V O T O - V I S T A

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso:

Ementa *:* Direito constitucional e tributário. Ações diretas de inconstitucionalidade. Extinção do voto de qualidade. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

1. Ações diretas contra o art. 19-E da Lei nº 10.522 /2002 (incluído pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 899 /2019), que (i) veda o voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando há empate no julgamento sobre a determinação e exigência do crédito tributário, e (ii) estabelece que, nessa hipótese, a controvérsia seja resolvida de maneira favorável ao sujeito passivo.

2. *Ausência de inconstitucionalidade formal por "contrabando legislativo"* . Considero haver dúvida razoável acerca da pertinência temática entre a MP nº 899/2019 e a emenda parlamentar que deu origem ao dispositivo impugnado. A caracterização do que sejam acréscimos impertinentes ainda se encontra em construção, fora das zonas de certeza positiva e negativa. No caso presente, todavia, considero ainda mais relevantes as dúvidas quanto à constitucionalidade da admissão ampla do voto de qualidade nos julgamentos do CARF. Declarar a inconstitucionalidade formal do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 implicaria fazer repristinar norma de duvidosa constitucionalidade material.

3. *Inexistência de inconstitucionalidade material na extinção do voto de qualidade no CARF* .

3.1. O objeto destas ações não é a compatibilidade ou não do voto de qualidade com a Constituição, mas a de norma que o proíbe em certas hipóteses e fixa um novo critério de desempate para os julgamentos do

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

CARF. Portanto, não é imprescindível ao deslinde da controvérsia um pronunciamento definitivo acerca da legitimidade do voto de qualidade em sentido amplo. Mesmo porque, ainda que ele fosse reputado válido, isso não implicaria dizer que a sua extinção por lei conflitaria com a ordem constitucional.

3.2. No CARF, o voto de qualidade atribui ao presidente da turma julgadora o poder de proferir dois votos: um ordinário e um de desempate. Trata-se, portanto, de voto duplo. O Conselho, no entanto, apresenta particularidades que tornam essa sistemática de duvidosa constitucionalidade: (i) possui composição paritária, com equivalência numérica entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes; (ii) está subordinado ao Ministério da Economia, integrando, portanto, a estrutura de uma das partes do processo; e (iii) o voto de qualidade é prerrogativa exclusiva do presidente das turmas julgadoras, posição sempre ocupada por conselheiros representantes do Fisco. Portanto, aparentemente, o voto de qualidade desequilibrava a relação entre o Fisco e o contribuinte no processo administrativo tributário.

3.3. Diante desse quadro, o legislador optou por mudar a sistemática de desempate, proibindo o voto de qualidade nos julgamentos relativos à determinação e à exigência do crédito tributário. Tal opção legislativa não é incompatível com a Constituição. Não há, no texto constitucional, a previsão de um método específico de solução de impasses em órgãos de contencioso administrativo. O legislador atuou dentro de legítima margem de discricionariedade.

4. *Legitimidade do novo critério legal de desempate* . É legítima a adoção pontual, por lei, do princípio do *in dubio pro contribuinte* como critério de desempate no CARF. Embora esse critério também possa ser discutível, por dar ensejo, de igual forma, a questionamentos quanto ao equilíbrio entre as partes,

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

pode ser justificado a partir de um amplo sistema constitucional de proteção de direitos e garantias fundamentais do contribuinte contra eventuais excessos cometidos pelo Estado. Em caso de empate, a presunção de legitimidade do ato administrativo é fragilizada pela incerteza quanto à interpretação e à aplicação das normas tributárias pela Administração.

5. *Possibilidade de a Fazenda ajuizar ação em caso de empate* . Diante da substituição do voto de qualidade pelo critério de resolução da controvérsia em favor do contribuinte, há de se afirmar, em caso de empate, a possibilidade de a União ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário. Isso porque, nessa hipótese, o resultado favorável ao sujeito passivo decorre de mera ficção legal, e não de maioria de votos acolhendo a sua tese, o que evidencia o interesse de agir da Fazenda Nacional. Medida necessária para resguardar o equilíbrio das relações entre o Fisco e o contribuinte.

6. Improcedência dos pedidos, com a declaração de constitucionalidade do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, e fixação da seguinte tese de julgamento: " *É constitucional a extinção do voto de qualidade do Presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário*" .

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

I. Relatório

1. Trata-se de ações diretas de inconstitucionalidade propostas pelo Procurador-Geral da República (ADI 6.399), pelo Partido Socialista Brasileiro – PSB (ADI 6.403) e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP (ADI 6.415), que estão sendo

apreciadas conjuntamente por este Supremo Tribunal Federal, em razão da coincidência de objetos. Em todas estas, alega-se a inconstitucionalidade *formal* e *material* do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 (incluído pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 899 /2019).

2. Os requerentes sustentam que o referido dispositivo estaria inquinado de vício de *inconstitucionalidade formal* , com base nos seguintes fundamentos: (i) a ausência de pertinência temática entre a Medida Provisória nº 899/2019, que versa sobre transação tributária, e o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, introduzido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, decorrente da conversão de tal medida provisória (o chamado "contrabando legislativo", com ofensa ao devido processo legislativo e ao princípio democrático); (ii) a ausência de apreciação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 pela Comissão Mista, o que estaria em contradição com o art. 62, § 9º, da CF /1988; (iii) a afronta à iniciativa privativa do Presidente da República para dispor sobre organização e funcionamento dos órgãos da Administração federal (arts. 61, § 1º, II, e, e 84, VI, ambos da CF/1988); (iv) a violação ao art. 113 do ADCT, ao ensejar a renúncia de receitas tributárias sem que haja a apresentação de estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro; e (v) a ofensa à reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário (art. 146, III, da CF/1988). O Código Tributário Nacional (art. 112) já veiculou uma regra específica que limita a sua abrangência à interpretação favorável ao contribuinte somente às penalidades.

3. Os requerentes aduzem também que o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 estaria maculado de vício de *inconstitucionalidade material* , pois (i) o voto de qualidade seria constitucional, como um "critério legítimo, proporcional e razoável para a solução de impasses" no âmbito do CARF; (ii) a autocomposição, via processo administrativo, constitui um método pelo qual a própria Administração Tributária apura os erros cometidos em sua atividade de lançamento tributário, tendo como objetivo a proteção dos interesses da coletividade, em oposição aos interesses particulares; (iii) o dispositivo impugnado inverte a lógica da presunção de legitimidade dos atos administrativos, que determina que, diante de um impasse acerca da determinação e da exigência do crédito tributário, conclua-se pela legitimidade do lançamento tributário. Tal condição atingiria a soberania do Estado (art. 1º, I, da CF/1988); (iv) "a Constituição não estabelece a paridade ou mesmo que as decisões colegiadas em matéria tributária sejam tomadas por juízes indicados pelos contribuintes. Esta foi uma opção histórica do

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

legislador e da Administração Tributária do nosso País"; e (v) o empate não é uma situação de dúvida do colegiado, dado que cada um dos conselheiros tem certeza de seu entendimento. O resultado sem formação de maioria para um dos lados é uma consequência natural do número par de membros. O voto de qualidade, desse modo, seria uma medida estatal proporcional.

4. Os defensores da constitucionalidade do art. 19-E da Lei nº 10.522 /2002, por sua vez, argumentam inexistir vício de *inconstitucionalidade formal* , tendo em vista (i) a pertinência temática entre a Medida Provisória nº 899/2019 e o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, introduzido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, decorrente da conversão de tal medida provisória, pois ambos tratariam de formas de extinção do crédito tributário e redução da litigiosidade, além de estarem inseridos no mesmo ramo do Direito; (ii) a ausência de violação dos princípios democráticos, da independência e harmonia entre os poderes e do devido processo legal, sobretudo quando se constata que a introdução do art. 19-E foi acompanhada de debate em ambas as Casas do Congresso Nacional que o aprovaram; (iii) a ausência de violação ao art. 62, § 9º, da CF/1988, já que este impõe apenas que haja um parecer da Comissão Mista antes da aprovação dos atos normativos pelo Plenário das casas parlamentares, o que foi devidamente cumprido na hipótese em exame; (iv) a inexistência de ofensa à iniciativa privativa do Presidente da República (arts. 61, § 1º, II, e, e 84, VI, ambos da CF/1988), dado que o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 não impacta na organização e no funcionamento do CARF; (v) a não ocorrência de afronta ao art. 113 do ADCT, por não ensejar a renúncia de receitas tributárias; e (vi) a ausência de violação à reserva de lei complementar, uma vez que o dispositivo questionado não introduz uma nova espécie de extinção do crédito tributário. Trata-se apenas de uma norma processual concernente a critério decisório no âmbito do CARF.

5. Quanto à ausência de vício de *inconstitucionalidade material* , sustentam (i) a não ocorrência de violação ao princípio da soberania, ao da prevalência do interesse público, ao da legalidade e ao da impessoalidade da Administração; (ii) a ausência de disposição constitucional que imponha o voto de qualidade no CARF; (iii) a incerteza na interpretação e na aplicação das normas tributárias geradas pelo empate no âmbito das turmas julgadoras, o que justificaria proteger mais intensamente os indivíduos; (iv) a possibilidade de ilidir a presunção de legitimidade do ato administrativo

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

por prova em contrário; e (v) a proporcionalidade da regra processual contida no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, principalmente pela concretização dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade.

6. A Advocacia-Geral da União se manifestou pela improcedência dos pedidos, reiterando os argumentos antes expostos acerca da constitucionalidade do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

7. A Procuradoria-Geral da República, por sua vez, opinou pela procedência dos pedidos formulados nas ações, para declarar a inconstitucionalidade *formal* e *material* do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

8. O Relator dos feitos, Ministro Marco Aurélio, concluiu pela procedência dos pedidos, com a declaração de inconstitucionalidade *formal* do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, em voto assim ementado:

> "LEGITIMIDADE ASSOCIAÇÃO. As associações de âmbito nacional têm legitimidade para propositura da ação direta de inconstitucionalidade uma vez existente pertinência temática, elo entre os interesses dos representados e o ato normativo impugnado.
>
> COMPETÊNCIA NORMATIVA EXECUTIVO INICIATIVA PARLAMENTO ATRIBUIÇÃO. Cumpre distinguir a regência prevista nos artigos 61, § 1º, inciso II, alínea e, e 84, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, a versarem iniciativa, do chefe do Poder Executivo nacional, de disciplina voltada ao processo administrativo fiscal.
>
> CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE. O controle concentrado de constitucionalidade ocorre considerado o cotejo, com a Constituição Federal, do ato normativo impugnado, sendo impróprio evocar conflito de leis.
>
> MEDIDA PROVISÓRIA CONVERSÃO EM LEI ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL. No processo legislativo de conversão de medida provisória em lei, é impróprio inserir disciplina distanciada do objeto da proposição inicial.
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EMPATE SOLUÇÃO. É constitucional a previsão segundo a qual empate no julgamento do processo administrativo de definição e exigência de crédito tributário deságua na solução mais favorável ao contribuinte.
>
> CONTENCIOSO FISCAL ÓRGÃO JULGADOR COMPOSIÇÃO PARITÁRIA EMPATE SOLUÇÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Consubstancia opção normativa harmônica com a Constituição Federal preceito a revelar que, em órgão composto paritariamente, se

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

houver empate, prevalece a óptica mais favorável ao contribuinte. Considerações".

9. É o relatório. Passo a votar.

II. Fundamentação

10. Trata-se de ações diretas de inconstitucionalidade propostas pelo Procurador-Geral da República (ADI 6.399), pelo Partido Socialista Brasileiro – PSB (ADI 6.403) e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP (ADI 6.415), que estão sendo apreciadas conjuntamente por este Supremo Tribunal Federal, em razão da coincidência de objetos. Em todas elas, alega-se a inconstitucionalidade *formal* e *material* do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 (incluído pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, decorrente da Medida Provisória nº 899/2019).

11. Desde logo, acompanho o Ministro Relator quanto ao reconhecimento da legitimidade ativa da ANFIP para propor a ação direta.

12. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é, no âmbito federal, o órgão administrativo julgador de segunda instância em matéria tributária, submetido ao Ministério da Economia. É composto por seções, que podem se subdividir em câmaras e em turmas. Os julgamentos ocorrem nas turmas, que são compostas por um número par de conselheiros, de acordo com uma configuração paritária. Vale dizer, em havendo, *e.g.* , oito membros, quatro serão representantes da Fazenda Nacional e quatro serão representantes dos contribuintes, selecionados conforme os critérios estabelecidos em lei. A presidência de cada turma é exercida por um representante da Fazenda e, com base no art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235 /1972, ao Presidente é facultado, em caso de empate, decidir a demanda com o voto de qualidade. Isto é, ele possui um voto duplo (um voto ordinário e um voto de desempate). Confira-se o teor do art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972:

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

13. O art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, por sua vez, introduziu uma nova regra no processo administrativo tributário federal. Estabeleceu que, havendo empate em julgamento acerca da determinação e exigência de crédito tributário, não se admitirá o voto de qualidade do Presidente da turma julgadora, devendo a controvérsia ser resolvida de maneira favorável ao sujeito passivo. Confira-se:

> 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.

14. Como visto, o Relator dos feitos, Ministro Marco Aurélio, concluiu pela procedência do pedido formulado nas ações diretas de inconstitucionalidade, declarando, no entanto, apenas a inconstitucionalidade *formal* da norma impugnada. Na visão do eminente Relator, não há incompatibilidade *material* entre o art. 19-E e a Constituição.

15. Pedindo todas as vênias, **divirjo** do eminente Relator para julgar improcedentes os pedidos formulados nestas ações diretas, por ausência de vício formal e material na norma impugnada, conforme os fundamentos que passo a expor.

1. Os alegados vícios de inconstitucionalidade formal

16. Segundo os requerentes, existem *cinco* pretensos vícios de inconstitucionalidade formal na norma questionada: (i) ausência de pertinência temática entre a MP nº 899/2019 e o art. 19-E da Lei nº 10.522 /2002, inserido por emenda parlamentar; (ii) afronta ao art. 62, § 9º, da CF /1988, em razão de o art. 19-E ter sido incluído por emenda aglutinativa posteriormente à prolação de parecer pela Comissão Mista; (iii) ofensa à iniciativa privativa do Presidente da República para propor projetos de lei relativos à organização e funcionamento de órgãos da Administração Pública federal; (iv) violação ao art. 113 do ADCT, por ensejar renúncia de receitas tributárias sem que tenha havido a apresentação de estimativa de

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

seu impacto orçamentário e financeiro; e (v) infringência ao art. 146, III, da CF/1988, porque se exigiria lei complementar para tratar da matéria.

17. No que diz respeito à suposta ausência de pertinência temática, embora reconheça a plausibilidade da tese desenvolvida pelos requerentes, entendo que não há razões jurídicas suficientes para pronunciá-la. Os autores sustentam que teria ocorrido o chamado "contrabando legislativo" ou "jabuti" durante o processo de conversão da medida provisória em lei. Tal prática, rechaçada por esta Corte, consiste na inserção, por emenda parlamentar, de matéria estranha à disciplinada (i) em medida provisória submetida ao processo de conversão em lei ou (ii) em projeto de lei de iniciativa privativa de outro Poder. Trata-se da exigência de relação de *pertinência material* ou de *afinidade lógica* com o objeto veiculado na proposição legislativa[1]. O objetivo de se impedir o "jabuti" ou "contrabando legislativo" é assegurar a observância do *devido processo legislativo* e do *princípio democrático* , com o mais amplo debate na aprovação das matérias em geral. A via da medida provisória é excepcional, deflagrada pelo Poder Executivo em caso de relevância e urgência. Não se pode, assim, utilizá-la com o intuito de se desviar do caminho traçado pelo Constituinte.

18. Não obstante o acerto deste Tribunal em não admitir tal prática, a verdade é que não se delineou, em julgados pretéritos, um critério preciso para identificar as hipóteses em que ocorre. Tampouco a doutrina traz elementos decisivos para dar segurança ao legislador e nortear a atuação do Judiciário. Na ADI 5.127, julgada em 15.10.2015, sob a relatoria da Min. Rosa Weber (red. p/ acórdão Min. Edson Fachin), a relação de pertinência temática não se situava em zona cinzenta, mas em zona de certeza negativa. Enquanto a medida provisória tratava de regimes especiais de incentivo à indústria e benefícios fiscais, entre outras matérias, a emenda parlamentar versava sobre a profissão de técnico em contabilidade. A disparidade era evidente.

19. No caso em apreço, considero haver dúvida razoável acerca da pertinência temática entre a MP nº 899/2019 e a emenda parlamentar que deu origem ao dispositivo impugnado. A caracterização do que sejam acréscimos impertinentes ainda se encontra em construção, fora das zonas de certeza positiva e negativa. No caso presente, todavia, considero ainda mais relevantes as dúvidas quanto à constitucionalidade da admissão ampla do voto de qualidade nos julgamentos do CARF. Nesse contexto,

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

declarar a inconstitucionalidade formal do dispositivo questionado nesta ação implicaria fazer repristinar uma norma de duvidosa constitucionalidade material[2]. Não me parece que seja essa a melhor solução. Nesse aspecto, portanto, pedindo todas as vênias, **divirjo** do Relator.

20. Rejeito também a alegação de afronta ao art. 62, § 9º, da CF/1988. Não obstante o parecer prolatado pela Comissão Mista não tenha tratado do atual art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, entendo que a exigência constitucional restou plenamente atendida. Não porque o enunciado normativo aprovado guardaria similitude com aquele apreciado pela Comissão, visto que as regras são claramente diversas. Mas porque foi efetivamente exarado parecer pela mencionada Comissão previamente à deliberação das casas do Congresso Nacional quanto ao projeto de lei para a conversão da Medida Provisória nº 899/2019, não havendo nenhuma norma constitucional que imponha o retorno a esse órgão em caso de alteração de redação. Visão contrária atentaria contra a *soberania* do Plenário das Casas Legislativas em relação a tal Comissão.

21. Quanto às demais alegações de vício de inconstitucionalidade formal (itens iii, iv e v acima), reproduzo as consistentes razões do voto do eminente Relator, Ministro Marco Aurélio, com as quais me coloco inteiramente de acordo:

> "Afasto, de início, vício formal em virtude de suposta ofensa aos artigos 61, parágrafo 1º, inciso II, alínea "e", e 84, inciso VI, da Constituição de 1988. No primeiro, tem-se a iniciativa privativa do Presidente da República de leis versando "criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no artigo 84, inciso VI". Com base nesse último, compete ao Chefe do Executivo dispor, mediante decreto – o chamado decreto autônomo –, sobre organização e funcionamento da Administração federal, quando não implicar aumento de despesa, nem criação ou extinção de órgão público – inciso I –, e extinguir função ou cargo, desde que vagos.
>
> O preceito objeto desta ação direta veicula norma processual, estabelecendo regra de julgamento a ser observada em procedimento administrativo fiscal. Não implica interferência na estrutura e funcionamento do Carf, colegiado ao qual cabe apreciar, em segunda instância, conflitos fiscais surgidos na esfera federal.
>
> Não se cuida de dispositivo a ensejar renúncia de receita, uma vez em jogo tão somente critério de desempate em processo

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

> administrativo, a revelar impertinente remissão ao artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Pela mesma razão, não está configurada transgressão ao artigo 146, inciso III, da Lei Maior, segundo o qual exigida lei complementar relativamente a normas gerais de direito tributário".

22. Com esses fundamentos, afasto os vícios de inconstitucionalidade formal.

2. Os supostos vícios de inconstitucionalidade material

23. Passo, então, a enfrentar as alegações de inconstitucionalidade material do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002. O *voto de qualidade* ou *de minerva* é um dos meios empregados para a superação de situações de impasse em um julgamento. Atribui-se a um dos julgadores, normalmente o presidente do órgão colegiado, o poder de desempatar a votação, fazendo com que a sua posição prevaleça. Há notícia de que esse instrumento seja utilizado por inúmeros órgãos e entidades públicas no Brasil, a exemplo do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, do Tribunal de Contas da União – TCU, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, da Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC e da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT[3]. Existe, inclusive, previsão de voto de qualidade no art. 13, IX, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal – RISTF[4], permitindo ao Presidente da Corte que desempate a votação quando estiver ausente um de seus Ministros.

24. O fato de ser largamente utilizado – e muitas vezes não ser objeto de questionamento judicial – é ao menos um indício de que o voto de qualidade, *per se* , não está necessariamente em rota de colisão com a Constituição. Em um órgão composto por julgadores imparciais, independentes e inamovíveis, não haveria, em linha de princípio, ofensa à paridade de armas ou ao devido processo legal. Esse seria um mecanismo excepcional – e legítimo – de solução de impasses, destinado, no âmbito do Judiciário por exemplo, a evitar o *non liquet* , isto é, a negativa de entrega da prestação jurisdicional.

25. Mesmo no âmbito do Supremo Tribunal Federal, todavia, o voto de qualidade já sofreu algumas objeções. Tal discussão foi travada no RE

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

630.147, sob a relatoria do Ministro Ayres Britto (red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio), em 29.09.2010, e no RE 631.102, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, em 27.10.2010. O Ministro Cezar Peluso, Presidente da Corte à época, chegou a afirmar que não se valeria do voto de qualidade por não ter vocação para déspota. O Ministro Joaquim Barbosa, a seu turno, propôs a revogação do art. 13, IX, do RISTF, por entender que a norma era inconstitucional. No RE 631.102, duas soluções alternativas ao voto de minerva foram aventadas: (i) aplicar por analogia o art. 205, parágrafo único, II, do RISTF[5], mantendo na íntegra o acórdão recorrido ou (ii) aguardar a posse do novo Ministro da Corte, para restabelecer o número ímpar de integrantes. Ao final, a fim de que não se retardasse o resultado do julgamento, decidiu-se pela primeira opção.

26. Note-se, portanto, que o voto de qualidade, apesar de estar previsto em variados procedimentos, está longe de ser unanimidade. A depender das características do órgão julgador, pode configurar afronta ao devido processo legal e à igualdade entre as partes litigantes. Deve-se, assim, realizar avaliação criteriosa em cada caso acerca de sua compatibilidade com a Constituição.

27. Observo que as partes e *amici curiae* das ações diretas em julgamento, sobretudo aqueles que defendem a validade do dispositivo impugnado, adotaram como linha de argumentação a tese de que o voto de qualidade no CARF é inconstitucional. Por esse motivo, na sua visão, o legislador teria agido bem ao extingui-lo. Esclareço, porém, que o objeto destas ações não é a compatibilidade ou não do voto de qualidade com a Constituição, mas a de norma que o proíbe em certas hipóteses e fixa um novo critério de desempate para os julgamentos do Conselho. Portanto, não é imprescindível ao deslinde da controvérsia um pronunciamento definitivo acerca da legitimidade do voto de qualidade em sentido amplo. Mesmo porque, a meu ver, ainda que ele fosse reputado válido, isso não implicaria dizer que a sua extinção por lei conflitaria com a ordem constitucional.

28. Feita essa observação, entendo, na linha do eminente Relator, que a extinção do voto de qualidade do presidente das turmas do CARF, em caso de empate, não é incompatível com a Constituição.

29. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apresenta particularidades que suscitam dúvidas acerca da constitucionalidade do

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

voto de qualidade, tal como estava concebido: (i) o órgão possui *composição paritária* , com equivalência numérica entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes (Decreto nº 70.235/1972, art. 25, II [6], e Regimento Interno do CARF, Anexo I, art. 1º[7]); (ii) está subordinado ao Ministério da Economia, integrando, portanto, a estrutura de uma das partes do processo; e (iii) o voto de qualidade é prerrogativa exclusiva do presidente das turmas julgadoras – posição sempre ocupada por conselheiros representantes do Fisco (Decreto nº 70.235/1972, art. 25, § 9º).

30. Especialistas e órgãos de controle têm demandado, já há algum tempo, aprimoramentos no desenho institucional do CARF. Uma parte deles está relacionada à *paridade* na composição do órgão. A *composição paritária* do órgão administrativo fiscal foi introduzida no Brasil em 1925, com a instalação do primeiro Conselho de Contribuintes, o Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda. A tributação sobre a renda havia sido aprovada em 1922, após algumas tentativas frustradas durante o Império e as primeiras décadas da República, e uma intensa disputa entre os partidários e os opositores a esse tributo. Em um cenário de embates, a formação paritária do Conselho foi proposta como forma de assegurar que os sujeitos passivos não sofreriam arbítrios ou abusos no lançamento do imposto[8].

31. Mais recentemente, todavia, essa composição tem sido objeto de severas críticas: (i) a representação classista seria arcaica quando comparada com a experiência de outros países[9]; (ii) o método de seleção dos conselheiros por concurso público seria mais eficiente para atrair profissionais com conhecimento técnico e especializado na matéria[10]; e (iii) o modelo paritário pode tornar o órgão decisório um "balcão de defesa de interesses"[11]. Se os representantes da Fazenda costumam defender objetivos arrecadatórios, há também a probabilidade de que os representantes dos contribuintes permaneçam vinculados aos anseios da categoria econômica ou entidade sindical que os indicou, tendo em vista que, para terem o seu mandato estendido, dependem de manifestação prévia de seu ente de origem[12]. A Corregedoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União, inclusive, recomendaram que sejam realizados "estudos para avaliar a oportunidade e conveniência de se manter o atual modelo paritário de composição do CARF"[13].

32. O voto de qualidade em um órgão paritário como o CARF dá ensejo à seguinte distorção: ainda que a turma julgadora seja composta, *e.g.* , de

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/2020 00:00

oito conselheiros, é como se ela tivesse, na verdade, nove membros: cinco que representam a Fazenda Pública e quatro que representam os contribuintes. O Presidente da turma julgadora, que necessariamente é oriundo do Fisco, possui *dois votos* (um voto ordinário e um voto de desempate). Naturalmente, até por um dever de coerência, quem vota duas vezes manifesta a mesma opinião em ambas as ocasiões. Desse modo, o que se tem é a prevalência do entendimento de um julgador (representante da Fazenda) em relação aos demais. Isso é particularmente sensível no caso do CARF, porque, diferentemente de outros órgãos de contencioso administrativo, a sua competência recai sobre controvérsias em que há um interesse direto da Administração Tributária.

33. A Fazenda Nacional afirma que o voto de qualidade era utilizado apenas excepcionalmente e que havia um relativo equilíbrio entre os casos em que os sujeitos passivos ou o Fisco obtinham vitórias com a sua aplicação. De fato, de acordo com dados divulgados pelo próprio Conselho relativos ao período de 2017 a 2019, 93% das decisões foram tomadas por unanimidade ou por maioria. Somente 7% das votações se valeram do voto de qualidade, tendo 5% sido favoráveis ao contribuinte e 2%, à Fazenda[14]. Todavia, o SINDIFISCO NACIONAL – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, que defende a constitucionalidade do voto de qualidade, anexou informação prestada pelo CARF de que, entre 2017 e 2019 os recursos que foram julgados com esse critério de desempate totalizaram R$ 221 bilhões, sendo que, desse valor, R$ 177 bilhões em créditos tributários foram mantidos hígidos (aproximadamente 80%)[15]. Existia, assim, um descompasso entre os montantes envolvidos em cada uma das controvérsias tributárias. Nas de maior repercussão econômica, os sujeitos passivos tinham menor chance de êxito pelo voto de qualidade do que a Fazenda Pública. Embora a injustiça dessa sistemática não possa ser extraída tão somente da disparidade entre esses números – por não ser correto presumir que cada uma das partes tivesse razão em 50% dos casos – , também não é possível afirmar com segurança que ela não causava prejuízos ao contribuinte.

34. Portanto, aparentemente, o voto de qualidade desequilibrava a relação entre o Fisco e o contribuinte no processo administrativo tributário. O legislador optou, então, por mudar essa sistemática, proibindo a sua adoção nos julgamentos relativos à determinação e à exigência do crédito tributário. O que está em questão aqui é saber se tal vedação é incompatível com a Constituição. E a resposta é negativa. Não há, no texto constitucional,

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

a imposição de que os impasses nos julgamentos do CARF – ou de órgãos de contencioso administrativo em geral – sejam solucionados por um método específico. O constituinte deixa a cargo do legislador escolher entre variadas formas de desempatar uma disputa, exigindo apenas que tal método esteja em consonância com a ordem constitucional, notadamente com o princípio da isonomia entre Fisco e contribuinte e com o devido processo legal.

35. Além disso, a extinção do voto de qualidade não afronta a soberania do Estado em relação ao indivíduo, a supremacia do interesse público sobre o privado ou a presunção de legitimidade do ato administrativo. Tampouco transmuda o órgão julgador público em um órgão julgador "privado", ocasionando a renúncia de receitas tributárias.

36. *Primeiro* , não se pode sustentar a validade do voto de qualidade com base na soberania estatal. O exercício de tal soberania pelo Estado não pode suplantar os direitos fundamentais dos indivíduos, em especial, para o que interessa aqui, a preservação da igualdade entre o sujeito passivo e o Fisco no curso do processo administrativo tributário. A positivação dos direitos individuais teve por objetivo primordial a proteção dos cidadãos contra arbítrios do Poder Público. A invocação genérica da soberania estatal, nesse contexto, pretende estabelecer uma superioridade perigosa do Estado em relação às pessoas, o que poderia servir de justificativa a todo tipo de arbitrariedade.

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].

38. *Terceiro* , pôr fim ao voto de qualidade em caso de empate não significa afrontar a presunção de legitimidade do ato administrativo. Em sendo relativa, tal presunção admite prova em contrário. Como se

Plenário Virtual - Minuta de Voto - 18/06/21 00:00

aprofundará mais adiante, o empate entre os conselheiros da turma julgadora não chega a ilidir de forma cabal tal presunção, mas a fragiliza diante da *incerteza* quanto à interpretação e à aplicação das normas tributárias levadas a cabo pela Administração.

39. *Quarto* , com o entendimento aqui esposado, o CARF não se torna um órgão privado, pois permanece compondo a estrutura da Administração Pública federal. Um órgão público deve servir à consecução das finalidades constitucionais e legais para as quais foi criado. E, a prevalecer a posição aqui exposta, nada se alterará nas competências do CARF, que continuará a desempenhar o relevante papel de julgar as controvérsias tributárias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Além disso, o resultado favorável ao sujeito passivo não significa que se atendeu a interesses puramente privados. Como visto, não se pode confundir interesse público com o interesse defendido pela Fazenda no processo administrativo fiscal. O interesse público primário consiste na melhor realização possível, à vista da situação concreta a ser apreciada, da vontade constitucional, dos valores fundamentais que ao intérprete cabe preservar e promover[19].

40. *Quinto* , reconhecer a constitucionalidade da norma questionada não causa necessariamente perda de arrecadação, pois, se o lançamento tributário foi impugnado, o Fisco possui somente uma expectativa de obtenção de receitas, e não um direito a crédito tributário determinado. Este só estará definitivamente constituído com a notificação do sujeito passivo para tomar ciência da decisão final desfavorável a ele no âmbito do processo administrativo fiscal.

41. Assentada a constitucionalidade da extinção do voto de qualidade, resta analisar, então, se a solução dada pelo legislador para as hipóteses de empate, em substituição àquele critério, é compatível com a Constituição. De acordo com o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, *resolve-se a controvérsia favoravelmente ao contribuinte* . A nova opção legislativa não só rompe com o voto de qualidade nas hipóteses que prevê, mas institui uma consequência diametralmente oposta. E, por isso mesmo, talvez não seja a melhor. Deixa de adotar um instrumento – o voto de qualidade – que parecia desequilibrar a relação entre o Fisco e o sujeito passivo em favor do primeiro para se valer do princípio do *in dubio pro contribuinte* – ainda que de forma limitada, como

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

será esclarecido adiante –, que também pode suscitar a alegação de afronta à igualdade entre as partes litigantes.

42. Porém, embora a opção legislativa pelo princípio do *in dubio pro contribuinte* também possa ser discutível, não é incompatível com a Constituição. Exigirá, como será demonstrado em tópico *infra* , adequação no entendimento atual quanto à impossibilidade de a Fazenda ir a juízo. Todavia, como já dito, o constituinte não estabelece um procedimento específico para a resolução de impasses em órgãos administrativos com competência para julgar litígios tributários. Deixa a cargo do legislador escolher entre variadas formas de desempatar uma disputa, impondo apenas que tal método esteja em consonância com a ordem constitucional, notadamente com o princípio da isonomia entre Fisco e contribuinte e com o devido processo legal. O voto de qualidade produzia distorção no processo administrativo tributário, por, aparentemente, desequilibrar a relação entre o Fisco e o contribuinte. A resolução do empate sempre em favor de quem sofre a exação, a seu turno, embora também dê ensejo a questionamentos dessa ordem, pode ser justificada a partir de um amplo sistema constitucional de proteção de direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo contra eventuais excessos cometidos pelo Estado.

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 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/05/21 00:00

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 chancelar 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).

3. Um necessário reequilíbrio:

possibilidade de ajuizamento de ação pela Fazenda Pública

45. Como visto, de acordo com o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, *resolve-se a controvérsia favoravelmente ao contribuinte* . Se é verdade que a norma – ao criar uma *ficção legal* em favor do sujeito passivo, assegurando-lhe a vitória quando nenhum dos lados alcançar a maioria – é compatível com a Constituição, é certo também que ela impõe um reequilíbrio no processo administrativo tributário.

46. Até este momento, afirmou-se que, como o CARF é um órgão do Ministério da Economia, a União não poderia discutir em juízo a decisão favorável ao sujeito passivo, pois lhe faltaria interesse de agir. Operar-se-ia contra o ente federal a preclusão lógica, vedando a prática de ato incompatível com o pronunciamento de um órgão que integra a sua própria estrutura[20]. Ao se admitir que a Fazenda contestasse o resultado que lhe fosse desfavorável, o CARF poderia ser extinto, pois seria de pouca utilidade [21]. Essa formulação, contudo, precisa ser revisitada após a entrada em vigor do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

47. Com esse dispositivo legal, no caso de empate, o resultado favorável ao sujeito passivo decorre de mera ficção jurídica criada pela lei, e não de maioria de votos acolhendo a sua tese. É dizer: em tais circunstâncias, o CARF não reconhece a procedência do pedido do sujeito passivo. Os conselheiros se veem diante de um impasse, que não mais pode ser solucionado com recurso ao voto de qualidade. O que resolve esse impasse não é mais a posição de um dos membros do Conselho, mas o comando legal de que, nessa hipótese, o contribuinte é o vencedor. Essas circunstâncias evidenciam o interesse de agir da Fazenda Nacional. A utilização da via judicial para restabelecer o lançamento tributário não poderá ser obstada pelo argumento da preclusão lógica, tendo em vista que em nenhum momento o CARF chegou à conclusão de que tal ato administrativo era ilegal. Também não seria correto dizer que, com essa mudança, o Conselho perderia toda a sua utilidade. Como visto, mais de 90% dos julgamentos do CARF são tomados por maioria ou unanimidade [22].

48. Reconhecer a possibilidade de a Fazenda Nacional ir a juízo, nessa situação, é imprescindível para resguardar o equilíbrio das relações entre o ente público e o sujeito passivo. Isso porque, se antes o voto de qualidade gerava uma distorção em favor do Fisco, a sua extinção – com resultado necessariamente favorável ao contribuinte em caso de empate –, sem a ressalva aqui realizada, inverteria a balança para o outro lado. E o que se deve buscar, em última análise, é a plena isonomia entre as partes, e não a prevalência apriorística de uma sobre a outra.

III. Conclusão

49. Pedindo todas as vênias, **divirjo** do eminente Ministro Relator, para julgar **improcedentes os pedidos** , declarando a constitucionalidade do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

50. Proponho, ainda, a fixação da seguinte tese de julgamento: " *É constitucional a extinção do voto de qualidade do Presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário*" .

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/2100:00

É como voto.

[1] Nesse sentido, cf. ADI 1.050, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 01.08.2018; ADI 4.433, Rel. Min. Rosa Weber, j. em 18.06.2015; e ADI 2.887, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 04.02.2004.

[2] Negar o efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade, embora seja possível segundo parte da doutrina, não resolveria a questão, tendo em vista que deixaria um vácuo normativo para situações de empate nos julgamentos do CARF.

[3] Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro, *Revista Fórum de Direito Tributário nº 99:* 127-141, mai. /jun. 2019, p. 128.

[4] Art. 13. São atribuições do Presidente: (...) IX – proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de:

a) impedimento ou suspeição;

b) vaga ou licença médica superior a 30 (trinta) dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado.

[5] Art. 205. Recebidas as informações ou transcorrido o respectivo prazo, sem o seu oferecimento, o Relator, após vista ao Procurador-Geral, pedirá dia para julgamento, ou, quando a matéria for objeto de jurisprudência consolidada do Tribunal, julgará o pedido.

Parágrafo único. O julgamento de mandado de segurança contra ato do Presidente do Supremo Tribunal Federal ou do Conselho Nacional da Magistratura será presidido pelo Vice-Presidente ou, no caso de ausência ou impedimento, pelo Ministro mais antigo dentre os presentes à sessão. Se lhe couber votar, nos termos do art. 146, I a III, e v, e seu voto produzir empate, observar-se-á o seguinte:

I – não havendo votado algum Ministro, por motivo de ausência ou licença que não deva perdurar por mais de três meses, aguardar-se-á o seu voto;

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

II – havendo votado todos os Ministros, salvo os impedidos ou licenciados por período remanescente superior a três meses, prevalecerá o ato impugnado.

[6] Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, *paritário* , integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (grifei)

[7] Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, *paritário* , integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). (grifei)

[8] Ana Luísa Martins, *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais* , 2010, p. 57.

[9] Ricardo Lobo Torres, Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento, *Revista Dialética de Direito Tributário nº 46* , jul. 1999, p. 79; Ricardo Lobo Torres, O papel dos Conselhos de Contribuintes na redução da litigiosidade, *Revista Internacional de Direito Tributário nº 8* , jul.-dez. 2007, p. 284-285.

[10] Ricardo Lobo Torres, Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento, *Revista Dialética de Direito Tributário nº 46* , jul. 1999, p. 79; Ricardo Lobo Torres, O papel dos Conselhos de Contribuintes na redução da litigiosidade, *Revista Internacional de Direito Tributário nº 8* , jul.-dez. 2007, p. 284-285.

[11] Sergio André Rocha, *Processo administrativo fiscal* : *controle administrativo do lançamento tributário* , 2010, p. 370.

[12] Corregedoria-Geral da União (CGU) e Tribunal de Contas da União (TCU), Relatório de Auditoria nº 201504306, 16.05.2016. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2016/06/auditoria-conjunta-entre-cgu-e-tcu-aponta-fragilidades-na-estrutura-do-carf. Acesso em: 06.06.2021.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

[13] Corregedoria-Geral da União (CGU) e Tribunal de Contas da União (TCU), Relatório de Auditoria nº 201504306, 16.05.2016. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2016/06/auditoria-conjunta-entre-cgu-e-tcu-aponta-fragilidades-na-estrutura-do-carf. Acesso em: 06.06.2021.

[14] Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos /relatorios-gerenciais/agostofinal.pdf. Acesso em: 07.06.2021.

[15] ADI 6.399, doc. 3, fl. 18; ADI 6.403, doc. 60, fls. 1-3.

[16] Gustavo Binenbojm, *Uma teoria do direito administrativo* – Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização, 2008, p. 81-124; V. também meu prefácio ao livro de Daniel Sarmento (org.), *Interesses públicos* versus *interesses privados* : desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público, 2005.

[17] O interesse público primário é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em determinada relação jurídica – quer se trate da União, quer se trate do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como o interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas. Cf. Renato Alessi, *Sistema intituzionale del diritto amministrativo italiano* , 1960, p. 197 *apud* Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo* , 2003, p. 57.

[18] Luís Roberto Barroso, *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* , 2021, p. 86-87.

[19] Luís Roberto Barroso, *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* , 2021, p. 87.

[20] Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário* , 2004, p. 201.

[21] STJ, MS 8.810, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 13.08.2003 (aditamento ao voto) (a hipótese tratava de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda contra decisão unânime do Conselho de Contribuintes): "Na verdade, o chamado processo administrativo fiscal existe realmente, e é, pelo menos, um começo de contencioso

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/21 00:00

administrativo, em que o Código Tributário Nacional prevê a existência do Conselho de Contribuintes para julgar justamente tais questões. Veio a lei, a que fiz referência, que traçou esse procedimento; a Administração, baixando o regulamento, submeteu-se a ele, e diz, no final, que a decisão do Conselho de Contribuintes preclui e, além disso, conduz a uma conseqüência definitiva. Diz o art. 43 do Regulamento: "A decisão, quando contrária ao sujeito passivo, deve ser cumprida em prazo fixado no próprio regulamento, e se favorável ao sujeito passivo acarreta a exoneração dos gravames pretendidos pela Administração." Na verdade, estabeleceu-se esse procedimento, e dizer que tal procedimento poderia ser atacado em virtude de um interesse maior - parece-me que o interesse maior, no caso, é o interesse da Administração, em que haja a segurança tributária -, seria melhor desconstituir ou extinguir completamente os conselhos de contribuintes, que são órgãos parajudiciais, que atuam dentro de um procedimento e custam caro. Se tais decisões não valem nada, se podem ser desconstituídas, melhor seria entregar ao Fisco".

[22] Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf. Acesso em: 07.06.2021.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/06/2021 00:00