

PARECER JURÍDICO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA AUTOMATICIDADE DA PREVALÊNCIA DAS TESES DOS CONTRIBUINTES NOS CASOS DE EMPATE DE VOTOS NOS JULGAMENTOS DO PAF JUNTO AO CARF

THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE AUTOMATICITY OF THE PREVALENCE OF TAX PAYER'S THESES IN CASES OF TIE VOTES IN TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE TOWARDS ADMINISTRATIVE COUNCIL OS TAX APPEALS

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade de Brasília – UnB. Advogado e parecerista. Diretor fundador da revista *Fórum de Direito Tributário*. Email: othonsaraiva.filho@gmail.com

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ -, através do seu ilustre Presidente o Dr. José Ernane Brito, consultamos acerca da constitucionalidade do dispositivo do artigo 28 da Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, que insere o artigo 19-E na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que prevê a automaticidade da prevalência das teses dos contribuintes nos casos de empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.¹

2. Honrou-nos o SINPROFAZ com as seguintes questões:

1ª) Haveria justificativa lógica para a adoção dessa nova sistemática de solução de litígios na seara administrativa, com a admissão de prevalência automática das teses dos contribuintes nos casos de empate de votos nos julgamentos do CARF pertinentes aos processos administrativos fiscais?

¹ Contra este dispositivo do art. 28 da Lei 13.988, de 14/4/2020, que insere o artigo 19-E na Lei nº 10.522, de 19/7/2002, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal – ANFIP ajuizou ADI nº 6.415/DF, relator Ministro Marco Aurélio.

2ª) A norma do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002 é constitucional?

I – A CONTEXTUALIZAÇÃO DA CONSULTA

3. Com um desesperado viés arrecadatário decorrente do cenário de crise fiscal que o país e o mundo atravessam, situação ainda mais agravada depois com a pandemia do novo coronavírus 19, o Chefe do Poder Executivo Federal editou e enviou para deliberação do Congresso Nacional a Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, dispondo sobre a controversa figura da transação tributária nas hipóteses que especifica.

4. Em nenhum dispositivo, porém, a Medida Provisória nº 899, de 6/10/2019 tratou do funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - e, tampouco, do critério de desempate dos julgamentos por ele realizados, sendo que, inclusive, o seu artigo 5º, §2º, inciso I, vedava a transação envolvendo a redução do montante principal do crédito inscrito em dívida ativa da União.

5. A tramitação da MP nº 899/2019 no Congresso Nacional originou o Projeto de Lei de Conversão nº 2, de 2020, cujo texto propôs sensíveis modificações ao texto original dessa medida provisória.

6. Dentre essas inovações promovidas pelo Congresso Nacional, consolidou-se, na redação final do Projeto de Lei de Conversão nº 2 de 2020, em seu artigo 28, o acréscimo do artigo 19-E à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que trata sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, sendo, em seguida tal projeto de conversão da medida provisória encaminhada à sanção presidencial.

7. Como não sucedeu o veto presidencial a este preceptivo do artigo 28 do malsinado projeto de lei de conversão, foi sancionada e publicada a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, com a seguinte redação do seu artigo 28:

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.’

8. O objetivo desta consulta é o exame da constitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 que inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002.

II - A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 28 DA LEI Nº 13.988/2020 E, CONSEQUENTEMENTE, DO ART. 19-E DA LEI Nº 10.522/2002

9. Como palavras introdutórias, cumpre reconhecer que essa aspiração de prevalência automática, em caso de empate, das teses mais favoráveis ao contribuinte, com afastamento do voto de qualidade, nos julgamentos do processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, não apareceu de uma hora para outra.

10. Muitos devem lembrar que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB - ajuizou, em 20 de julho de 2017, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731², tendo o Instituto dos Advogados Brasileiros - IAB

² Nesta ADI nº 5.731, o Exmo. Sr. Procurador-Geral da República exarou Parecer no sentido do Parecer pelo não conhecimento ou, sucessivamente, pela improcedência do pedido, tendo a manifestação do Ministério Público Federal defendido que não invade a esfera reservada à lei complementar pelo art. 146 da Constituição da República a previsão legal de voto de qualidade e que esse tipo legítimo de desempate constitui critério político de desempate de votações é comumente adotado em órgãos deliberativos de composição colegiada, quer do Poder Executivo, quer do Poder Judiciário, que não representando, por si, afronta aos princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. Editada posteriormente a norma do art. 28 da Lei nº 13.988/2020 no mesmo sentido do pretendido pelo autor, o senhor Ministro Gilmar Mendes emitiu Decisão Monocrática extinguindo o processo por perda do objeto em face de surgimento

- ingressado no feito na condição de *amicus curiae*, contra a norma, agora revogada, do artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inserta pelo artigo 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009³ ⁴, que reservava o voto de qualidade aos Presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão administrativo paritário, integrante da estrutura do Ministério da Economia, constituído por igual número de representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes⁵.

11. A alegação era no sentido de que esses votos de qualidade, proferidos pelo representante da Fazenda Nacional, nos casos de empate de julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito do CARF seriam parciais (a favor do Fisco), ferindo a boa fé dos contribuintes de terem escolhidos percorrer, inicialmente, a via processual administrativa.

12. Assim, consideram alguns que a melhor solução, em caso de dúvida em face de empate de votos nos julgamentos de processos administrativos fiscais, na seara do CARF, seria, como, finalmente, a norma legal, em baila, agora dispõe, dar, nessas situações, a vitória automática aos contribuintes, com o equivocado uso

de norma jurídica superveniente em sentido contrário à norma legal atacada (*DJe* nº 97, 22/4/2020).

³ Eis o teor do preceptivo do §9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei nº 11.941/2009: “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.”

⁴ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A Constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF*, artigo que conclui pela constitucionalidade da norma do § 9º do art. 25 do Decreto 70.235/1972 (incluído pela Lei nº 11.941/2009), in “Revista Fórum de Direito Tributário ano 15, nº 90, Belo Horizonte: Ed. Fórum, nov. e dez. de 2017, p. 61 a 72.

⁵ Cumpre realçar que o STJ tem reconhecido legítimo, em nome do princípio da legalidade, o voto de qualidade no contexto do CADE, em situação semelhante ao CARF. Cf. STH-1ª T., REsp nº 966.930/DF, relatora Ministra Eliana Calmon, *DJ* 12/9/2007, p. 193.

extensivo analógico da norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)⁶.

13. Se fosse exata essa lógica de parcialidade dos representantes do Fisco Federal, e não é, essa inusitada figura da *suspeição por presunção* no direito administrativo brasileiro⁷, pelo menos, solucionaria um problema: o exagerado número de processos sobre lides tributárias, que abarrotam e tendem a inviabilizar a atuação responsável do Poder Judiciário.

14. Explica-se, já que o antídoto do antigo critério, vigente há muitos anos do voto de qualidade, é obstar a parcialidade desses votos de desempate por parte dos representantes da Fazenda Nacional, então, seria de se supor, o que também não acredito, que os advogados representantes dos contribuintes, com a mesma presumível parcialidade, apenas com sinal trocado, iriam sempre, corporativamente, votar a favor das teses mais favoráveis aos contribuintes.

15. Assim, se o contribuinte não quiser cumprir a sua obrigação de pagar tributos devidos, bastaria, em todas as ocasiões, promover o processo administrativo fiscal, contando, nessa ilógica presunção de parcialidade, com os votos dos seus representantes, o que demonstra o ferimento ao devido processo legal tanto material ou substantivo quanto formal e adjetivo (CF, art. 5º, LIV).

⁶ CTN. Art. 112. *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

⁷ Cf. GODÓY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro*, in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 99, Belo Horizonte: Editora Fórum, maio/junho de 2019, p. 127 a 141.

16. A malsinada novidade legislativa estimula a que os sujeitos passivos tributários não paguem espontaneamente os tributos - fonte principal da arrecadação tributária - e venham a passar a fazer uso, ainda com mais frequência, do processo administrativo fiscal, já que um empate de votos já lhes assegura a desobrigação de pagar os tributos.

17. Já que, com o simples empate, configurando-se pretensamente a dúvida na interpretação, obteria o contribuinte, com desrespeito à reserva legal (CF, art. 150, *caput*, inciso I, e § 6º, c/c os arts. 97 e 156, ambos do CTN), a extinção peremptória da obrigação e a extinção do crédito tributário, que estava em constituição, não podendo o Fisco Federal, salvo se comprovasse, em cada caso concreto, a ilegalidade dolosa concernente à decisão administrativa irreformável na órbita administrativa, ajuizar a respectiva ação anulatória⁸, enquanto que, se falhasse, ainda teria o contribuinte o direito de recorrer ao Poder Judiciário em defesa dos seus direitos.

18. Pondere-se que o princípio da inafastabilidade de acesso ao Poder Judiciário, consagrado no inciso XXXV, do art. 5º, da Constituição Federal, de 1988, pode ser aplicado, também, a favor do ente estatal, quando tenha este direito subjetivo ferido ou ameaçada.

19. De modo que se pode cogitar, outrossim, da inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, por agravar, desarrazoadamente, a restrição do artigo 156, IX, do CTN diante da determinação da prevalência automática das teses dos contribuintes em todos os casos em que tenha havido empate nos votos dos julgamentos dos processos administrativos fiscais perante o Colegiado

⁸ CTN. Art. 156. *Extingue-se o crédito tributário: ... IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.*

Administrativo Fiscal Federal, causando assim, a extinção do correspondente crédito tributária e a vedação de a Fazenda Pública recorrer ao Poder Judiciário para anular tal decisão administrativa.

20. Estamos em um Estado Fiscal democrático de Direito, onde há a legítima cobrança de o Estado custear, com os recursos provenientes dos tributos, os direitos fundamentais individuais relativos à preservação da vida, à saúde, à educação, à cultura, à habitação, ao trabalho, e assim por diante.

21. Sem as legítimas receitas públicas derivadas da espécie tributária não há como o Estado cumprir esse seu encargo, ainda que exista a teoria que veda retrocessos na área das conquistas da humanidade, o que demonstra a inconveniência da permanência do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 e, conseqüentemente, do art. 19-E da Lei nº Lei nº 10.522/2002.

22. Assim, a inovação, em comento, promovida pelo Congresso Nacional vai de encontro até mesmo a um dos objetivos da Medida Provisória nº 899/2019 de incremento da arrecadação tributária⁹.

⁹ A necessidade premente de declaração de inconstitucionalidade da norma do art. 28 da Lei nº 13.988/2020, é notória, quanto mais em face da crise fiscal que o País atravessa e do desequilíbrio financeiro decorrente da pandemia do coronavírus 19, em função dos valores em litígio no CARF, cuja solução foi dada através do voto de qualidade do Presidente, no âmbito das Turmas ou da Câmara Superior de Recursos, nos últimos três anos, na ordem de aproximadamente 248 (duzentos e quarenta e oito) bilhões. O mesmo se diga em relação à expectativa dos julgamentos para este ano de 2020 (aproximadamente R\$ 29 bilhões, conforme informações fornecidas pelo Ministério da Economia, por meio de resposta à solicitação nº 03006.007183/2020-84, na forma da “Lei de Acesso à Informação”, Lei nº 12.527/2011). Ademais, dado que a Presidência das Câmaras e das Turmas são cargos ocupados por Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, isto não necessariamente implica ser o seu voto favorável ao Fisco, tanto assim que se estima que, em 2019, dos 5,3% votos de qualidade, 1,3% foi favorável aos contribuintes (24,53% dos votos de qualidade). Por sua vez, até fevereiro de 2020, dos 3,2% dos votos de qualidade, 1,3% favoreceram aos contribuintes (40,63%) (Cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. *O voto de qualidade não é problema do Carf*. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 1º de abril de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/direto-carf-voto-qualidade-nao-problema-carf>. Acessado em 21 de maio de 2020).

23. Tanto é inconveniente a inclusão do artigo 19-E na Lei nº Lei nº 10.522/2002, promovida pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que, repita-se, certamente, irá desestimular o pagamento voluntário dos tributos federais, fonte da grande maioria da arrecadação federal, pois, se o contribuinte conseguir apenas um empate de votos nos julgamentos do processo administrativo fiscal perante o CARF, isso já lhe garantirá, automaticamente, a dispensa definitiva, tanto na seara administrativa, quanto no âmbito judicial, do seu dever de pagar tributo, com a extinção definitiva do correspondente crédito tributário que estava em constituição.

24. Mas a norma do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que inseriu o artigo 19-E à Lei nº 10.522/2002, não é somente inconveniente é, também, manifestamente inconstitucional.

25. Colime-se a inconstitucionalidade da inovação legislativa, em exame, em relação ao artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias da Constituição brasileira, norma acrescentada pela Emenda Constitucional nº 96/2016, o qual dispõe que *a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renuncia receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro*, o que não foi observado, e não se duvida que a inovação legislativa, em análise, se implementada, irá reduzir sensivelmente a arrecadação tributária da União.

26. O mesmo se pode dizer em relação ao descumprimento ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que trata de requisitos para toda espécie de renúncia de receitas tributárias.

27. O artigo 146, *caput*, inciso III, da Constituição Federal, de 1988, atribui competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre definição de tributo¹⁰ e de suas espécies e sobre obrigação, lançamento, crédito, interpretação.

28. Especificamente no campo da interpretação de regras tributárias materiais ou substanciais, os aspectos objetivos, subjetivos e quantitativos do tributo em si, vale dizer, as normas pertinentes à parte principal do crédito tributário, o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25/10/1966, confia ao intérprete a incumbência de, fugindo de quaisquer preferências apriorísticas, se esforçar para esclarecer o real, o verdadeiro significado e alcance dessas normas.

29. A Lei nº 5.172/1966, originariamente lei ordinária, mas recebida com *status* de lei complementar pela Carta Política, estabeleceu apenas uma única exceção em relação a essa vedação de posições apriorísticas, ou seja, autorizou tão somente a utilização de interpretação mais benigna aos contribuintes nos casos de dúvidas em relação à infração tributária e à cominação de penalidade (CTN, art. 112).

30. Impende ressaltar que nem a Constituição Federal planejou dar essa vitória automática a favor dos contribuintes em casos de empate nos julgamentos do processo administrativo fiscal perante Colegiado Administrativo Fiscal, nem se pode conceber que o artigo 112 do CTN pretendeu estender a chamada “interpretação benigna” para o tributo em si ou para as normas de direito específico tributário, mas sim, repita-se, restringiu essa interpretação mais favorável aos contribuintes em casos de dúvidas, apenas e tão somente, para as infrações tributárias e para as consequentes penalidades tributárias, ou seja, para os créditos relativos ao Direito Tributário-Penal.

¹⁰ O art. 3º do CTN define tributo como prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

31. Tanto isto é exato, que a Lei nº 5.172, de 20 de outubro de 1966 – CTN, no *caput* do seu artigo 112, utiliza a palavra *acusado*, e não *sujeito passivo* ou *contribuinte* ou *responsável tributário*.

32. Consequentemente, é evidente que o Código Tributário Nacional apenas autorizou a interpretação benigna, quando a própria norma, que estabelece uma infração administrativa fiscal, ou que fixa a penalidade de infração administrativa fiscal, ou os fatos relativos à essa infração sejam duvidosas, ou quando os fatos específicos relacionados com essas normas de Direito Tributário-Penal sejam duvidosos, e não quando possa existir alguma dificuldade ou divergência de interpretação da norma material ou substancial de natureza exclusivamente tributária.

33. Portanto, a regra do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que introduziu o artigo 19-E à Lei nº 10.522/2002, é inconstitucional por invadir o campo de competência reservado pela Lei Maior à lei complementar, dispondo de forma contrária ao artigo 112 do CTN, ou seja, desrespeita, diretamente, à Constituição por transformar a única exceção, estabelecida pelo CTN, em regra geral, inclusive em relação à interpretação da legislação do próprio crédito tributário principal, estendendo indevidamente a interpretação benigna além das dúvidas acerca das infrações da legislação tributária e das cominações de penalidades.

34. Destarte, a infortunada inovação legislativa incorre em vício de inconstitucionalidade ao invadir o campo reservado pela Constituição à lei complementar, exorbitando da disciplina definida por lei complementar, na medida em que transforma, num passe de mágica, em regra geral, inclusive, aplicável para o tributo em si, para a parte do principal do crédito tributário, a única ressalva de autorização dada pelo CTN, que é no sentido de permitir o uso da interpretação mais favorável ao acusado no caso de dúvida quanto à infração tributária e à cominação de penalidades.

35. Há, no artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que introduziu o artigo 19-E à Lei nº 10.522/2002, uma não usual prevalência dos interesses privados sobre os interesses públicos, em desarmonia do que decorre da emanção da indisponibilidade do tributo e do princípio republicano e da soberania estatal (CF, art. 1º).

36. Além dessa inversão de valores, fazendo a prevalecer o interesse privado em relação ao interesse público, esta novel norma forjada pelo Congresso Nacional apresenta um estranho enfraquecimento à presunção de legitimidade dos atos administrativos, como expressão dos princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade ou da finalidade, os quais se sujeita a Administração pública (CF, art. 37, *caput*), inclusive minimizando essa presunção, ainda que não absoluta, de legitimidade do lançamento ou da autuação fiscal e da decisão de colegiado administrativo fiscal, em face dessa já comentada ilógica e irreal figura da suspeição por presunção no direito administrativo pátrio.

37. Ora, a Constituição da República impõe, como uns dos princípios orientadores da Administração Pública, os princípios da legalidade e da moralidade,¹¹ ou seja, o da imparcialidade, além do princípio da finalidade ou da impessoalidade (CF, art. 37, *caput*).

38. Assim, o agente fazendário cumpre a Constituição e às leis tributárias não arrecadando o máximo possível e a qualquer custo; mas sim lançando o crédito tributário, decorrente de obrigações tributárias principal e acessória, com total observância à lei e decidindo as reclamações e os recursos administrativos de

¹¹ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *O princípio da moralidade da administração pública*, “Revista de Informação Legislativa”, ano 33, nº 132, Brasília: Senado Federal – Subsecretaria de Edições Técnicas, outubro/dezembro de 1996, p. 125 a 129.

conformidade com o que é legalmente devido, diante também do princípio da indisponibilidade dos créditos públicos.

39. Consoante a lição de Hely Lopes Meireles:

“Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração (art. 37 da CF), que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Daí o art. 19, II, da CF proclamar que não se pode ‘recusar fé aos documentos públicos’¹².”

40. Além de representar uma afronta ao disposto no inciso II do artigo 19, da Constituição da República,¹³ que veda *recusar fé aos documentos públicos*, mostra-se fora da realidade a suposição de que os Presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais, representantes da Fazenda Nacional, teriam o dever de decidir, nesses votos de minerva, sempre a favor do Fisco.

41. Não é assim, tanto não é que não é incomum, existindo até muitas decisões, que tais autoridades julgadoras administrativas expeçam votos de qualidade ou de minerva a favor dos contribuintes, embora possam, eventualmente, existir, nos processos administrativos fiscais, mais resultados favoráveis ao Fisco do que a ele desfavoráveis, mas isto também pode suceder nos processos judiciais.

42. De modo que, ao contrário do que fora propalado, e o que foi, inconstitucionalmente, estabelecido agora em favor dos contribuintes, muitas

¹² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, BURLE FILHO, José Emmanuel. BURLE, Carla Rosado (atualizadores), 42ª edição, São Paulo: Malheiros, 2016, p. 182.

¹³ CF/1988. Art. 19. *É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II – recusar fé aos documentos públicos.*

desses votos de desempates, proferidos pelo competente representante do Fisco Federal, vinham sendo favoráveis aos contribuintes, justamente pela falta dessa automaticidade em casos de empate dos julgamentos dos processos administrativos fiscais perante o CARF.

43. A este respeito, traga-se a colação o reconhecimento de José Souto Maior Borges:

A atuação do Fisco no procedimento administrativo tributário é imparcial. Porque nele o Fisco persegue, como se disse, a descoberta da verdade material, é então indiferente ao objeto do processo sejam os fatos apurados ‘favoráveis’, e.g. a constatação do débito tributário, ou ‘desfavoráveis ao Fisco, tal como sucede com a verificação administrativa da inexistência de débito ou da ocorrência dos pressupostos legais para o desfrute de uma isenção tributária¹⁴.

44. De modo que, por ser o CARF órgão administrativo paritário, ciente da observância da legalidade e moralidade, o anterior modelo de voto de qualidade nos casos de empate assegurava a isonomia e a imparcialidade dos julgamentos proferidos por esse Tribunal administrativo, sendo facultado, ainda, ao contribuinte, diferentemente do que ocorre com a Fazenda Nacional, em caso de insucesso no processo administrativo fiscal, recorrer livremente ao Poder Judiciário.

45. Essa mudança do critério de desempate dos julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão vinculado ao Ministério da Economia e de composição paritária, com a igual número de participantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, implica na alteração da própria natureza do CARF, dado que se passará a conferir ao órgão estratégico da Administração Tributária Federal um caráter eminentemente privado, tendo em vista que os representantes

¹⁴ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. RJ: Forense, 1981. p. 108.

dos contribuintes, indicados por entidades privadas, passam a ter poder decisório soberano, bastando um empate de votos nos julgamentos, de modo que se os representantes dos contribuintes votarem a favor dos seus representados, estar-se-á assegurada automaticamente a prevalência das teses dos contribuintes, com a extinção de forma peremptória do crédito tributário e o conseqüente impedimento de o Fisco recorrer ao Poder Judiciário para rever tal decisão (CTN, art. 156, IX).

46. A manutenção dessa esdrúxula solução de conferir vitória automática aos contribuintes com o simples empate de votos no CARF geraria o esfacelamento de todo o modelo vigente do voto de qualidade, que também é aplicado em todas as outras instâncias administrativas que há no Brasil, especialmente em sede de agências reguladoras, a exemplo das fórmulas utilizadas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), Tribunal Marítimo, Tribunal de Contas da União (TCU), Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), Agência Nacional de Águas (ANA), Agência Nacional do Cinema (ANCINE), Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ), bem como pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), entre outros, pois poderia ser alegado o descumprimento da isonomia na solução dos processos em caso de empate.

47. Mas, as inconstitucionalidades não param aqui.

48. Houve, no caso em comento, descumprimento da assentada jurisprudência do Pleno do Supremo Tribunal Federal acerca das limitações inerentes ao Poder Legislativo de emenda durante a tramitação de projetos de conversão em lei de medidas provisórias editadas pelo Poder Executivo, de modo a garantir a pertinência temática entre os dois, vedando-se a configuração dos chamados

*contrabandos legislativos*¹⁵, uma vez que verifica-se a ausência de pertinência temática entre o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, fruto da aprovação do Projeto de Lei de Conversão nº 2, de 2020, e o texto original da Medida Provisória nº 899/2019, tendo em vista que, em nenhum dos seus preceptivos, a referida Medida Provisória tratou de transação ou redução ou dispensa da parte principal do crédito tributário relativo ao tributo em si, nem cuidou do funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, tampouco, do critério de desempate dos julgamentos por ele realizados¹⁶.

49. Assim a nova norma, em análise, viola os preceitos do artigo 7º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 - diploma legal este criado em obediência ao parágrafo do artigo 59 da Constituição Federal -, que impõem que *cada lei tratará de um único objeto e que a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão*.¹⁷

50. Sobre essa proibição do chamado “contrabando legislativo”, traga-se à colação a lição de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco:

A medida provisória pode ser emendada no Congresso, não mais perdurando a proibição nesse sentido que havia no regime do decreto-lei, na ordem constitucional pretérita.

¹⁵ Cf. STF-Pleno. ADI’s nº 5.127, relatora Ministra Rosa Weber, relator p/ acórdão Ministro Edson Fachin, j. 15/10/15, DJ 11/05/16, e nº 5.012, relatora Ministra Rosa Weber, j. 16/02/17, DJ 01/02/18.

¹⁶ Destaque-se que a MP nº 899/2019, como constava no seu art. 5º, §2º, I, rechaçou a possibilidade de versar a transação sobre o montante principal do crédito tributário inscrito em dívida ativa, deixando clara a sua aplicabilidade para possibilitar reduções tão somente em relação às multas tributárias e aos juros; jamais ao crédito tributário originário inscrito em dívida ativa.

¹⁷ A LC 95/1998 é ferida, ainda, no seu inciso III do artigo 3º, diante da ausência de expressa e clara cláusula de revogação do art. §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972.

...

As emendas apresentadas devem guardar pertinência com o objeto da medida provisória. O Supremo Tribunal assentou que o princípio democrático e o devido processo legislativo são incompatíveis com a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo de conversão de medida provisória em lei de matéria de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida provisória¹⁸.

51. De modo que o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 é formalmente inconstitucional por ferir o princípio democrático e o justo processo legislativo (CF/1988, art. 1º, *caput*; inciso LIV do artigo 5º; parágrafo único do artigo 59), de modo que o criado preceito do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 tem a mesma pecha.

52. Viola, outrossim, o artigo 28 da Lei 13.988 a Resolução do Congresso Nacional nº 1, de 2002, que veda a apresentação de emendas que versem sobre matéria estranha àquela tratada na Medida Provisória.

53. Da mesma forma que não pode, por exemplo, o Chefe do Poder Executivo editar medida provisória fixando a remuneração de magistrados ou estabelecendo reajuste dos *servidores* públicos ocupantes de cargos do Poder Legislativo, também, não pode o Congresso Nacional engendrar uma emenda parlamentar à medida provisória editada pelo Presidente da República em matéria de iniciativa privativa, ou seja, a organização e funcionamento de um órgão colegiado vinculado ao Poder Executivo, e sem pertinência temática com o texto original dessa medida provisória, por afronta artigo 1º, *caput*, inciso I e parágrafo único (valores da República, soberania e democracia); artigo 2º (separação dos Poderes); artigo 5º, inciso LIV (devido processo legal), artigo 61, § 1º, inciso III, alínea e, c/c o artigo 84, *caput*, inciso VI (competência privativa do Presidente da República

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira/BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional, São Paulo: Saraiva – Série IDP, 2018, p. 1.003.

para deflagrar de processo legislativo ordinário ou por meio de decreto autônomo sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos e sobre a organização e funcionamento da administração federal), todos da Constituição da República.

54. No caso em análise, o Congresso Nacional substituiu inconstitucionalmente o Presidente da República, iniciando, na prática, o processo legislativo sobre tema da competência privativa daquela autoridade, ao emendar medida provisória, colocando tema diverso dos que foram originariamente propostos pelo Chefe do Poder Executivo, quando do envio da Medida Provisória ao Poder Legislativo.

55. Ora, a iniciativa de norma jurídica sobre disciplina da composição, do funcionamento e da forma de deliberação de um Tribunal administrativo como o CARF, órgão este vinculado ao Ministério da Economia, é da competência privativa do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, não sendo constitucionalmente aceitável que o Poder Legislativo invada, com emenda a uma medida provisória, competência de outro Poder.

56. Ademais, como já demonstrado a Medida Provisória nº 899/2019 cuida de transação tributária em casos que especifica e, inclusive, veda redução da parte do principal do crédito tributário; não tendo cuidado do funcionamento do CARF, tampouco como se daria as deliberações desse colegiado administrativo fiscal.

57. Lamentavelmente, o que sucedeu, no caso em baila, foi a utilização oportunista do chamado “contrabando legislativo”, com usurpação da iniciativa do Chefe Poder Executivo e com desconsideração ao Poder Judiciário, posto que essa

prática tem sido combatida pela jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal¹⁹.

58. Em verdade, a intromissão anômala do dispositivo do artigo 28 da Lei 13.988/2020, que introduziu a nova regra de desempate dos julgamentos administrativos ocorridos no CARF, matéria estranha à prevista na Medida Provisória nº 899/2019, que, cuida de transação tributária em caso que especifica e, inclusive, veda qualquer redução do crédito tributário do principal, concernente ao tributo em si, revela, além da invasão do campo de iniciativa de norma legal de competência privativa do Presidente da República, a reprovável prática parlamentar de subtrair a apreciação da norma do devido debate público a que devem se submeter todos os atos normativos emanados pelo Poder Legislativo.

59. Rebate-se o eventual argumento de que a alteração legislativa à Medida Provisória 899/2019 encontraria pertinência temática com o artigo 19 do aludido diploma legal, isto porque este dispositivo não cuida do funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nem retira nada de sua jurisdição administrativa, nem trata de critério de desempate do caso de empate de votos de julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito do CARF, tendo apenas determinado que a Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará as hipóteses de transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário, inclusive de pequeno valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Economia.

¹⁹ Cf. STF: ADI 3.254/ES, relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* 2/12/2005. ADI 1.182/DF, relator Ministro Eros Grau, *DJ* 10/3/2006; ADI 2.329/AL, relatora Ministra Carmen Lúcia, *DJe* 116 25/6/2010; ADI 2.294/ES, relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJe* 176, 11/9/2014.

60. Ademais, em consonância com assentada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²⁰, a ausência de veto presidencial ao artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 não convalida o vício de inconstitucionalidade resultante do desrespeito pelos Parlamentares dos limites que lhes é inerente, ou seja, a aparente aquiescência do Chefe do Poder Executivo mediante sanção, expressa ou tácita, do projeto de lei, sendo dele, ou não, a prerrogativa usurpada, não tem o condão de sanar o vício de inconstitucionalidade que afeta, juridicamente, a proposição legislativa aprovada.

61. Ademais, a alteração da Medida Provisória nº 899/2019, com a introdução, no projeto de lei de conversão nº 2/2019, da norma da qual resultou o artigo 28 da Lei 13.988/2020, viola o *caput* do artigo 62 da Lei Maior diante da não observância dos requisitos de relevância e urgência, exigidos para a utilização dessa espécie normativa, tendo em vista que a modificação do critério de desempate dos julgamentos administrativos no CARF, com a alteração de critério do artigo 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72, incluso pela Lei nº 11.941/2009 (proveniente da Medida Provisória nº 449/2008), vigente há doze anos, não configura esses pressupostos de relevância e urgência.

III – RESPOSTAS OBJETIVAS

62. Passa-se, agora, a responder, sucinta e objetivamente, as indagações formuladas:

1ª) Haveria justificativa lógica para a adoção dessa nova sistemática de solução de litígios na seara administrativa, com a admissão de prevalência automática das

²⁰ Cf. STF-Pleno. ADI 1.050/SC, rel. Min. Celso de Mello, in *DJe*-176, 28/8/2018. RE 118.585/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 18/6/1999, p. 22. ADIMC 776/RS, rel. Min. Celso de Mello, in *DJ* 15/2/2006, p. 80.

teses dos contribuintes nos casos de empate de votos nos julgamentos do CARF pertinentes aos processos administrativos fiscais?

R) Com todas as vênias, não pelas seguintes razões:

i) tendo em vista que a justificativa desta nova sistemática decorre de uma presunção preconceituosa e irreal, pois desmentida categoricamente pelos fatos reais, de que os votos de qualidade dos representantes do Fisco seriam sempre ou quase sempre a favor da Fazenda Pública, o que, absolutamente, não corresponde à realidade. Criou-se, de forma infantil e descabida, a inusitada figura da *suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro*;

ii) se houvesse mesmo, na sistemática anterior, essa imparcialidade nos votos de qualidade do representante fazendário, tendo os contribuintes a prevalência automática de suas teses com o simples empate de votos nos julgamentos dos processos administrativos fiscais no âmbito do CARF, seria possível cogitar, ainda que me pareça também absurdo, de imparcialidade dos representantes dos sujeitos passivos tributários para sempre votarem a favor dos contribuintes e responsáveis tributários, o que acarretaria o não pagamento dos tributos e perda significativa da arrecadação tributária, indispensável para que o Estado brasileiro cumpra os seus encargos, nomeadamente, na direção de atendimento dos direitos humanos fundamentais, o que demonstra que a nossa sistemática é passível de ferir o devido processo legal tanto material ou substantivo quanto formal ou adjetivo (CF, art. 5º, LIV);

iii) não é incomum, existindo até muitas decisões, que tais autoridades julgadoras administrativas expeçam votos de qualidade ou de minerva a favor dos contribuintes, embora possam, eventualmente, existir, nos processos administrativos fiscais, mais resultados favoráveis ao Fisco do que a ele

desfavoráveis, mas isto também pode suceder nos processos que transcorrem no âmbito do Poder Judiciário;

iv) assim, ao contrário do que fora propalado, e o que foi, inconstitucionalmente, estabelecido agora em favor dos contribuintes, muitas desses votos de desempates, proferidos pelo competente representante do Fisco Federal, vinham sendo favoráveis aos sujeitos passivos tributários, justamente pela falta dessa automaticidade em casos de empate dos julgamentos dos processos administrativos fiscais perante o CARF;

v) a malsinada novidade legislativa estimula a que os sujeitos passivos tributários não paguem espontaneamente os tributos - fonte principal da arrecadação tributária - e venham a passar a fazer uso, com mais frequência, do processo administrativo fiscal, já que um mero empate dos votos já lhes assegura a desobrigação de pagar os tributos;

vi) o fato é que não há como o Estado cumprir esse seu encargo, ainda que exista a teoria que veda retrocessos na área das conquistas da humanidade, o que demonstra a inconveniência da permanência do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 e, conseqüentemente, do art. 19-E da Lei nº Lei nº 10.522/2002;

vii) a sistemática revogada do voto de qualidade é muito mais lógica e adequada, isto porque ainda que os sujeitos passivos tributários não obtenham sucesso no âmbito do processo administrativo fiscal, abre-se, para eles, a via larga do processo judicial, coisa que não sucede com o Fisco, já que a decisão administrativa definitiva contra a Fazenda Pública extingue o crédito tributário e impede que ela recorra ao Poder Judiciário, caso não se conforme com a decisão administrativa;

viii) por ser o CARF órgão administrativo paritário, ciente da observância da legalidade e moralidade, o anterior modelo de voto de qualidade nos casos de empate assegurava a isonomia e a imparcialidade dos julgamentos proferidos por esse Tribunal administrativo, sendo facultado, ainda, ao contribuinte, diferentemente do que ocorre com a Fazenda Nacional, em caso de insucesso no processo administrativo fiscal, recorrer livremente ao Poder Judiciário.

ix) esta analisada mudança do critério de desempate dos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão vinculado ao Ministério da Economia e de composição paritária, com a igual número de participantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, implica na alteração da própria natureza do CARF, dado que se passará a conferir ao órgão estratégico da Administração Tributária Federal um caráter eminentemente privado, tendo em vista que os representantes dos contribuintes, indicados por entidades privadas, passam a ter poder decisório soberano, bastando um empate de votos nos julgamentos, de modo que se os representantes dos contribuintes votarem a favor dos seus representados, estar-se-á assegurada automaticamente a prevalência das teses dos contribuintes, com a extinção de forma peremptória do crédito tributário e o consequente impedimento de o Fisco recorrer ao Poder Judiciário para rever tal decisão (CTN, art. 156, IX);

x) por fim, a sistemática da solução pelo voto de qualidade é adotada por vários órgãos colegiados da Administração Pública e pelos Tribunais pátrios, o que demonstra a conveniência e o acerto desse sistema, agora revogado na seara do CARF.

2ª) A norma do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que inseriu o artigo 19-E à Lei nº 10.522/2002 é constitucional?

R) Não. Isto pelo fato de, manifestamente, contrariar vários preceptivos da própria Constituição da República de 1988 e de dispositivos de leis complementares, com desrespeito:

i) à reserva legal (CF, art. 150, *caput*, inciso I, e § 6º, c/c os arts. 97 e 156, ambos do CTN);

ii) ao princípio da inafastabilidade de acesso ao Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV);

iii) aos requisitos exigidos para renúncia de receitas tributárias (CF, art. 113 do ADCT; art. 14 da LC 101/2000);

iv) à restrição, imposta pelo CTN, para a utilização de interpretação mais benigna aos sujeitos passivos tributários apenas e tão somente nos casos de dúvidas em relação à infração tributária e à cominação de penalidade, não autorizando o uso de tal exegese na hipótese de eventualmente existir alguma dificuldade ou divergência de interpretação da norma material ou substancial de natureza exclusivamente tributária, ou seja, não admite o uso de exegese mais favorável ao contribuinte na solução de litígios nos casos relacionadas à interpretação de normas matérias do tributo (CF, art. 146, *caput*, inciso III; CTN, art. 112), tanto isto é certo, que o CTN, no *caput* desse seu artigo 112, utiliza a palavra *acusado*, e não *sujeito passivo* ou *contribuinte* ou *responsável tributário*. A regra do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que introduziu o artigo 19-E à Lei nº 10.522/2002, é assim inconstitucional por invadir o campo de competência reservado pela Lei Maior à lei complementar, dispondo de forma contrária ao artigo 112 do CTN, ou seja, desrespeita, diretamente, à Constituição por transformar a única exceção, estabelecida pelo CTN, em regra geral, inclusive em relação à interpretação da

legislação relativa à própria obrigação tributária da espécie tributo e do consequente crédito tributário concernente ao principal, estendendo indevidamente a interpretação benigna além das dúvidas acerca das infrações da legislação tributária e das cominações de penalidades;

v) ao dogma da prevalência do interesse público sobre o privado, em desarmonia do que decorre da emanção da indisponibilidade do tributo e do princípio republicano e da soberania estatal (CF, art. 1º).

vi) à presunção de legitimidade dos atos administrativos, como expressão dos princípios da legalidade, da moralidade, compreendido neste o dever de imparcialidade, da impessoalidade ou da finalidade, os quais se sujeita a Administração pública (CF, art. 37, *caput*);

vii) à vedação de recusar fé aos documentos públicos (CF, art. 19, II);

viii) à assentada jurisprudência do Pleno do STF acerca das limitações inerentes ao Poder Legislativo de emenda durante a tramitação de projetos de conversão em lei de medidas provisórias editadas pelo Poder Executivo, de modo a garantir a pertinência temática entre os dois, vedando-se a configuração dos chamados *contrabandos legislativos*, uma vez que verifica-se a ausência de pertinência temática entre o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, fruto da aprovação do Projeto de Lei de Conversão nº 2, de 2020, e o texto original da Medida Provisória nº 899/2019, tendo em vista que, em nenhum dos seus preceptivos, a referida Medida Provisória tratou de transação ou redução ou dispensa da parte principal do crédito tributário relativo ao tributo em si, nem cuidou do funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, tampouco, do critério de desempate dos julgamentos por ele realizados. Assim, a analisada norma viola os preceitos do

artigo 7º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 - diploma legal este criado em obediência ao parágrafo do artigo 59 da Constituição Federal -, que impõem que *cada lei tratará de um único objeto e que a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão*. De modo que o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 é formalmente inconstitucional por ferir o princípio democrático e o justo processo legislativo (CF/1988, art. 1º, *caput*; inciso LIV do artigo 5º; parágrafo único do artigo 59), de modo que o criado preceito do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 tem a mesma pecha;

ix) à Resolução do Congresso Nacional nº 1, de 2002, que veda a apresentação de emendas que versem sobre matéria estranha àquela tratada na Medida Provisória.

x) aos valores da República - soberania e democracia (CF, art. 1º, *caput*, inciso I e parágrafo único);

xi) ao dogma da Separação dos Poderes (CF, art. 2º);

xii) ao devido processo legal (CF, art. 5º, inciso LIV);

xiii) à competência privativa do Presidente da República para deflagrar de processo legislativo ordinário ou por meio de decreto autônomo sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos e sobre a organização e funcionamento da administração federal (CF, art. 61, § 1º, inciso III, alínea *e*, c/c o artigo 84, *caput*, inciso VI).

xiv) ao *caput* do artigo 62 da Lei Maior diante da não observância, como se pode constatar objetivamente, dos requisitos de relevância e urgência, exigidos para a

utilização dessa espécie normativa, tendo em vista que a modificação do critério de desempate dos julgamentos administrativos no CARF, com a alteração de critério do artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72, incluso pela Lei nº 11.941/2009 (proveniente da Medida Provisória nº 449/2008), vigente há doze anos, não configura esses pressupostos de relevância e urgência.

IV - CONCLUSÃO

63. Destarte, resta concluir pela inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 e, conseqüentemente, do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 pelas seguintes razões:

a) o CTN, recebido pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar, confia, regra geral, ao intérprete a incumbência de, fugindo de quaisquer preferências apriorísticas, se esforçar para esclarecer o real, o verdadeiro significado e alcance dessas normas tributárias, só tendo estabelecido uma única ressalva: dúvida em relação à infração tributária e à cominação de penalidade, tanto essa dedução é verdadeira que, no *caput* do seu art. 112, utiliza a palavra *acusado*, e não *sujeito passivo* ou *contribuinte* ou *responsável tributário*;

b) a comentada inovação legislativa faz de uma única exceção do CTN (interpretação benigna nos casos de dúvida relativa à infração tributária e cominação de penalidade) regra geral (CF, art. 146, III, *b*; CTN, art. 112);

c) o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 e o inserto artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, são, portanto, inconstitucionais por invasão do campo de competência reservado pela Lei Maior à lei complementar, dispondo de forma contrária ao artigo 112 do CTN;

d) por desrespeitarem à reserva legal (CF, art. 150, *caput*, inciso I, e §6º, c/c os arts. 97 e 156, ambos do CTN);

e) pelo amesquinamento da inafastabilidade de acesso ao Poder Judiciário, direito que pode ser aplicado, também, a favor do ente estatal, quando tenha este direito subjetivo ferido ou ameaçada (CF, art. 5º, XXXV);

f) por, na prática, representarem renúncia de receitas tributárias federais decorrente até mesmo da parte do principal do crédito tributário - o que era vedado pela Medida Provisória nº 899/2019 - sem que a propositura legislativa tenha se feito acompanhar da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro (ADCT da CF, art. 113; LC 101/2000, art 14);

g) há, nas desditosas normas engendradas pelo Congresso Nacional, uma inusitada prevalência dos interesses privados sobre os interesses públicos, em desarmonia do que decorre da emanção da indisponibilidade do tributo e do princípio republicano e a soberania estatal (CF, art. 1º, *caput*, inciso I, CTN, art. 3º);

h) apresentam os analisados preceitos legais um estranho enfraquecimento à presunção de legitimidade dos atos administrativos, como expressão dos princípios da legalidade, da moralidade e da impessoalidade ou da finalidade, os quais se sujeita a Administração pública (CF, art. 37, *caput*), inclusive minimizando essa presunção, ainda que não absoluta, de legitimidade do lançamento ou da autuação fiscal e da decisão de colegiado administrativo fiscal, em face dessa já comentada ilógica e irreal figura da suspeição por presunção no direito administrativo pátrio, com ultraje ao disposto no art. 19, II, da Constituição da República, que veda a recusa de fé aos documentos públicos;

i) a emenda, promovida pelo Congresso Nacional à Medida Provisória nº 899/2019 não guardou pertinência temática com esta, configurado o apelidado *contrabando legislativo*, com inobservância formal ao princípio democrático e ao justo processo legislativo (CF, arts. 1º, *caput*; 5º, LIV; 59, parágrafo único; LC 95/1998, art. 7º, I e II);

j) também, não pode o Congresso Nacional engendrar uma emenda parlamentar à medida provisória editada pelo Presidente da República em matéria de iniciativa privativa e, simultaneamente, sem pertinência temática com o texto original dessa medida provisória, por afronta artigo 1º, *caput*, inciso I e parágrafo único (valores da República, soberania e democracia); artigo 2º (separação dos Poderes); artigo 5º, inciso LIV (devido processo legal), artigo 61, §1º, inciso III, alínea *e*, c/c o artigo 84, *caput*, inciso VI (competência privativa do Presidente da República para deflagrar de processo legislativo ordinário ou por meio de decreto autônomo sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos e sobre a organização e funcionamento da administração federal), todos da Constituição da República;

l) não pode ser acatado o falacioso argumento de que a alteração legislativa à Medida Provisória nº 899/2019 encontraria pertinência temática com o artigo 19 do aludido diploma legal, isto porque este dispositivo não cuida do funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nem retira nada de sua jurisdição administrativa, nem trata de critério de desempate do caso de empate de votos de julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito do CARF, tendo apenas determinado que a Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará as hipóteses de transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário, inclusive de pequeno valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Economia.

m) houve várias inobservâncias quanto à exigência constitucional do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV);

n) a alteração da Medida Provisória nº 899/2019, com a introdução, no projeto de lei de conversão nº 2/2019, da norma da qual resultou o artigo 28 da Lei 13.988/2020, que inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002, descarta, objetivamente, os requisitos de relevância e urgência, exigidos para a utilização dessa espécie normativa (CF, art. 62, *caput*);

o) por fim, a ausência de veto presidencial ao artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 não convalida o vício de inconstitucionalidade resultante do desrespeito pelos Parlamentares dos limites que lhes é inerente, ou seja, a aparente aquiescência do Chefe do Poder Executivo mediante sanção, expressa ou tácita, do projeto de lei, sendo dele, ou não, a prerrogativa usurpada, não tem o condão de sanar o vício de inconstitucionalidade que afeta, juridicamente, a proposição legislativa aprovada.

Referências:

- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. RJ: Forense, 1981.
- BRASIL, STF-Pleno. ADI 5.731, Decisão monocrática, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* nº 97, 22/4/2020. ADI 5.127, relatora Ministra Rosa Weber, relator p/ acórdão Ministro Edson Fachin, *DJ* 11/05/16. ADI 5.012, relatora Ministra Rosa Weber, *DJ* 01/02/18. ADI 3.254/ES, relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* 2/12/2005. ADI 1.182/DF, relator Ministro Eros Grau, *DJ* 10/3/2006. ADI 2.329/AL, relatora Ministra Carmen Lúcia, *DJe* 116 25/6/2010. ADI 2.294/ES, relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJe* 176, 11/9/2014. ADI 1.050/SC, relator Ministro Celso de Mello, in *DJe*-176, 28/8/2018. RE 118.585/SP, **relator Ministro Ilmar**

Galvão, DJ 18/6/1999, p. 22. ADIMC 776/RS, relator Ministro Celso de Mello, in DJ 15/2/2006, p. 80.

- BRASIL, STJ-1ª Turma. REsp nº 966.930/DF, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 12/9/2007, p. 193.

- DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. *O voto de qualidade não é problema do Carf*. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 1º de abril de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/direto-carf-voto-qualidade-nao-problema-carf>. Acessado em 21 de maio de 2020.

- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro*, in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 99, Belo Horizonte: Editora Fórum, maio/junho de 2019, p. 127 a 141

- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, BURLE FILHO, José Emmanuel. BURLE, Carla Rosado (atualizadores), 42ª edição, São Paulo: Malheiros, 2016.

- MENDES, Gilmar Ferreira/BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional, São Paulo: Saraiva – Série IDP, 2018.

- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A Constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF*, in revista *Fórum de Direito Tributário* ano 15, nº 90, Belo Horizonte: Ed. Fórum, nov. e dez. de 2017, p. 61 a 72.

- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *O princípio da moralidade da administração pública*, “Revista de Informação Legislativa”, ano 33, nº 132, Brasília: Senado Federal – Subsecretaria de Edições Técnicas, outubro/dezembro de 1996, p. 125 a 129.

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

OAB nº 11.816/DF