

Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 156

ASSUNTO ESPECIAL

Reforma Tributária – IBS – Reflexos Constitucionais

Doutrina

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): Reflexões sobre os Seus Aspectos Constitucionais – Fábio Andrade Martins

PARTE GERAL

Doutrinas

A Lei nº 14.689/2023 e o Retorno do Voto de Qualidade no Carf: Infringência aos Princípios da Irreversibilidade dos Direitos Fundamentais Processuais dos Contribuintes e do Não Confisco – Cláudio Tessari e Camila Bandel

Repensando a Tributação de Ilícitos no Brasil – Bernardo Strobel Guimarães e Lucas Sipioni Furtado de Medeiros

Jurisprudência

Acórdãos na Íntegra

Ementário de Jurisprudência

ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

156 – Mar-Abr/2024

Revista de Estudos Tributários

156 – Mar-Abr/2024

Conselho Editorial

Helena Taveira Tôres
Hugo de Brito Machado
Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins
José Mörschbacher
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Milton Terra Machado
Misabel Derzi
Paulo de Barros Carvalho
Paulo de Melo Aleixo
Renato Lopes Becho
Roberto Ferraz
Roque Carrazza
Walmir Luiz Becker



Síntese
uma marca do GRUPO IOB

Síntese



Síntese
uma marca do GRUPO IOB



ISSN 1519-1850

Revista de Estudos Tributários

Ano XXVI — nº 156 — Mar-Abr 2024

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal — Nº 29/2000
Superior Tribunal de Justiça — Nº 42/1999
Tribunal Regional Federal da 1ª Região — Nº 21/2001
Tribunal Regional Federal da 2ª Região — Nº 1999.02.01.057040-0
Tribunal Regional Federal da 3ª Região — Nº 22/2010
Tribunal Regional Federal da 4ª Região — Nº 07/0042596-9
Tribunal Regional Federal da 5ª Região — Nº 10/2007

EDITORIAL SÍNTESE

DIRETORA DE MARKETING: Adriana Maia

GERENTE EDITORIAL E DE CONSULTORIA: Milena Sanches Tayano dos Santos

EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DIRETORES

Aristeu Gil Alves
Ricardo Prisco

EDITOR-CHEFE

Pedro Adamy

EDITOR-EXECUTIVO

Eduardo Halperin

CONSELHO EDITORIAL

Helena Taveira Tôres, Hugo de Brito Machado, Humberto Bergmann Ávila,
Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher, Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen,
Milton Terra Machado, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Paulo de Melo Aleixo,
Renato Lopes Becho, Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Walmir Luiz Becker

COMITÊ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso,
Carlos Roberto Lofego Canibal, Fernando Dantas Casillo Gonçalves,
Henrique Tróccoli Júnior, Marcel Gulin Melhem,
Paulo de Vasconcellos Chaves, Vilson Darós

COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Bernardo Strobel Guimarães, Camila Bandel, Cláudio Tessari,
Fábio Andrade Martins, Lucas Sipioni Furtado de Medeiros





1998 © SÍNTESE

Uma publicação da SÍNTESE, uma linha de produtos jurídicos do Grupo IOB e do IET – Instituto de Estudos Tributários.

Publicação bimestral de doutrina, jurisprudência e outros assuntos tributários.

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução parcial ou total, sem consentimento expresso dos editores.

As opiniões emitidas nos artigos assinados são de total responsabilidade de seus autores.

Os acórdãos selecionados para esta Revista correspondem, na íntegra, às cópias obtidas nas secretarias dos respectivos tribunais.

Distribuída em todo o território nacional.

Tiragem: 5.000 exemplares

Revisão e Diagramação: Dois Pontos Editoração

Capa: Tusset Monteiro Comunicação

Artigos para possível publicação poderão ser enviados para o endereço conselho.editorial@iob.com.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS –
Porto Alegre: v. 1, n. 1, maio/jun. 1998

Publicação periódica
Bimestral

v. 26, n. 156, mar./abr. 2024

ISSN 1519-1850

1. Direito tributário – Brasil
2. Jurisprudência – periódico

CDU: 349.9(05)
CDD: 340

(Bibliotecária responsável: Helena Maria Maciel CRB 10/851)

Síntese

uma marca do GRUPO IOB

IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.
Av. Marquês de São Vicente, 2219, sala 01-122C, 1º andar
— Água Branca
05036-040 – São Paulo – SP

Telefones para Contatos

Cobrança: 0800 724 7900 opção 03

SAC e Suporte Técnico: 0800 724 7900 opção 01

E-mail: relacionamento@iob.com.br

Renovação: 0800 724 7900



Carta do Editor

Escolhemos como Assunto Especial desta edição o tema: “Reforma Tributária – IBS – Reflexos Constitucionais”.

Publicamos importante doutrina intitulada “O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): Reflexões sobre os Seus Aspectos Constitucionais”, de autoria de Fábio Andrade Martins.

Na Parte Geral selecionamos um vasto conteúdo, para mantermos a qualidade desta Edição, com relevantes temas e doutrinas da autora Camila Bandel e dos autores Bernardo Strobel Guimarães, Cláudio Tessari e Lucas Sipioni Furtado de Medeiros.

Aproveite esse rico conteúdo e tenha uma ótima leitura!

**Milena Sanches
Tayano dos Santos**
Gerente Editorial
e de Consultoria

Adriana Maia
Diretora de Marketing

Gustavo Masina
Presidente do IET

Normas Editoriais para Envio de Artigos	7
--	----------

Assunto Especial

REFORMA TRIBUTÁRIA – IBS – REFLEXOS CONSTITUCIONAIS

DOCTRINA

1. O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): Reflexões sobre os Seus Aspectos Constitucionais Fábio Andrade Martins.....	9
--	---

Parte Geral

DOCTRINAS

1. A Lei nº 14.689/2023 e o Retorno do Voto de Qualidade no Carf: Infringência aos Princípios da Irreversibilidade dos Direitos Fundamentais Processuais dos Contribuintes e do Não Confisco Cláudio Tessari e Camila Bandel.....	27
2. Repensando a Tributação de Ilícitos no Brasil Bernardo Strobel Guimarães e Lucas Sipioni Furtado de Medeiros.....	47

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃOS NA ÍNTEGRA

1. Supremo Tribunal Federal.....	73
2. Superior Tribunal de Justiça	80
3. Superior Tribunal de Justiça	95
4. Superior Tribunal de Justiça	110
5. Tribunal Regional Federal da 1ª Região.....	138
6. Tribunal Regional Federal da 2ª Região.....	150
7. Tribunal Regional Federal da 3ª Região.....	154
8. Tribunal Regional Federal da 4ª Região.....	161
9. Tribunal Regional Federal da 5ª Região.....	167

EMENTÁRIO DE JURISPRUDÊNCIA

1. Ementário de Jurisprudência.....	179
-------------------------------------	-----

A Lei nº 14.689/2023 e o Retorno do Voto de Qualidade no Carf: Infringência aos Princípios da Irreversibilidade dos Direitos Fundamentais Processuais dos Contribuintes e do Não Confisco

Law nº 14.689/2023 and the Return of the Quality Vote in Carf: Infringement of the Principles of Irreversibility of Taxpayers' Fundamental Procedural Rights and Non-Confiscation

CLÁUDIO TESSARI

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Mestre em Direito pela UniRitter Laureate International Universities, Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS, Professor visitante de vários cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* e LLM, Sócio do Instituto de Estudos Tributários (IET), Sócio do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP). Membro do Grupo de Trabalho do IBDP de Direito Processual Tributário. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS, Advogado Tributarista.

CAMILA BANDEL

Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro Estudos Tributários (IBET), Pós-Graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul/Instituto de Estudos Tributários (PUCRS/IET). Pós-Graduada em Direito de Família Contemporâneo e Mediação de Conflitos pela Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul (FADERGS), Especialista em Direito Civil e Processo Civil pelo Instituto de Desenvolvimento Cultural (IDC), Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS, Advogada.

ÁREAS DO DIREITO: Tributário e Processual Civil.

RESUMO: O presente artigo busca analisar o retorno do voto de qualidade, previsto na Lei nº 14.689/2023, nos julgamentos de processos administrativos tributários proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), e demonstrar as infringências aos princípios: a) da irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos contribuintes, na medida em que o Estado deve abster-se de tomar posturas que extingam ou relativizem conquistas de direitos fundamentais; b) do não confisco no âmbito processual tributário administrativo, tendo em vista que a exposição de motivos de tal legislação está baseada em argumentos consequencialistas de prejuízo arrecadatório fiscal, e a sua aplicação afasta a paridade e imparcialidade da jurisdição.

PALAVRAS-CHAVE: Carf; processo administrativo; voto de qualidade; direitos fundamentais processuais; Fisco; consequencialismo.

ABSTRACT: This article seeks to analyze the return of the quality vote, provided for in Law nº 14.689/2023, in the judgments of administrative tax proceedings handed down by the

Administrative Council of Tax Appeals (Carf), and demonstrate infringements of the principles: a) of the irreversibility of the fundamental procedural rights of Taxpayers, to the extent that the State must refrain from taking stances that extinguish or relativize achievements of fundamental rights; b) non-confiscation in the scope of administrative tax proceedings, considering that the explanation of reasons for such legislation is based on consequentialist arguments of tax revenue loss, and its application departs from the parity and impartiality of the jurisdiction.

KEYWORD: Carf; administrative process; casting vote; fundamental procedural rights; Tax; consequentialism.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Razões fiscais de ser da Lei nº 14.689/2023; 2 As bases do princípio da irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos contribuintes e a infringência a ele; 3 Argumentos consequentialistas financeiros do Governo fundamentaram o retorno do voto de qualidade: infringência ao princípio do não confisco no âmbito processual tributário administrativo; Conclusões; Referências.

INTRODUÇÃO

O retorno do voto de qualidade, previsto na Lei nº 14.689/2023, nos julgamentos de processos administrativos tributários proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), busca aumentar a arrecadação do Governo Federal em processos que tratem da exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme, inclusive, consta de forma expressa na exposição de motivos do referido ato legislativo.

Contudo, o voto de qualidade como estava previsto até então, ou seja, em caso de empate a ser proferido pelo Conselheiro representante dos contribuintes, consubstanciou-se em uma conquista de um avanço social que, em nosso entendimento, não pode ser extinto ou relativizado, sob pena de infringência ao princípio da vedação ao retrocesso social (art. 3º, II, da CF c/c o art. 1º do CPC).

Considerando que a motivação para edição da Lei nº 14.698/2023, no que concerne ao retorno do voto de qualidade, está fundamentada, única e exclusivamente, no consequentialismo, ou seja, no prejuízo fiscal arrecadatário, identificou-se, ainda, a infringência ao princípio do não confisco no âmbito processual tributário administrativo (art. 150, IV, da CF), na medida em que o Carf julga processos que tratam da exigibilidade de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Elegeram-se, então, os métodos de abordagens *hipotético* (o retorno do voto de qualidade no Carf caracteriza infringência aos princípios da irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos contribuintes e do não confisco no âmbito processual tributário administrativo), e *dedutivo* (na medida em que o Estado deve abster-se de tomar posturas que extingam ou relativizem conquistas de direitos fundamentais, sendo que razões consequencialistas de prejuízo arrecadatário fiscal afastam a paridade e a imparcialidade da jurisdição).

Para tanto, fez-se a análise das razões fiscais de ser da Lei nº 14.689/2023 e das bases do princípio da irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos contribuintes para, ao final, trazer os argumentos consequencialistas financeiros do Governo Federal para justificar tal alteração legislativa e a infringência ao princípio do não confisco no âmbito processual tributário administrativo.

Por fim, recorreu-se ao método de abordagem *estudo de caso*, para corroborar tal entendimento por meio da análise do conteúdo: a) de acórdão proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal nos autos do AgRg-ARE 639.337/SP (2ª Turma); b) dos votos proferidos pelos Ministros Luís Alberto Barroso e Marco Aurélio nos autos das ADIs 6.399/DF, 6.403/DF e 6.415/DF, que foram interpretados e referidos na petição inicial da ADI 7.548/DF apresentada pelo Partido Novo, distribuída no referido tribunal em dezembro de 2023.

1 RAZÕES FISCAIS DE SER DA LEI Nº 14.689/2023

No intuito de substituir a Medida Provisória nº 1.160, de 12.01.2023, que perdeu a sua validade por não ter sido convertida em lei dentro do prazo constitucional¹, a qual já trazia em sua exposição de motivos² razões consequencialistas de prejuízo financeiro à Fazen-

1 CF:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.”

2 “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

da Pública, o Governo Federal – especificamente o Poder Executivo (Ministro Fernando Haddad assinou o documento) – encaminhou, em 05.05.2023, à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 2.384/2023, reiterando o seu propósito de alterar a sistemática da “proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no Carf” (art. 5^º), buscando revogar o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 – acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020⁴, dispositivo que garantia que o julgamento administrativo fosse resolvido em favor do contribuinte. A ideia, com o novo dispositivo, é que no caso de empate a questão passa a ter resultado favorável ao Fisco.

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.⁵

Registra-se que o objetivo do Fisco foi atendido: em 20.09.2023 o Vice-Presidente da República sancionou a Lei nº 14.689, a qual revogou⁶ o art. 19-E, incluindo, ao que aqui importa, o § 9º no art. 25⁷ e o art. 25-A⁸ (na íntegra) da Lei nº 10.522/2002 referente ao desempate com o voto de qualidade favorável ao contribuinte.

administrativa definitiva favorável à Fazenda Pública pode ser impugnada em juízo pelo contribuinte.” (Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1160-23.pdf. Acesso em: 12 jan. 2024)

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

4 “Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

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

5 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1160-23.pdf. Acesso em: 12 jan. 2024.

6 Art. 17, II, da Lei nº 14.689/2023.

7 “§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.”

8 “Art. 25-A. Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O pagamento referido no *caput* deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário.

Na prática, reestabeleceu-se a prolação do voto de qualidade pelos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional nos cargos de presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das Câmaras e das suas Turmas Especiais, no caso de empate no julgamento de processo administrativo que trate da determinação e exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Lei nº 14.689/2023 trouxe à tona – novamente – a aplicação do citado art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, o qual outorga ao representante do Fisco o poder do voto de desempate. Em outras palavras, volta a vicejar a regulamentação dos casos em que há empate no julgamento administrativo no âmbito do Carf – especificamente aos que tratem da determinação e exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil –, determinando a aplicação do voto de qualidade, ou seja, resolvendo-se a questão posta em julgamento favoravelmente ao Fisco, e não mais ao contribuinte.

§ 2º No caso de não pagamento nos termos do *caput* ou de inadimplemento de qualquer das parcelas previstas no § 1º deste artigo, serão retomados os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 3º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, admite-se a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade.

§ 4º O valor dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo será determinado, na forma da regulamentação:

I – por meio da aplicação das alíquotas do imposto de renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II – por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

§ 5º A utilização dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 6º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 3º deste artigo.

§ 7º O disposto no *caput* deste artigo aplica-se exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 8º Se não houver opção pelo pagamento na forma deste artigo, os créditos definitivamente constituídos serão encaminhados para inscrição em dívida ativa da União em até 90 (noventa) dias e:

I – não incidirá o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969; e

II – será aplicado o disposto no § 9º-A do art. 25 deste Decreto.

§ 9º No curso do prazo previsto no *caput* deste artigo, os créditos tributários objeto de negociação não serão óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 10. O pagamento referido no § 1º deste artigo compreende o uso de precatórios para amortização ou liquidação do remanescente, na forma do § 11 do art. 100 da Constituição Federal.”

Ressalta-se que o inteiro teor do PL 2.834/2023 – que deu origem à Lei nº 14.689/2023 – é idêntico à exposição de motivos da MP 1.160/2023, o qual herda, na razão consequencialista, os mesmos dados financeiros – sem qualquer fundamentação técnica –, apenas informando-os, tentando impactar os votantes (Câmara e Senado); comunicando que se arrecadou cerca de R\$ 177 bilhões quando o voto de qualidade era favorável ao Fisco e que a perda no caixa quando o voto passou a ser em prol do contribuinte foi de R\$ 59 bilhões.

Há de apontar-se que o Carf tem por função – e obrigação – o pleno controle de legalidade e da juridicidade administrativa; todavia, a postura reivindicativa ao retorno do voto de qualidade do representante da Fazenda Nacional confirma, espantosamente, o quanto o Governo crê que esse voto será sempre favorável aos seus interesses: sendo parte e juiz da causa, afastando, certamente, a paridade e a imparcialidade da jurisdição.

Diante dessa explanação introdutória, identifica-se que o retorno do voto de qualidade do Carf infringe diretamente o princípio da irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos contribuintes, princípio que encontra esteio nos “objetivos fundamentais da República” (art. 3º, II, da CF c/c o art. 1º do CPC), bem como ao princípio do não confisco no âmbito processual tributário administrativo (art. 150, IV, da CF).

2 AS BASES DO PRINCÍPIO DA IRREVERSIBILIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PROCESSUAIS DOS CONTRIBUINTE E A INFRINGÊNCIA A ELE

O dever de proteção ao contribuinte, exercido pelo Estado, ainda que enquanto julgador no Carf exige que o Conselheiro representante da Fazenda Pública não cause danos e nem prejudique o contribuinte nem mesmo cause prejuízo aos seus negócios em nome do interesse público.

Incorpora-se a tese do constitucionalismo compromissado com as pessoas no tema: os contribuintes. As garantias fundamentais, enquanto compromisso assumido frente à Constituição, são elementos voltados à consecução do Estado e aos interesses do administrado, desviando-se de uma constitucionalidade política, isso porque “os direitos fundamentais são limite para atuação de qualquer poder público”⁹.

9 ABBoud, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. *E-book*.

Os princípios constitucionais reconhecidos exigem proporcionalidade, justiça e adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas atividades - administrativas ou legislativas - e os fins por ela almejados, levando-se em consideração os critérios constitucionais, legais, racionais e coerentes.¹⁰

Entre os limites constitucionais fundamentais no processo administrativo, tem-se o princípio devido processo legal do processo administrativo, previsto no art. 5º, LIV, da CF combinado com o art. 2º, I, da Lei nº 9.784/1999. Nesses contornos, inafastáveis são os valores sociais de “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”¹¹ em “observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”¹².

Infere-se que o retorno do voto de qualidade no Carf extingue a conquista de um avanço social consubstanciado no direito de ser proferido o voto de desempate pelo Conselheiro representante da parte que sustenta a máquina pública e que gera riquezas para o País, ou seja, o contribuinte.

O princípio da vedação ao retrocesso social funciona como um limite à reforma, onde se busca proteger a sociedade e os grupos vitimizados contra a superveniência de lei que pretenda atingir, negativamente, o direito social já conquistado em sede material legislativa.

[...]

O princípio apresenta, ainda, uma vertente voltada para o Judiciário, onde a interpretação conferida à norma jurídica, em seus aspectos de validade existência, deve igualmente entender pela vedação ao retrocesso, buscando aquela leitura que fortaleça direitos, e não os diminua ou enfraqueça.¹³

10 TESSARI, Cláudio; PINHEIRO, Camila Bandel N. A exclusão do Simples Nacional por dívidas tributárias: infringência a função social da empresa e do trabalho e aos direitos humanos. In: DUTRA, Cristiane Feldmann; RUDNICKI, Dani (coord.). *Coletâneas de direitos humanos: egressos do mestrado UniRitter*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. II, 2017. p. 68. (49-68).

11 Art. 2º, IV, da Lei nº 9.784/1999.

12 Art. 2º, VIII, da Lei nº 9.784/1999.

13 SILVA, Cristina Maria Gama Neves da; PEREIRA, Natália Mariel F. de S.; ROBALDINHO, Ana Beatriz e HERMES, Manuellita. O princípio da vedação ao retrocesso: a necessária aplicação quanto ao financiamento de candidaturas de mulheres e pessoas negras. *Jota*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/elas-no-jota/o-principio-da-vedacao-ao-retrocesso-27072023>. Acesso em: 12 jan. 2024.

Então, o Estado deve abster-se de tomar posturas que extingam ou relativizem conquistas de direitos fundamentais ainda mais, como no caso em tela, com base exclusivamente em questões consequencialistas, ou seja, razões de caixa, já que o art. 3º da CF determina que “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil [...] II – garantir o desenvolvimento nacional”. Em complemento, o CPC, de acordo com as disposições constantes em seu art. 1º, determina que “o processo civil será ordenador, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil”.

Em decorrência, “com o objetivo de dar ao empresário a segurança jurídica de que necessita no campo da tributação, o contribuinte brasileiro tem prestigiado o princípio da legalidade tributária”¹⁴, exigindo nos processos administrativos a sua imposição, defendendo-a na forma do princípio da legalidade processual e abrindo um flanco aos princípios do contraditório e da ampla defesa¹⁵.

Nessa perspectiva, não decorrente, mas em mesma reserva, tem-se a Súmula nº 162 expedida pelo Carf, especificamente, aproveitada para prestigiar os princípios do contraditório e da ampla defesa, leia-se: “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”¹⁶. “Em síntese: o processo administrativo, informado pela ampla defesa e pelo contraditório, revela-se como antídoto aos atributos do ato administrativo”¹⁷.

14 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 202.

15 Lei nº 8.784/1999:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

[...]

IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.”

16 Súmula Vinculante nº 162/Carf, conforme a Portaria ME nº 12.975, de 10.11.2021, DOU de 11.11.2021. Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 12 jan. 2024.

17 SIQUEIRA, Natercia Sampaio; SIQUEIRA, Ana Luísa Sampaio. Ampla defesa e contraditório na constituição do crédito tributário: para uma justa tributação. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil 2015*. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 639.

A segurança jurídica, de um modo geral, é um supraprincípio do direito processual como um todo, o que não seria diferente nos julgamentos administrativos. Para tanto, a Lei nº 9.784/1999 – que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal” –, buscando consonância com a CF, prescreveu em seu art. 2º que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção.¹⁸

Tendo como base o Estado Democrático de Direito, “as funções públicas estão, todas elas, condicionadas pelos cumprimentos destes objetivos [constitucionais], ficando sua discricionariedade desenhadas por tais conteúdos”¹⁹.

Também, constata-se que com a revogação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 – referente ao desempate com voto de qualidade favorável ao contribuinte – haverá inequívoca infração ao princípio da proteção da confiança – por sua vez, diretamente deduzido do Estado de Direito –, que, de sua parte, implica a inconstitucionalidade de todas as medidas que inequivocamente venham a ameaçar o padrão das prestações já alcançadas, sendo que essa proibição de retrocesso pode ser considerada uma das consequências da perspectiva jurídico-subjetiva dos direitos fundamentais na sua dimensão prestacional, que, neste contexto, assumem a condição de verdadeiros direitos de defesa contra medidas de cunho retrocessivo, que tenham por objeto a sua destruição ou redução²⁰.

Assim, é possível identificar a possibilidade de ser reconhecida a existência de um princípio de proibição de relativização de conquistas

18 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 89.

19 STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzen de. Comentários ao artigo 3º da CF. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 152.

20 CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vidal. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra, 1999. p. 131.

de direitos fundamentais na ordem jurídico constitucional brasileira²¹, conforme constatado anteriormente.

Cabe ressaltar que no âmbito do Supremo Tribunal Federal cita-se o acórdão proferido pela 2ª Turma nos autos do AgRg-ARE 639.337/SP, transitado em julgado em 18.11.2011²², no bojo do qual “por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo” interposto pelo Município de São Paulo com a análise e a preservação do princípio da vedação ao retrocesso social, leia:

A PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL COMO OBSTÁCULO CONSTITUCIONAL À FRUSTRAÇÃO E AO INADIMPLEMENTO, PELO PODER PÚBLICO, DE DIREITOS PRESTACIONAIS.

O princípio da proibição do retrocesso impede, em tema de direitos fundamentais de caráter social, que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive.

A cláusula que veda o retrocesso em matéria de direitos a prestações positivas do Estado (como o direito à educação, o direito à saúde ou o direito à segurança pública, v.g.) traduz, no processo de efetivação desses direitos fundamentais individuais ou coletivos, obstáculo a que os níveis de concretização de tais prerrogativas, um vez atingidos, venham a ser ulteriormente reduzidos ou suprimidos pela Estado. Doutrina.

Em consequência desse princípio, o Estado após haver reconhecido os direitos prestacionais, assume o dever não só de torná-los efetivos, mas, também, se obriga, sob pena de transgressão ao texto constitucional, a preservá-los, abstando-se de frustrar – mediante supressão total ou parcial – os direitos sociais já concretizados.

Na realidade, a cláusula que proíbe o retrocesso em matéria social traduz, no processo de sua concretização, verdadeira dimensão negativa pertinente aos direitos sociais de natureza prestacional (como o direito à educação e à saúde, p. ex.), impedindo, em consequência, que os níveis de concretização dessas prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser ulteriormente reduzidos ou suprimidos pelo Estado, exceto na hipótese

21 FACCI, Lucio Picanço. Retrocesso legislativo quanto às hipóteses de cabimento do mandado de segurança contra atos jurisdicionais: considerações críticas sobre o artigo 5º, II, da Lei nº 12.016/2009. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo: Dialética, v. 108, p. 51, mar. 2012.

22 Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4063691>. Acesso em: 12 jan. 2024.

– de todo inócua na espécie – em que políticas compensatórias venham a ser implementadas pelas instâncias governamentais.²³

O papel exercido pelo princípio da proibição de retrocesso dos direitos fundamentais assume duas feições: seu caráter nominalmente negativo e um positivo. Positivo, porque “é dever do legislador manter-se no propósito de ampliar, progressivamente e de acordo com as condições fáticas e jurídicas (incluindo as orçamentárias), o grau de concretização à medida que nele se evolui”²⁴.

Complementando tal entendimento:

A distinção entre direitos positivos e negativos não deve ser confundida com a diferenciação de sons semelhantes entre liberdades positivas e liberdades negativas que Isaiah Berlin popularizou em *Four essays on freedom*, 1969, pp. 118-172. É verdade que direitos negativos e liberdade negativa significam aproximadamente a mesma coisa (liberdade de interferência), mas a liberdade positiva, tal como Berlin entendia, refere-se ou ao autogoverno democrático (ibid., pp. 160-163) ou a autorrealização humana, particularmente o domínio da paixão pela razão. Por outro lado, os ‘direitos positivos’, que Berlin nem sequer menciona e que são os que condicionam as decisões dos tribunais, são reivindicações individuais contra recursos fornecidos pelos contribuintes e administrados pelo governo.²⁵

Diante de tais características, tem-se que os argumentos consequencialistas financeiros do governo que fundamentam o retorno do voto de qualidade afrontam questões fundamentais dos direitos constitucionalmente protegidos.

Destaca-se que, recentemente – dezembro de 2023 –, o Partido Liberal, na condição de interessado²⁶, lançou mão do instrumento de

23 STF, AgRg-ARE 639.337/SP, 2ª T., Rel. Min. Celso de Mello, DJe-177 de 14.09.2011, J. 14.09.2011, Publ. 15.09.2011.

24 DERBI, Felipe. *O princípio da proibição do retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 202. *Apud* FERREIRA, Antonio Oneildo. Princípio constitucional do não retrocesso: entre a barbárie e a civilização. *Jota*, ago. 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/principio-constitucional-do-nao-retrocesso-06082015>. Acesso em: 12 jan. 2024.

25 HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *El costo de los derechos*. Por qué la libertad depende de los impuestos. 1. ed. 2. reimp. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2015. p. 57 (tradução nossa).

26 “Por sua vez, o controle repressivo judicial concentrado de constitucionalidade é outorgado, apenas e tão somente, ao Supremo Tribunal Federal. No qual não há propriamente partes no processo (na ação), mas

controle repressivo judicial de constitucionalidade, por meio de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.548/DF, distribuída ao Ministro Edson Fachin, STF, 2ª Turma²⁷, para que seja “declarada a inconstitucionalidade dos arts. 1º e inciso II, 17, da Lei nº 14.689/2023, restaurando-se a vigência do art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002”²⁸.

No bojo da referida demanda foi pleiteada a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia da norma impugnada “nos termos dos arts. 10 e 11 Lei nº 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 nº 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’”²⁹, pendente de análise.

Extraí-se, também, da petição inicial de tal ADI a referência expressa aos votos proferidos pelos Ministros Luís Roberto Barroso e Marco Aurélio nos autos das ADIs 6.399/DF, 6.403/DF e 6.415/DF, ao analisarem, na época, a “constitucionalidade do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, introduzido pela Lei nº 14.988/2020” reconhecendo a “constitucionalidade” de tal dispositivo legal, “entendendo que esse dispositivo, além de estar delimitado pela Constituição, carrega consigo elementos importantes para a manutenção da aplicabilidade da Constituição, preservando a isonomia e os direitos fundamentais”³⁰, sendo que tais ADIs ainda pendem de julgamento definitivo.

meros interessados, já que o pedido é a declaração por parte da Corte Suprema sobre a compatibilidade ou não da norma frente à Constituição Federal e, no caso do reconhecimento da inconstitucionalidade, o efeito da decisão é a retirada da norma do ordenamento jurídico e a eficácia é *erga omnes*.” (OLIVEIRA, Márcia Vogel Vidal. Da arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF. *Revista da AJUFERGS*, 3, p. 346. Disponível em https://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/daarguiodedescumprimentodepreceitofundamental_adpf.pdf. Acesso em: 12 jan. 2024)

27 Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6808110>. Acesso em: 12 jan. 2024.

28 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcesso-Eletronico.jsf?seqobjetoincidente=6808110>. Acesso em: 12 jan. 2024.

29 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcesso-Eletronico.jsf?seqobjetoincidente=6808110>. Acesso em: 12 jan. 2024.

30 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcesso-Eletronico.jsf?seqobjetoincidente=6808110>. Acesso em: 12 jan. 2024.

3 ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS FINANCEIROS DO GOVERNO FUNDAMENTARAM O RETORNO DO VOTO DE QUALIDADE: INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NO ÂMBITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

Considerando que nada “compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos de derivam do gesto de infidelidade ao texto da lei fundamental”³¹, estaria o Governo – ao retomar a vigência do voto de qualidade em prol do Fisco – infringindo o princípio do não confisco no âmbito processual tributário administrativo (art. 150, IV, da CF), tendo em vista que o Carf julga as reivindicações de inconstitucionalidade³² e ilegalidade apresentadas pelos contribuintes quando entende que esse foi tributado abusivamente (na forma confiscatória).

Essa conclusão fundamenta-se nas razões consequentialistas de quebra de caixa arguidas pelo Governo para justificar a sua intenção de aprovação do voto de qualidade em prol do Fisco. Historicamente, o argumento financeiro é invocado pelo Governo para justificar os seus excessos; todavia, as “razões de estado, por sua vez, não podem ser invocadas para legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e a valores essenciais que informam o nosso sistema de direito constitucional positivo”³³.

Não se concebe a premissa de que, para um suposto aumento de arrecadação, se reinstitua um sistema de julgamento que, à toda evidência, malfeire 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.³⁴

As razões de ser da lei, particularmente no ponto sobre o voto de qualidade, manifestam expressamente o interesse arrecadatório e a con-

31 STF, ADI 2.010-2/DF, Medida Cautelar, Pleno, Rel. Min. Celso de Melo, J. 30.09.1990, v.u., DJ 12.04.2002, Ementário nº 2064-1 (grifou-se).

32 Lembre-se que “o Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, apenas julga a matéria (Súmula Carf nº 2. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 12 jan. 2024).

33 Trecho da ementa da ADI 2010-QO, Tribunal Pleno, Rel. Celso de Mello, J. 13.06.2002, DJ 28.03.2003, p. 00064; Ement., v. 02104-01, p. 00184.

34 Petição inicial da ADI 7347. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765249780&prclD=6562511#>. Acesso em: 12 jan. 2024.

seuente catástrofe financeira que as decisões com o voto de qualidade privilegiando os contribuintes representariam. O Poder Executivo sequer disfarça a parcialidade e a dependência do valor que será arrecadado com o voto de qualidade em favor do Fisco, veja-se pela justificativa extraída do PL 2.384/2023:

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.

O discurso consequencialista arrecadatário apresentado é substanciado no impacto tributário ao caixa fiscal desprovido de critérios técnicos, provavelmente calculado sob estimativa, inclusive ausente de documentos probatórios. “Como se sabe, não são interesses arrecadatários 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”³⁵.

Exige-se o mínimo de coerência entre a atuação do Estado e a sua necessidade. Ainda que imperfeito, o Governo deve pautar-se pela ética pública e em defesa do Estado Democrático de Direito, ao qual o Poder Executivo foi investido. A zona de discricionariedade é limitada. “Apesar de as receitas tributárias constituírem o caixa do Estado, essa arrecadação não deve sobrepor os interesses públicos, de manutenção e estrutura da Administração Pública, aos interesses sociais”³⁶.

Considerar que o prejuízo financeiro da Fazenda Pública é agravado pelo voto de qualidade em favor do contribuinte não é argumento legal a ser aproveitado quando da edição de novo dispositivo. Essa razão é percebida exclusivamente sob a ótica privilegiada do Fisco, com in-

35 Petição inicial da ADI 7347. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765249780&prclD=6562511#>. Acesso em: 12 jan. 2024.

36 TESSARI, Cláudio. *A modulação dos efeitos no STF: parâmetros para definição do excepcional interesse social*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2023. p. 264.

teresse parcial: interesse público. Postura que premia o comportamento ilegal e inconstitucional do Poder Legislativo e “a violação da Constituição patrocinada pelo Estado é muito mais violenta do que a infração patrocinada pelo contribuinte”³⁷.

As consequências financeiras não são justificativas para ignorar a afronta à legalidade e à constitucionalidade, o Governo deve submeter-se às regras de conduta por ele estruturada, “sob pena de a Constituição, as leis, as regras e os princípios, não possuírem mais qualquer razão de ser”³⁸. A queda na arrecadação, ou a estimativa desta, não valida o reconhecimento do voto de qualidade ser em benefício do Fisco.

“Como consequência das disposições constitucionais que impõem às autoridades administrativas o respeito à lei, diz-se que a Administração Pública tem o dever não apenas de praticar atos em conformidade com a lei, mas também de corrigir aqueles que eventualmente sejam praticados em desconformidade com a lei”³⁹, o que justifica, por si só, a existência do processo administrativo fiscal.

A razão de ser do Carf encontra respaldo no art. 5º, XXXIV, da CF, o qual assegura a todos o direito de petição aos Poderes Públicos, aqui ao que importa: os processos administrativos que discutem tributos federais. Esse direito de petição garante o “direito democrático-participativo”⁴⁰ e abrange a defesa – além das ilegalidades e inconstitucionalidades – do abuso de poder do Estado.

Diferente do que disse o Ministro da Fazenda Fernando Haddad em entrevista⁴¹ ao programa “Canal Livre” da Band, entre os minutos

37 JOBIM, Marco Félix; TESSARI, Cláudio. Críticas à aplicação do efeito modulador pró-fisco, no Brasil, em processos judiciais que tratam da matéria tributária: segurança jurídica, confisco e enriquecimento injustificado do Estado. In: LUCON, Pedro Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. *Panorama atual do novo CPC*. São Paulo: Empório do Direito.com/Tirant lo Blanch, v. 3, 2019. E-book.

38 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perda de arrecadação não justifica validade de exigência tributária. *Conjur*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-12/consultor-tributario-perda-arrecadacao-nao-justifica-validade-exigencia-tributaria?imprimir=1>. Acesso em: 12 jan. 2024.

39 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Poder público e litigiosidade*. Indaiatuba: Foco, 2021. p. 4.

40 MARTINS, Leonardo. Comentários ao artigo 5º, XXXIV, a, da CF. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 380.

41 Trecho do diálogo:

Mediador Fernando Antônio Mitre da Silva – “O Carf tem uma lei nova que de certo modo é uma redenção, porque o CARF estava em mãos privadas”.

Fernando Haddad – “Foi privatizada a Receita Federal”.

15:37 a 15:50⁴², o Carf em momento algum, nem mesmo quando prevalecia o voto de qualidade favorável ao contribuinte, pode ser considerado órgão privado, quiçá ser privatizado. Pois, como bem posto na Lei nº 11.941/2009⁴³, o Carf⁴⁴ é vinculado ao Ministério da Fazenda, ou seja, é “órgão da administração pública federal direta”⁴⁵. Jamais podendo ser privatizado.

O Governo parece estar lutando por sua sobrevivência quando almeja prejudicar o contribuinte e fazer parecer que a questão financeira é de interesse social. Os prejuízos fiscais nas contas públicas não são de responsabilidade do contribuinte, ocorre que ele – contribuinte – não pode ser punido pela estrutura abarrotada do Estado e pela gestão financeira deste. “O poder constituinte originário fez questão de inserir na Constituição princípios tributários que equilibram a relação entre o contribuinte e o Estado. Assim o é pelo fato de esta relação ser naturalmente desigual”⁴⁶. “O direito serve à sociedade e não o contrário”⁴⁷.

Ainda que os julgamentos administrativos sejam compostos por dois representantes do Fisco e dois dos contribuintes que tenham por preceito a imparcialidade, os primeiros são pré-comprometidos e o empate é inerente ao resultado. Essa ideia é confirmada nas palavras do Ministro Fernando Haddad quando critica o voto de qualidade favorável ao

Mediador Fernando Antônio Mitre da Silva – “Privatizado o Carf. Isso é uma coisa meio absurda. Era né, já tá superado”.

Fernando Haddad – “Já tá superado”.

(Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6Kym2SdFj9c>. Acesso em: 27 set. 2023)

42 Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6Kym2SdFj9c>. Acesso em: 27 set. 2023.

43 “Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

44 Decreto nº 11.344/2023:

“Art. 64. Ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado judicante, paritário, cabe julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância e recursos especiais sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observado o disposto na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e no inciso II do *caput* do art. 25 e no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.”

45 Art. 1º do Decreto nº 11.344/2023.

46 LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Diretor Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, n. 158, p. 80, nov. 2008.

47 TESSARI, Cláudio. *A modulação dos efeitos no STF: parâmetros para definição do excepcional interesse social*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2023. p. 264.

contribuinte, pois, aos olhos dele, o voto de qualidade deve ser sempre a favor do Fisco. Leia o trecho da entrevista: “Desde que nós perdemos o voto de qualidade, lá atrás, no governo Bolsonaro, travou os julgamentos no Carf. Imagina um auditor, é a mesma coisa que você pegar quatro delegados e quatro detentos para julgar um *habeas corpus* sendo que o empate favorece o detento. Era isso o Carf”⁴⁸.

E mais, sequer é plausível arguir qualquer prejuízo fiscal quando o crédito é indevido ou inexistente.

Assim sendo, o retorno do voto de qualidade no Carf, além de caracterizar infringência ao princípio da irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos contribuintes, não poderia ter como principal motivação razões consequencialistas, ou seja, prejuízo financeiro à Fazenda Pública, sob pena de infringência, também, ao princípio do não confisco no âmbito do direito processual tributário administrativo.

CONCLUSÕES

O retorno do voto de qualidade, previsto na Lei nº 14.689/2023, caracteriza infringência aos princípios: a) da vedação ao retrocesso social (art. 3º, II, da CF c/c o art. 1º do CPC), na medida em que extingue a conquista de um avanço social consubstanciada no direito de ser proferido o voto de desempate pelo Conselheiro representante da parte que sustenta a máquina pública e que gera riquezas para o País, ou seja, o contribuinte; e b) do não confisco no âmbito processual tributário administrativo (art. 150, IV, da CF), na medida em que o Carf julga as reivindicações de inconstitucionalidade e ilegalidade apresentadas pelos contribuintes quando entende que foi tributado abusivamente (na forma confiscatória).

Por isso, o Governo deve submeter-se às regras de conduta dos entes públicos estabelecidos na Constituição Federal, sendo as consequências financeiras descabidas para justificar e ignorar as afrontas à legalidade e à constitucionalidade.

48 Entrevista ao Programa “Canal Livre” da Band – entre os minutos 16:58 e 17:21. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6Kym2SdFj9c>. Acesso em: 12 jan. 2024.

Ainda que imperfeito, o Governo deve pautar-se pela ética pública e em defesa do Estado Democrático de Direito, ao qual o Poder Executivo foi investido. Exigindo-se o mínimo de coerência entre a atuação do Estado e a sua necessidade.

Analizando a edição da Lei nº 14.689/2023, o Governo parece estar lutando por sua sobrevivência quando almeja prejudicar o contribuinte e fazer parecer que a questão financeira é de interesse social.

Entretanto, os prejuízos fiscais nas contas públicas não são de responsabilidade do contribuinte, restando inadmissível a punição desse pela estrutura abarrotada do Estado e pela gestão financeira deste que se constituem em questões de interesse público, e não de interesse social.

Ademais, o princípio da proibição do retrocesso social impede que sejam desconstituídas e/ou relativizadas as conquistas já alcançadas pelo cidadão – como o voto de qualidade em favor do contribuinte em caso de empate no julgamento proferido pelo Carf –, sob pena de infringência e/ou negativa de vigência a Constituição Federal.

Assim sendo, com base em um suposto aumento arrecadatório não se pode trazer à tona um sistema de julgamento de processos administrativos fiscais que cause infringência e/ou negativa de vigência a princípios fundamentalmente constitucionais.

Demonstrou-se, ainda, que tal entendimento é corroborado por meio da análise do conteúdo: a) do acórdão proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal nos autos do AgRg-ARE 639.337/SP; b) dos votos proferidos pelos Ministros Luís Alberto Barroso e Marco Aurélio nos autos das ADIs 6.399/DF, 6.403/DF e 6.415/DF, que foram interpretados e referidos na petição inicial da ADI 7.548/DF apresentada pelo Partido Novo, distribuída no referido Tribunal em dezembro de 2023.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. *E-book*.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vidal. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra, 1999.

DERBLI, Felipe. *O princípio da proibição do retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

FACCI, Lucio Picanço. Retrocesso legislativo quanto às hipóteses de cabimento do mandado de segurança contra atos jurisdicionais: considerações críticas sobre o artigo 5º, II, da Lei nº 12.016/2009. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo: Dialética, v. 108, p. 51, mar. 2012. ISSN 1678-3778.

FERREIRA, Antonio Oneildo. Princípio constitucional do não retrocesso: entre a barbárie e a civilização. *Jota*, ago. 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/principio-constitucional-do-nao-retrocesso-06082015>. Acesso em: 12 jan. 2024.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, CASS R. *El costo de los derechos*. Por qué la libertad depende de los impuestos. 1. ed. 2. reimp. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2015.

JOBIM, Marco Félix; TESSARI, Cláudio. Críticas à aplicação do efeito modulador pró-fisco, no Brasil, em processos judiciais que tratam da matéria tributária: segurança jurídica, confisco e enriquecimento injustificado do Estado. In: LUCON, Pedro Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. *Panorama atual do novo CPC*. São Paulo: Empório do Direito.com/Tirant lo Blanch, v. 3, 2019. E-book.

LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando diretos aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Diretor: Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, n. 158, nov. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perda de arrecadação não justifica validade de exigência tributária. *Conjur*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-12/consultor-tributario-perda-arrecadacao-nao-justifica-validade-exigencia-tributaria?imprimir=1>. Acesso em: 12 jan. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Poder público e litigiosidade*. Indaiatuba: Foco, 2021.

MARTINS, Leonardo. Comentários ao artigo 5º, XXXIV, a, da CF. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 378-385.

OLIVEIRA, Márcia Vogel Vidal. Da arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF. *Revista da AJUFERGS*, 3, p. 341 a 375. Disponível em https://www.ajufers.org.br/arquivos-revista/3/daargiodedescumprimentodepreceitofundamental_adpf.pdf. Acesso em: 12 jan. 2024.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SILVA, Cristina Maria Gama Neves da; PEREIRA, Natália Mariel F. de S.; ROBALDINHO, Ana Beatriz; HERMES, Manuellita. O princípio da vedação ao retrocesso: a necessária aplicação quanto ao financiamento de candidaturas de mulheres e pessoas negras. *Jota*, Jul. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opinioe-analise/colunas/elas-no-jota/o-principio-da-vedacao-ao-retrocesso-27072023>. Acesso em: 12 jan. 2024.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio; SIQUEIRA, Ana Luísa Sampaio. Ampla defesa e contraditório na constituição do crédito tributário: para uma justa tributação. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil 2015*. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 634-645.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzen de. Comentários ao artigo 3º da CF. In: CANOTILHO, J. J. Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 149-154.

TESSARI, Cláudio; PINHEIRO, Camila Bandel N. A exclusão do Simples Nacional por dívidas tributárias: infringência a função social da empresa e do trabalho e aos direitos humanos. In: DUTRA, Cristiane Feldmann; RUDNICKI, Dani (coord.). *Coletâneas de direitos humanos*: egressos do mestrado UniRitter. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. II, 2017. p. 49-68.

TESSARI, Cláudio. *A modulação dos efeitos no STF*: parâmetros para definição do excepcional interesse social. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2023.