legislativo para sustar decisões tomadas pelo Carf durante a vigência da Medida Provisória editada por Lula.

MUDEI. Durante a votação da proposta que extinguiu o voto de qualidade no Congresso, nem mesmo a então oposição votou contra. A MP passou por unanimidade no Senado, com voto favorável de nomes como Simone Tebet e Jaques Wagner. Na Câmara, a apreciação foi simbólica.

A forte resistência de deputados e senadores à aprovação da medida provisória é também comprovada pela atuação contundente da Frente Parlamentar do Empreendedorismo (FPE), composta por 214 parlamentares e que é contra a volta do voto de qualidade, como noticiou o site O Antagonista.³³

Deputados que compõem a Frente Parlamentar de Empreendedorismo (FPE) tentarão reverter a Medida Provisória editada pelo Governo Federal que define a retomada do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). A norma foi editada pelo governo Federal na última quinta-feira (12), e apresentada pela ala econômica do Executivo, formada pelos ministros da Fazenda, Fernando Haddad, do Planejamento, Simone Tebet, e da Gestão, Esther Dweck, como parte de um pacote de medidas que tenta diminuir o rombo das contas públicas.

Em nota, a Frente, composta por 214 parlamentares, argumenta que a proposta foi apresentada de forma “abatallhada”, sem diálogo com o segmento empresarial, com o Congresso Nacional ou com o Supremo Tribunal Federal (STF).

‘De maneira geral, o pacote de ajuste fiscal apresentado causa preocupação não só pela forma como foi apresentado, mas também por indicar um cenário de aumento de impostos, cerceamento dos contribuintes e de enfraquecimento da segurança jurídica.’

³³ <https://oantagonista.uol.com.br/brasil/deputados-querem-reverter-mp-do-governo-que-retoma-voto-de-qualidade-do-carf/>



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

A FPE é presidida pelo deputado Marco Bertaiolli (PSD-SP), relator do projeto que originou a Lei do Contribuinte Legal, responsável pelo fim do voto de qualidade — levando a decisão de desempate para as mãos do contribuinte.”

Esse cenário de claríssima insegurança jurídica é ainda agravado quando se leva em conta o incalculável prejuízo que poderá ser causado a diversos contribuintes submetidos a julgamentos no período de vigência da Medida Provisória e que terão seus lançamentos tributários mantidos por empate no julgamento, o que, no caso de sua não aprovação pelo Congresso Nacional, resultaria no cancelamento da cobrança.

Muitos desses processos, aliás, já deveriam ter sido julgados na regra anterior, mas, diante do já citado inesperado cancelamento das sessões de janeiro de 2023, retornarão à pauta de julgamento e serão apreciados dentro da regra do *voto de qualidade*, sendo muito provável a reversão de diversos entendimentos hoje favoráveis aos contribuintes, conforme vontade expressada pelo próprio Governo na já citada apresentação das “*Medidas de Recuperação Fiscal*” (doc. anexo):

O infográfico apresenta o tema "MEDIDAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL" em uma barra decorativa colorida (verde, amarelo, azul, vermelho). O conteúdo é dividido em duas seções principais: "Voto de qualidade" e "Teses".

Voto de qualidade

- Teses favoráveis à Fazenda reconhecidas pelo Judiciário agora vêm sendo revistas pelo CARF. Fazenda ganha no Judiciário, mas não pode recorrer a ele
- Diagnóstico do TCU: recomenda a extinção do modelo paritário do CARF
- Recomendação de Ministros de Tribunais Superiores
- Solução: retorno do voto de qualidade

• Teses

- Trava de 30% na extinção da pessoa jurídica. Inaplicabilidade
- Dedução de despesas com amortização de ágio interno
- Dedução de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL
- CSLL e cessação dos efeitos da coisa julgada
- Imputação de responsabilidade a sócios e administradores de pessoas jurídicas
- PIS/COFINS no recebimento de mercadorias em bonificação
- Discussões sobre classificação fiscal de mercadorias
- Industrialização por encomenda na base do crédito presumido de IPI
- Creditamento de PIS/COFINS no pagamento de frete de produtos submetidos ao regime monofásico
- Stock Options
- PLR e necessidade de pacto prévio
- PLR pago a diretores
- Hiring bonus (bônus de contratação)
- Estagiário - caracterização de relação de emprego
- Pejotização
- Dedução de despesas com JCP e observância do regime de competência
- Tributação de lucros auferidos por meio de controladas no exterior e aplicação de tratados internacionais
- Trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL
- Preços de transferência - frete, seguro e tributos incidentes na importação - inclusão no preço praticado e no preço parâmetro

Fonte: Lista de Alto Risco do TCU - 2022; Acórdãos TCU 1076/2018 e 336/2021

Logos: Receita Federal, Ministério da Fazenda, Governo Federal, Brasil, União e Reconstrução.

Desse cenário de grande e indesejada insegurança jurídica também decorre a grande probabilidade de aumento significativo de ações judiciais para questionar a abrupta revogação do art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002 e os consequentes prejuízos daí advindos, como



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

observado no passado em que vigia o *voto de qualidade*, o que acirra ainda mais o *periculum in mora* a justificar a concessão da medida por esta Corte.

Portanto, do cotejo entre a segurança processual e a reversibilidade da medida liminar, bem como ponderando o menor risco, **requer-se o deferimento do pleito liminar**, nos termos dos arts. 10 e 11 da Lei n. 9.868/1999, **no sentido de suspender, liminarmente, a eficácia dos arts. 1º e 5º, da MP n.º 1.160/2023**, para que seja aplicada a anterior regra estabelecida no art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002, ou, subsidiariamente, para determinar que fique suspensa a proclamação dos resultados de julgamento dos casos em que haja empate na votação, até que haja manifestação do Pleno dessa C. Corte Suprema sobre a matéria ou que o Congresso Nacional converta em lei a Medida Provisória impugnada.

IV. DOS PEDIDOS:

Pelo exposto, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil requer:

- a) seja admitida e conhecida a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade;
- b) **seja concedida medida cautelar para suspender a eficácia da norma impugnada** nos termos dos arts. 10 e 11 Lei n. 9.868/1999, de modo que, como critério de desempate dos julgamentos realizados no CARF e na CSRF, seja aplicada a anterior regra estabelecida no art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002, a qual determina que “*Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte*”; ou, subsidiariamente, para determinar que fique suspensa a proclamação dos resultados de julgamento dos casos em que haja empate na votação, até que haja manifestação do Pleno dessa C. Corte Suprema sobre a matéria ou que o Congresso Nacional converta em lei a Medida Provisória impugnada;
- c) sejam notificados o **CONGRESSO NACIONAL** e o Excelentíssimo Senhor **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, para que, como órgãos/autoridades responsáveis pela elaboração e aprovação do dispositivo impugnado, manifestem-se, querendo, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre o pedido de concessão de medida cautelar, (art. 10 da Lei n. 9.868/99), bem como sobre o mérito da presente ação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 6º, parágrafo único da Lei nº 9.868/99;
- d) seja notificado o Exmo. Sr. Advogado-Geral da União para se manifestar sobre a presente ação, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.868/99 e da exigência constitucional do art. 103, § 3º;
- e) seja notificado o Exmo. Sr. Procurador Geral da República para que emita o seu parecer, nos termos do art. 103, § 1º da Constituição Federal



Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Brasília - D. F.

- f) ao final, seja julgado **PROCEDENTE O PEDIDO DE MÉRITO** para que seja declarada a **INCONSTITUCIONALIDADE dos artigos 1º e 5º, da MP n.º 1.160/2023**, restaurando-se a vigência do art. 19-E, da Lei n.º 10.522/2002.

Deixa-se de atribuir valor à causa, em face da impossibilidade de aferi-lo pela natureza objetiva da ação direta de inconstitucionalidade.

Termos em que pede deferimento.

Brasília-DF, 31 de janeiro de 2023.

José Alberto Ribeiro Simonetti Cabral
Presidente do Conselho Federal da OAB
OAB/AM 3.725
OAB/DF 45.240

Marcus Vinicius Furtado Coêlho
Procurador Constitucional do Conselho Federal da OAB
OAB/DF 18.958

Luiz Gustavo A. S. Bichara
Procurador Especial Tributário do Conselho Federal da OAB
OAB/DF nº 21.445

Hamilton Dias de Souza
OAB/SP nº 20.309

Tiago Conde Teixeira
Procurador-Adjunto Tributário do Conselho Federal da OAB
OAB/DF nº 24.259