

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA - IDP
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP
GRADUAÇÃO EM DIREITO

JORGE MUSSA GUERRA DEMES

O VOTO DE QUALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL
À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Brasília
DEZEMBRO 2020

JORGE MUSSA GUERRA DEMES

**O VOTO DE QUALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL
À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Escola de Direito e Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público – EDAP/IDP.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Boarato Meneguim

Brasília

DEZEMBRO 2020

JORGE MUSSA GUERRA DEMES

**O VOTO DE QUALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL
À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Escola de Direito e Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público – EDAP/IDP.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Boarato Meneguim

Prof. Dr. Fernando Boarato Meneguim
Professor Orientador
Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

Prof. Me. Ivan Allegretti
Membro da Banca Examinadora Instituto
Brasiliense de Direito Público – IDP

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira
Membro da Banca Examinadora Instituto
Brasiliense de Direito Público – IDP

O VOTO DE QUALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Jorge Mussa Guerra Demes

SUMÁRIO: Introdução; 2. Breves lições de análise econômica do direito; 3. Noções gerais acerca do voto de qualidade no CARF; 4. Análise de dados do Voto de Qualidade do CARF; 5. Voto de Qualidade do CARF - *Behavioral Law and Economics*; 6. Considerações finais;

Esse artigo analisou a hipótese de haver uma disparidade acentuada em favor do Fisco no uso do Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sobretudo no julgamento dos casos de maior valor e perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Para tanto, analisou estatísticas oficiais e procurou conjecturar, alicerçado na Análise Econômica do Direito, possíveis explicações para os números colhidos ante os incentivos subjacentes.

Palavras-chave: Análise Econômica do Direito; Processo Administrativo Fiscal Federal; Voto de Qualidade; e Matriz Institucional.

ABSTRACT

This article conjectured the hypothesis that there is a marked disparity in favor of the Tax Authorities in the use of the Casting Vote in the Administrative Council for Tax Appeals (CARF), especially in the judgment of higher value cases and before the Superior Chamber of Tax Appeals. To this end, it analyzed official statistics and tried to conjecture, based on Law & Economics theory, possible explanations for the numbers collected and underlying incentives.

Keywords: Law & Economics; Federal Tax Administrative Process; Casting Vote; and Institutional Matrix.

Sumário

I. Introdução	6
II. Breves lições de análise econômica do direito	8
III. Noções gerais acerca do voto de qualidade no CARF	10
IV. Análise de dados do Voto de Qualidade do CARF	14
V. Voto de Qualidade do CARF - Behavioral Law and Economics	24
VI. Considerações finais	30
VII. Referências Bibliográficas	31

I. Introdução

Dentre os inúmeros entraves para o desenvolvimento econômico brasileiro, o sistema tributário quase sempre assume posição de destaque num extenso rol de emaranhados que parecem deliberadamente arquitetados para atrasar o país.

Tendo recebido de Alfredo Becker (2018) o apelido de manicômio tributário, a essa altura, depois de tantos prognósticos, debates e proposições, nos parecem sobejamente conhecidas as ineficiências do direito tributário material no Brasil, as quais têm sido, de há muito, o alvo de inúmeros projetos de lei no Congresso.

No entanto, apesar da maturidade das discussões travadas em meio ao direito material, não nos parece haver a mesma luz quando se discute o âmbito processual do direito tributário, em especial o processo administrativo fiscal, sobre o qual muito pouco se escreve.

Não obstante, o processo tributário é objeto substancial das avaliações de qualidade da litigância e da recuperação dos créditos tributários, sendo dotado de regras próprias, as quais geram impactos no comportamento estratégico dos litigantes e dos julgadores, como parte da matriz institucional que são:

“As instituições são as regras do jogo em uma sociedade ou, mais formalmente, são as restrições elaboradas pelos homens que dão a forma à interação humana. Em consequência, elas estruturam incentivos no intercâmbio entre os homens, quer seja ele político, social ou econômico”.
(North, 1990, p. 3)

Neste sentido, percebe-se haver uma disparidade acentuada a ser preenchida na produção intelectual da área. Cumpre ressaltar, por oportuno, que esse projeto não tem qualquer pretensão de corrigi-la. Ao contrário, autolimita-se em sua própria opção hipotética, quanto ao voto de qualidade, e também metodológica, por meio da abordagem da Análise Econômica do Direito (AED).

Ao longo da pesquisa, percebemos que o desenho institucional da litigância na esfera administrativa tributária brasileira praticamente não leva em consideração alguns dos pressupostos mais básicos da Análise Econômica do Direito, a qual tem sido aplicada com frequência em estudos de repercussão nacional para o processo civil e a arbitragem.

Justamente a partir dessa percepção de que literatura acerca do Processo Administrativo Fiscal (PAF) é escassa e desatualizada, conclui-se que a academia não está cumprindo seu papel norteador das grandes discussões do Direito, dentre as quais está o grau de eficiência da arquitetura de litigância posta.

O presente estudo pretendeu aplicar o instrumental analítico e empírico da economia, como sugere a Análise Econômica do Direito, para tentar compreender as implicações do desenho institucional do Voto de Qualidade (VQ) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ante a elegida hipótese de haver suposto um viés fiscalista na sua aplicação.

Aproveitando as recentes publicações de dados acerca do VQ em abril desse ano, procuramos utilizar aquilo que há de mais sofisticado na literatura para avaliar, à luz metodologia da AED, possíveis repercussões e vises impostos pelo VQ ao Processo Administrativo Fiscal como um todo, conferindo ênfase, todavia, à influência no comportamento estratégico dos conselheiros julgadores.

A abordagem preferencial será pela análise positiva dos institutos, através da qual procura-se compreender as instituições jurídicas vigentes e, sob o prisma consequencialista, conjecturar possíveis repercussões que as escolhas de direito processual geram no cotidiano dos conselheiros, sem contudo lhes imputar qualquer juízo de valor, negativo ou positivo.

A principal técnica utilizada para abordar o problema foi a pesquisa bibliográfica e documental, dado o caráter teórico-argumentativo do projeto, sem prejuízo, por óbvio, da fundamental análise de dados, abordada por meio da pesquisa sócio-jurídica, de sorte a estabelecer uma relação entre o campo do Direito e outras esferas do conhecimento, alcançando compreensões que seriam impossíveis tendo por base somente o Direito.

Adverte-se que, primordialmente, serão perpassadas premissas e delimitados conceitos que considero fundamentais para contextualizar as discussões, só então adentrando a necessária análise de dados oficiais fornecidos pelo CARF e as observações acerca dos números, que serão feitas à luz da AED.

II. Breves lições de análise econômica do direito

Antes de mais nada, é preciso introduzir o leitor à Análise Econômica do Direito, da qual sou entusiasta. Nas palavras de Friedman (2000), o teórico adepto da AED está interessado na estrutura de incentivos gerada pela matriz institucional, ou seja, pelas consequências que as “regras do jogo” do direito posto são capazes de causar no comportamento humano:

"Você vive em um Estado no qual a punição criminal mais severa é a prisão perpétua. Alguém faz uma proposta: já que o assalto à mão armada é um crime muito grave, os assaltantes deveriam passar o resto de suas vidas na prisão. Um advogado constitucional pergunta se essa punição é coerente com a proibição de punições cruéis e incomuns. Um filósofo do Direito pergunta se ela é justa.

Um economista destaca que se o assalto a mão armada e o assalto a mão armada seguido de morte têm a mesma punição, a punição adicional para o assassinato seria zero – e pergunta se você realmente deseja que seja do interesse do assaltante assassinar suas vítimas.

É isso que a Economia tem a ver com o Direito. A Economia trata – em seu nível mais fundamental – não do dinheiro ou das leis econômicas, mas das implicações da escolha racional, e por isso é uma ferramenta essencial para compreendermos os efeitos das normas legais. Saber quais efeitos as normas terão é importante tanto para a compreensão das normas que já existem quanto para decidir quais normas deveremos estabelecer.” (FRIEDMAN, 2000, p. 8)

O direito é uma tecnologia desenvolvida pelo homem para regular o comportamento em sociedade de modo a torná-lo menos caótico. A economia é a ciência que estuda a alocação de recursos escassos pelas decisões humanas, que por sua vez são tomadas levando-se em conta essas regulações impostas pelo direito, de modo que sua utilidade na seara jurídica é a aferição da influência, benéfica ou prejudicial, que as “regras do jogo” exercem na arquitetura de escolha.

Em última análise, a grande contribuição desse instrumental econômico será de avaliar em que medida as distorções impostas pela legislação ao comportamento natural dos homens os incentiva a agir de modo a maximizar o bem estar social, garantindo que a Lei não ignore a necessidade da eficiência alocativa dos recursos.

Nesse sentido, não é difícil deduzir que a AED tem por premissa axiológica fundamental a racionalidade humana, na medida em que é preciso assumir que os

homens são capazes de inferir, ainda que de maneira cognitivamente caótica, as noções de custos, riscos e prêmios das transações.

É bem verdade que o *homo economicus*, ou simplesmente Homem Econômico, como popularmente cunhado pelo emergente movimento da Economia Comportamental, é uma simplificação dos comportamentos do homem ordinário típica dos modelos econômicos, e como tal também é falha.

Acontece que nem mesmo os afiliados dessa corrente de pensamento descartam por completo a racionalidade humana, apenas alertam que é um fenômeno limitado, vez que o homem nem sempre é completamente racional, calculista e maximizador do seu bem estar e utilidade, como rotineiramente querem nos fazer crer os modelos econômicos.

Dessa forma, é preciso aceitar que o ser humano também pode tomar decisões sub-ótimas, como resultante de suas limitações cognitivas, das assimetrias de informação que o cercam e de tantas outras variáveis da nossa realidade complexa, mas sem descartar que a racionalidade está presente, ainda que mitigada, já que é mesmo ela quem nos faz humanos.

Ademais, essas limitações são costumeiramente abarcadas na análise econômica a partir de comportamentos previsivelmente irracionais, como explica Dan Ariely (2020), de sorte que o simples fato de haver intempéries na simplificação do comportamento do homem comum não a faz menos relevante.

A Teoria da Escolha Racional simplifica comportamentos humanos de modo a criar modelos de indubitável argúcia e poder preditivo/explicativo, fazendo emergir inúmeros silogismos sobre a eficiência das normas que regem as sociedades, de modo que o direito, aos olhos da AED, funciona como uma espécie de engenharia de custos de transação numa comunidade, dificultando as trocas ou tornando-as mais baratas e ágeis, podendo ser o direito, em última instância, um catalizador ou um inibidor do progresso econômico.

Em termos práticos, também especificamente o direito tributário pode tirar proveito dessa aplicação metodológica, vide conceitos como a Curva de Laffer, melhor explorado por Raimundo Frutuoso (2012) e por Cristiano Carvalho (2018, p.

237), o de peso morto causado por tributos excessivamente com alto grau de distorção da atividade econômica e tantos outros abordados, por exemplo, por Caliendo (2008).

No âmbito do direito processual, a academia brasileira ainda não possui um vasto material de abordagem consequencialista. Ainda nos é demasiadamente nova, sendo que estão sendo descobertas muitas das possíveis contribuições da AED para os problemas tipicamente processuais. Não obstante, já existem obras de extrema relevância, como a do Ministro Fux (2020) e de Ivo Gico (2020), ambas abordando especificamente o processo civil.

No tópico a seguir abordaremos brevemente aspectos introdutórios ao instituto do voto de qualidade. Ato contínuo, será feita uma análise de dados da ferramenta no CARF e seguiremos às observações e apontamentos depreendidos que julgo serem mais relevantes.

III. Noções gerais acerca do voto de qualidade no CARF

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) é responsável pela constituição e cobrança do crédito tributário. De metodologia peculiar, inclusive contrapondo a própria lógica vertical das soluções de gestão na Administração Pública, o PAF oportuniza defesa ao contribuinte e revisão das autuações tributárias ao Estado, de modo a possibilitar o controle de legalidade das cobranças.

No âmbito federal, objeto de estudo do projeto, o debate se inicia nas Delegacias de Julgamento (DRJ), as quais possuem composição inteiramente de representação do Fisco, e encerra-se, manejados os recursos ordinários do processo administrativo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), um órgão colegiado e paritário.

A fim de permitir a uniformização da jurisprudência, além dos recursos interpostos contra decisões proferidas pelas DRJs, o CARF também avalia recursos de suas próprias decisões, o dito Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos

Fiscais (CSRF), cabível contra acórdãos que tenham conferido interpretação divergente à legislação, mediante paradigma em sentido oposto.

As Turmas do CARF são integradas por 8 conselheiros, sendo 4 representantes da Fazenda Nacional e 4 representantes dos contribuintes, mantendo a estrutura paritária e ocasionando, por vezes, empates nas votações.

Diferentemente do voto de qualidade previsto em legislações estaduais como a do Distrito Federal e de Goiás¹, os quais consistem em genuíno Voto de Minerva, autorizando que o Presidente de Turma vote apenas em caso de empate do colegiado, o Decreto nº 70.235/72² e o RICARF³, responsáveis pela regulamentação da matéria no âmbito da 2ª instância administrativa federal, preveem que o voto do Presidente não só desempatará a votação, mas também pode ele mesmo contribuir para que esse empate ocorra.

A rigor, tem-se um voto duplo do Presidente de Turma: o de conselheiro ordinário, o qual pode ou não vir a empatar a votação, e, também, o voto de conselheiro Presidente, Voto de Qualidade, que a desempata.

Ademais, enquanto os preditos estados permitem que algumas das Turmas sejam presididas por representantes dos contribuintes, no CARF esses cargos são necessariamente ocupados por representantes da Fazenda Nacional, o que pode acabar criando uma "natural tendência" de confirmação dos atos administrativos, como reconhecido por Leandro Lopes Genaro (APUD Hable, 2020, p. 215), dado fatores como a vivência de processos de fiscalização, predileções bibliográficas, premissas convergentes, preconceitos compartilhados e, em suma, tudo aquilo que pode ser atribuído a uma bagagem adquirida no exercício de funções públicas.

¹ Lei nº 4.567/2011, art. 88, § 5º (DF): "§ 5º As decisões do Tribunal Pleno e das Câmaras serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao respectivo Presidente o voto de qualidade."; e Lei nº 16.469/2009, art. 57, § 5º e art. 58-A, § 2º (GO): "§ 5º O coordenador da Câmara ou seu substituto somente votará no caso de empate e após o voto dos demais Conselheiros, devendo decidir obrigatoriamente entre as alternativas empatadas."

² § 9º, art. 25, *in verbis*: 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.

³ Regimento Interno do CARF, Art. 54: As Turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Como dito, órgão paritário que é, o CARF traz consigo em seus debates experiências diversas, de conselheiros que atuaram por anos como autoridades fiscais, outros que advogaram, que atuaram na estruturação de planejamento tributário em operações altamente sofisticadas e também aqueles que trabalharam para grandes empresas de auditoria contábil, o que muito enriquece o ambiente, mas não raro essa toda efervescência resulta em empates no julgamento de temas sensíveis, fazendo com que o Voto de Qualidade possua inegável importância.

Sendo um poder delegado exclusivamente ao Auditor de carreira que preside a Turma, a regra é, de há muito, duramente criticada pelas entidades representativas dos contribuintes. Pouco judicializado até então, foi somente após o julgamento do Mensalão (AP nº 470/MG) no Supremo, ainda nos idos de 2012, que ações de natureza tributária discutindo a legitimidade do instituto pulularam nos tribunais.

Na ocasião, os ministros rejeitaram o uso do voto de qualidade do Presidente do STF, previsto no art. 13, inc. IX, do RISTF, para desempatar o julgamento. Isso acabou instigando aqueles tributaristas que já não viam a ferramenta com bons olhos a buscarem tratamento semelhante na seara tributária, em vista não do *in dubio pro reo*, tipicamente de cunho penal, mas do *in dubio pro contribuinte* (SCAFF, 2013), bem como de alegações de violação da isonomia, da paridade de armas e da imparcialidade do julgador.

Por anos a fio, o Voto de Qualidade foi a única forma de desempatar uma lide no CARF. Contudo, com o advento da Lei nº 13.988/2020, conhecida como Lei do Contribuinte Legal, foi introduzida a resolução automática em favor do contribuinte:

“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.” (Grifo nosso)

Presumivelmente em homenagem à *ratio* que justifica o art. 112 do Código Tributário Nacional⁴, o Legislativo substituiu a faculdade do Presidente de Turma em decidir o empate por uma resolução automática em favor do contribuinte.

⁴ 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.

Nesse diapasão, tem sido intensamente discutido pela doutrina especializada o precedente do Ministro Gilmar Mendes na ADI nº 5.731, que discutia a constitucionalidade do Voto de Qualidade e que foi julgada prejudicada ante o suposto exaurimento da eficácia da norma impugnada (§9º do art. 25 do Decreto nº 70.235), promovido pela nova Lei nº 13.988/2020:

“Com efeito, essa nova previsão **determina o fim** do voto de desempate pela Fazenda Nacional no Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF)“

A decisão entendeu, portanto, que o Voto de Qualidade estaria extinto, não se tratando de mera restrição das suas hipóteses de cabimento. No entanto, como a nova lei não revogou expressamente o VQ e a predita decisão não vincula a Administração Pública, o Voto de Qualidade continua a ser empregado, ainda que de maneira mitigada, nos termos da Portaria ME nº 260/2020.

Basicamente, a Portaria interpreta o novo dispositivo em termos literais, depreendendo que sua aplicação estaria restrita ao julgamento de créditos tributários, mas não de indébitos tributários, multas aduaneiras, questões processuais, desclassificação do Simples e outras matérias julgadas pelo CARF.

De outro lado, na mesma linha seguida pelo Min. Gilmar, tem sido arguida a revogação tácita do voto de qualidade, vez que a expressão “créditos tributários” teria sido tomada de empréstimo do próprio Decreto nº 70.235, que regulamenta o PAF como um todo. Assim, a *mens legis* seria evitar que o voto de qualidade fosse utilizado em todo e qualquer processo julgado pelo CARF, o que aliás é consentâneo com as manifestações dos senadores durante a Sessão Deliberativa Remota⁵, na qual, por repetidas vezes, disseram estar em votação a extinção do VQ no CARF.

Soma-se a tudo isso o Projeto de Decreto Legislativo nº 316/2020⁶, que tramita na Câmara com o objetivo de sustar a referida Portaria ME nº 260/2020, ante a alegação de que o Poder Executivo teria extrapolado sua competência regulamentar ao conferir sobrevida ao Voto de Qualidade do CARF, ainda que tendo restringindo suas hipóteses de cabimento.

⁵ Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=oQzZ5l0yrXI>>

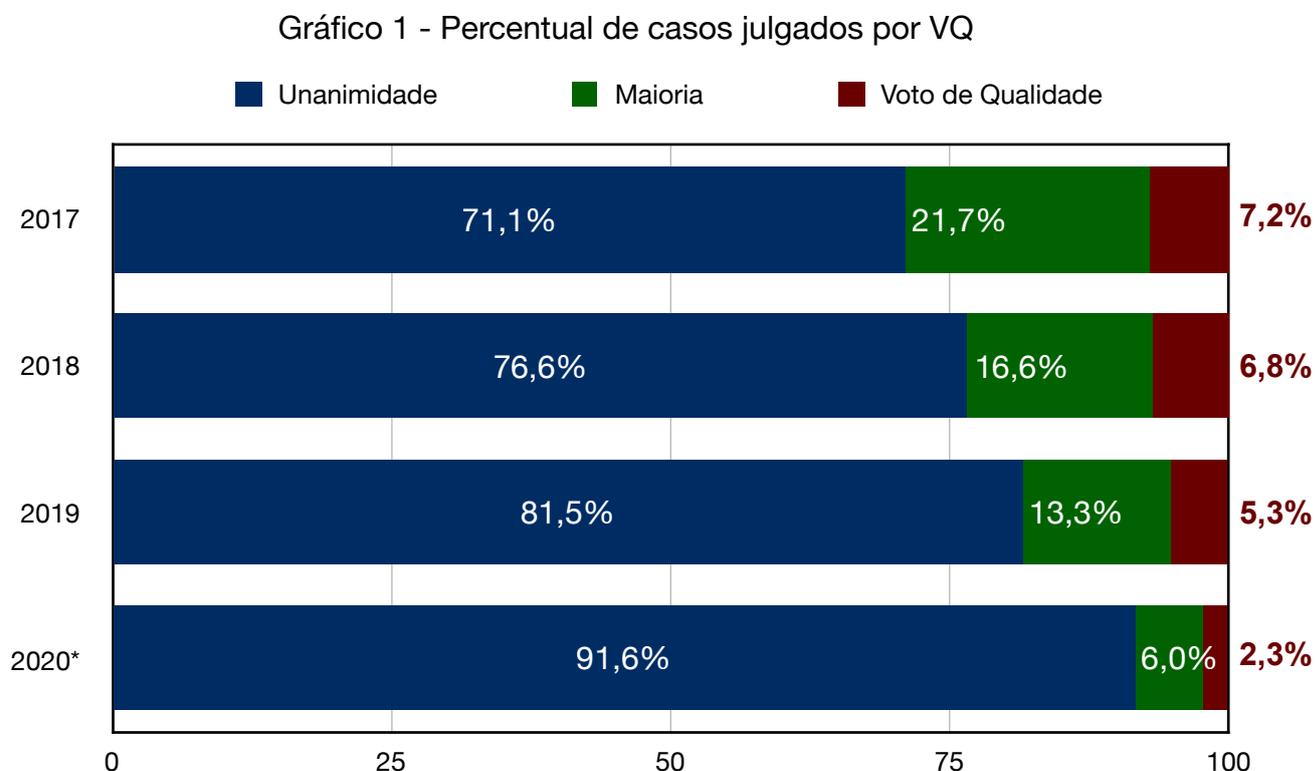
⁶ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2256892>>

Não fosse suficiente, existem ainda quatro ADIs (nº 6.399, 6.402, 6.403 e 6.415), que contestam a nova regra de resolução dos empates em favor do contribuinte perante o STF, ante alegações de violação às normas de processo legislativo e à presunção de legalidade dos atos administrativos.

De todo o exposto, percebe-se que a nova regra poderia ter posto fim à celeuma tivesse extinguido expressamente o voto de qualidade de todo e qualquer julgamento processado no âmbito do CARF. Ao optar pela redação dúbia, induziu a discussão acerca da restrição das hipóteses de cabimento residual do VQ, mantendo ou até acrescentando os debates no tema, que nunca esteve tão atual.

IV. Análise de dados do Voto de Qualidade do CARF

Ao longo dos anos, a defesa da manutenção do Voto de Qualidade sempre se valeu, em última análise, de um certo menosprezo da sua relevância frente à quantidade de casos julgados no CARF, vide dados abaixo⁷:



*Dados até junho. Fonte: Dados Abertos do site do CARF

⁷ Dados Abertos do CARF. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>>

Ou seja, o Voto de Qualidade não poderia ser um grande problema, merecedor de tantas críticas, se ele resolve apenas um percentual ínfimo das decisões do CARF. E, de fato, apesar da amostragem de 2020 conter dados ainda não consolidados, percebe-se que há mesmo um número relativamente baixo de processos decididos por meio do VQ, inclusive diminuindo a cada ano.

O aumento de casos julgados à unanimidade pode ser satisfatoriamente explicado pelas novas súmulas aprovadas no período, além dos novos precedentes vinculantes advindos do Judiciário. Em 2018 foram aprovadas 21 novas súmulas, sendo que a reunião do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) de 2019 sagrou-se recordista em aprovações de novos enunciados, uma total de 33, quase todos eles de discussões rotineiramente julgadas à maioria e que passaram a sê-lo por unanimidade, em virtude do caráter vinculante das novas súmulas.

Interessante notar, porém, que o número já vinha caindo em 2018 sem contudo ter havido qualquer aprovação de súmulas entre os anos de 2015 e 2018⁸:

Tabela 1 - Cronologia das súmulas CARF

Súmulas nº	Data de Aprovação
1 a 24	2006
25 a 45	08/12/2009
46 a 70	29/11/2010
71 a 90	10/12/2012
91 a 100	09/12/2013
101 a 107	08/12/2014
108 a 128	03/09/2018
129 a 161	03/09/2019

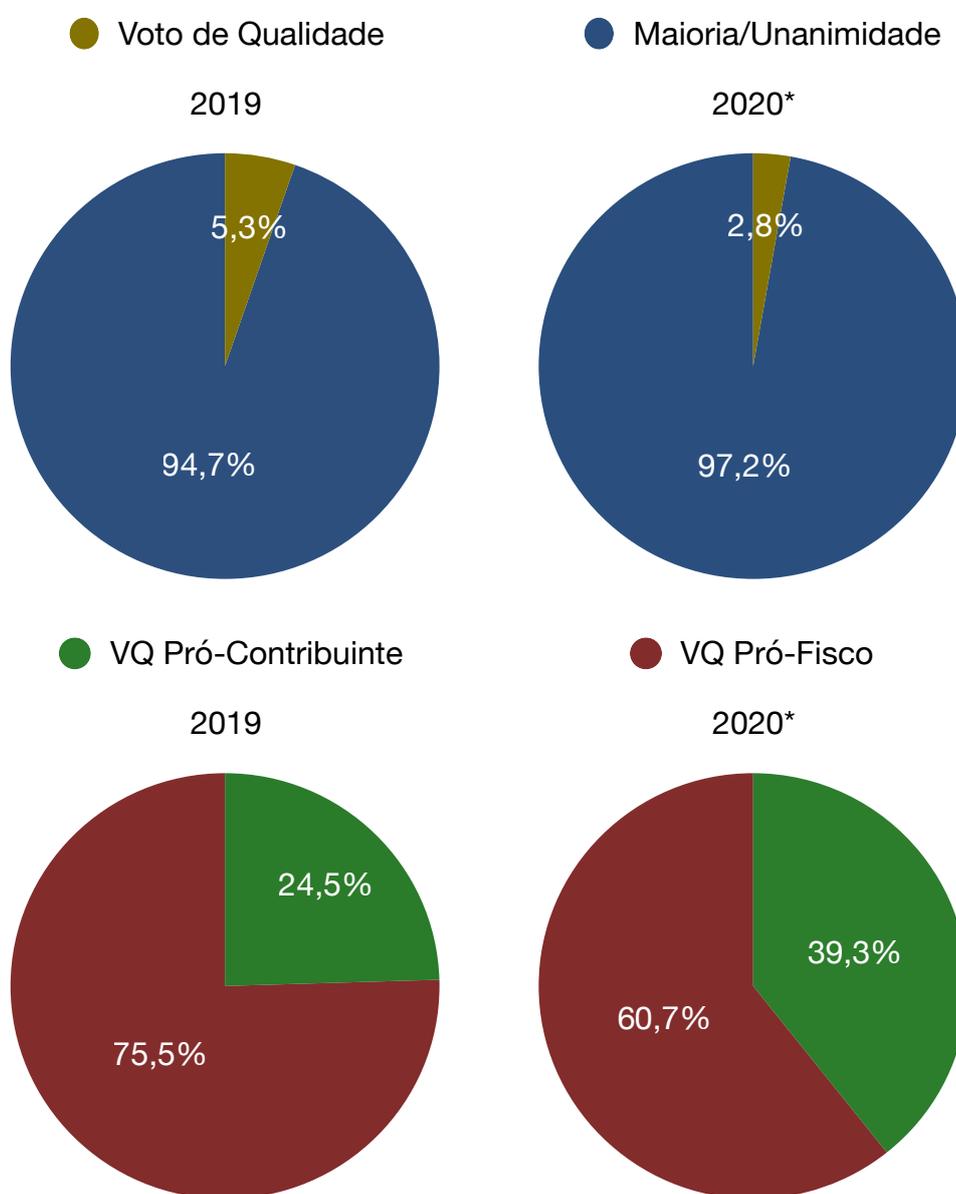
Quanto aos casos decididos por Voto de Qualidade, a aprovação das súmulas praticamente não contribui elucidar a diminuição observada no período. Isso porque, se a questão é muito acirrada no Conselho, recorrentemente resultando em empates, não há razão para consolidá-la por meio de enunciado de súmula, vez que estar-se-ia evitando a própria maturação do debate na matéria.

⁸ Disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf>>

Contudo, observa-se que a diminuição no curto extrato de 2020 foi ainda mais abrupta que nos períodos anteriores. Parece que não propriamente as súmulas, mas o próprio debate no Poder Legislativo acerca do Voto de Qualidade parece ter tido forte influência na forma como o instituto é utilizado no Conselho, sobretudo diante das duras críticas que recebeu ao longo da tramitação legislativa da Lei 13.988/20.

Um indício que faz supor essa influência da discussão legislativa é que não só o Voto de Qualidade foi menos utilizado de maneira geral, como também foi menos utilizado, proporcionalmente, em favor do Fisco:

Gráfico 2 - Percentual de decisões e partes favorecidas pelo VQ



*dados até março/2020. Fonte: Dados Abertos do CARF

Ou seja, ao longo de 2019, 5,3% das decisões foram proferidas por Voto de Qualidade, dentre as quais 75% deram razão ao Fisco. Até março de 2020, foram apenas 2,8%, dentre os quais 60% pró-Fisco.

Em não havendo impactos relevantes das súmulas na diminuição dos resultados pró-fisco proclamados por voto de qualidade, depreende-se que talvez os embates legislativos e a própria ambiência de eventual nova regra de desempates pode ter levado os Presidentes do CARF a utilizarem de critérios mais flexíveis ao longo do período.

Parece intuitivo que a sociedade e as instituições constituídas sejam capazes de influir no comportamento do CARF. Ao que tudo indica, o Voto de Qualidade foi vítima dessa influência externa, tendo sido diretamente afetado pelas duras críticas feitas ao instituto durante a tramitação legislativa da Medida Provisória nº 899/2019, MP do Contribuinte Legal, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020.

Seguindo a análise, temos que o simples fato de o número de decisões por VQ ser pequeno não o faz tema desimportante. Em meio àqueles afeitos aos interesses dos contribuintes, sempre houve a impressão de que a ferramenta era responsável por decidir os grandes casos e as grandes discussões do Conselho, sendo a relevância absolutamente inquestionável, mesmo decidindo poucos casos.

Durante muito tempo, o CARF tratou o tema com pouca transparência, inclusive recusando-se a publicizar os valores, em reais, decididos por meio do VQ. Quanto a isso, cite-se pedido de acesso à informação transmitido em 22/03/2018, que ensejou o e-Dossiê nº 10030.000440/0318-81 (VASCONCELOS, 2020), solicitando acesso aos valores dos créditos tributários decididos pelo voto de qualidade e que foi negado pelo Parecer nº 135/18 da Assessoria Especial da RFB.

Apesar de estar em vigor há mais de década, foi só em 02/04/2020, quando a UNAFISCO e o SINDIFISCO - ambas entidades de representação de auditores - precisaram das informações para embasar pedidos de ingresso como *amicus curiae* nas já mencionadas ADIs que discutem a constitucionalidade da nova regra de desempates, foi que o CARF disponibilizou, em uma semana, o valor de todos os créditos tributários julgados pelo voto de qualidade entre 2017 e 2020 (Notas SEI ASTEJ/CARF-ME nº 2 e 3).

Infelizmente, o CARF fez uma publicação de ocasião, exclusivamente para atender o pedido dessas associações, não mais atualizando os dados das consultas, de modo que será preciso usar apenas aqueles dados, *id est*, até fevereiro/2020.

Na primeira demonstração, foram tabulados os valores julgados à maioria/unanimidade em comparação com os valores decididos por voto de qualidade:

Tabela 2 - Valores decididos por VQ

Ano	Total dos créditos tributários julgados*	Créditos tributários julgados por <i>unanimidade/maioria</i>		Créditos tributários julgados por <i>voto de qualidade</i>	
		Valor	%	Valor	%
2017	R\$ 377.934.485.645,99	R\$ 309.249.528.739,11	81,83%	R\$ 68.684.956.906,88	18,17%
2018	R\$ 430.357.152.766,99	R\$ 351.919.985.847,58	81,77%	R\$ 78.437.166.919,41	18,23%
2019	R\$ 426.342.772.584,10	R\$ 352.267.198.551,88	82,63%	R\$ 74.075.574.032,22	17,37%
2020*	R\$ 89.699.390.137,62	R\$ 62.803.868.696,59	70,02%	R\$ 26.895.521.441,03	29,98%
Total	R\$ 1.324.333.801.134,70	R\$ 1.076.240.581.835,16	81,27%	R\$ 248.093.219.299,54	18,73%

*Dados até fevereiro/2020

Fonte: Dados abertos do CARF, Demanda SIC nº 33122 e Notas SEI ASTEJ/CARF-ME nº 2 e 3

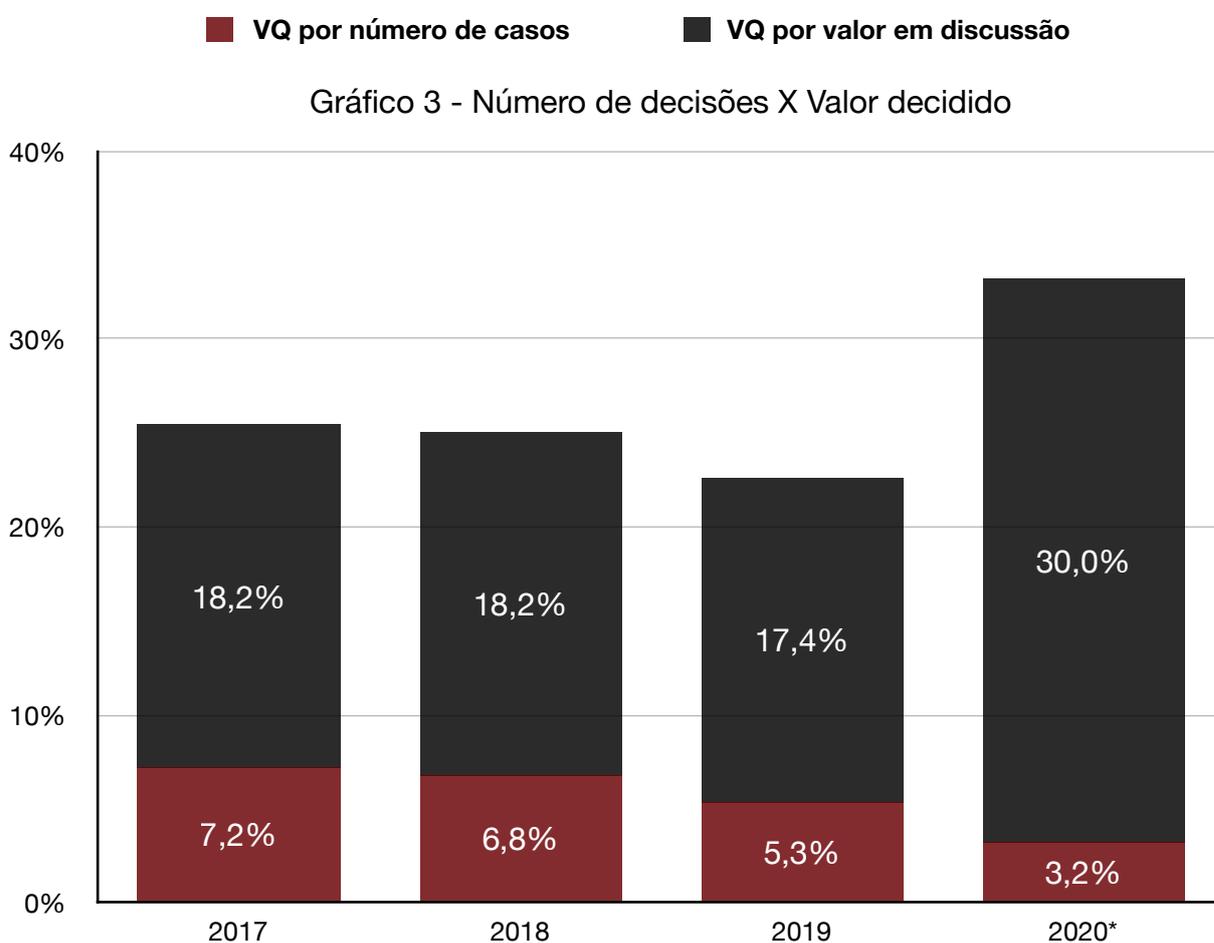
Percebe-se, portanto, que a desconfiança dos contribuintes acerca do real alcance do voto de qualidade era plenamente justificável. Apesar de ter decido apenas 7,2%, 6,8% e 5,3%, respectivamente, em 2017, 2018 e 2019, dos processos no CARF, o VQ foi responsável por quase 20% do valor total julgado no período.

De fato, esses dados apontam para uma acentuada predileção dos julgamentos por VQ aos casos de maior valor. Salienda-se que, novamente, o ano de 2020 destaca-se dentre os demais. Além do que já vínhamos expondo, ou seja, que o número de decisões por voto de qualidade nesse ano é menor e que os poucos votos de qualidade proferidos passaram a dar razão ao contribuinte numa proporção substancialmente maior durante a tramitação do projeto legislativo, também é evidente que o VQ foi usado em casos ainda mais expressivos em termos de valor.

Mais uma vez, portanto, os dados reforçam a percepção de que a tramitação no Congresso impactou o comportamento estratégico do CARF. A impressão que as estatísticas passam é de que, vendo que o Voto de Qualidade poderia ser extinto

pelo Legislativo, o Conselho parece ter julgado vários dos grandes casos em estoque antes do advento de eventual legislação vindoura, sob a égide da qual o empate beneficiaria o contribuinte automaticamente e o Estado não conseguiria constituir esses créditos para cobrança judicial.

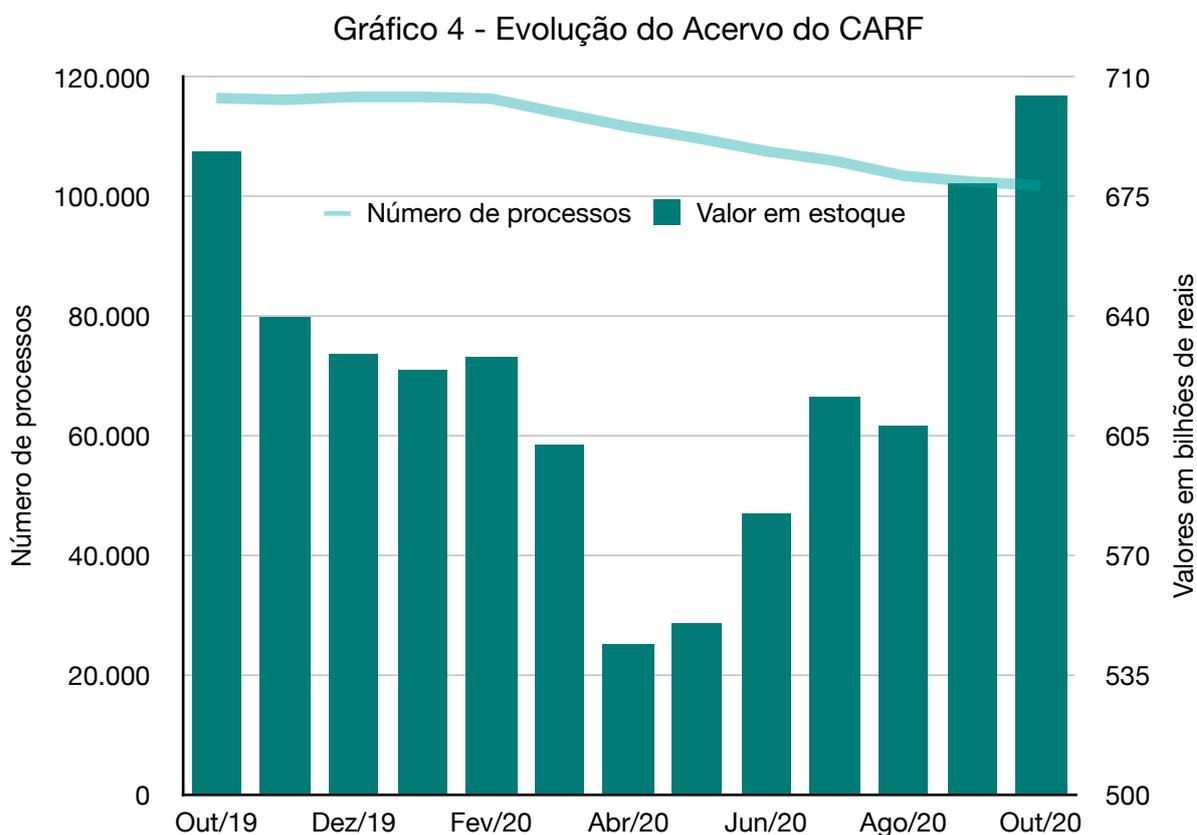
No propósito de melhor ilustrar essa impressão de que o CARF pode ter acelerado a tramitação de grandes casos para aproveitar VQ em seus julgamentos, compilamos no gráfico abaixo o comparativo entre o número de decisões e o valor dos casos decididos pelo votos de qualidade ao longo desses anos:



*Dados até fevereiro. Fonte: Dados abertos do CARF e Tabela 2

Ora, entre 2017 e 2019 o voto de qualidade decidiu uma média de cerca de 18% do valor total discutido em cada ano, ou seja, algo em torno de 3 vezes o número de casos julgados. Em 2020, mesmo tendo decidido cerca de metade do número de casos que nos anos anteriores, a aplicação do instrumento nesses 3,2% dos casos representou a espantosa cifra de 30% do valor total discutido no período, ou, proporcionalmente, 10 vezes o número de casos julgados.

Para que se tenha uma ideia da dimensão representada pelos valores decididos aparentemente às pressas, compilamos abaixo os valores consolidados em estoque no CARF durante o ano, no qual observa-se uma queda acentuada logo em seguida à primeira inclusão em pauta da Lei nº 13.988/2020:



Fonte: Dados abertos do CARF

É preciso observar que a diminuição dos valores em estoque no período entre outubro/19 e abril/20, que soma cerca de R\$ 144 bilhões, queda nunca antes registrada no Conselho, reflete as sessões presenciais de julgamento antes da paralização pela quarentena do Covid-19, durante a qual os valores voltam a subir, já que o CARF passa um tempo inativo e, após, adota sessões virtuais limitadas a processos de pequeno valor, o que acaba formando o gráfico em forma de “V”.

Também cumpre rememorar que a primeira inclusão em pauta de votação na Câmara da nova regra de desempates foi no dia 17 de setembro de 2019, tendo sido aprovada em março de 2020, ratificada pelo Senado no começo de abril e sancionada pelo Presidente em meados do mesmo mês.

Portanto, essa drástica e repentina diminuição dos valores em estoque no CARF parece sugerir que fora dada prioridade aos maiores julgamentos, de sorte a se evitar que os casos vultuosos fossem julgados por uma eventual norma de resolução automática em favor do contribuinte nos meses seguintes.

Na demonstração de dados seguinte, procuramos tabular os valores decididos pelo voto de qualidade de acordo com a parte favorecida pela decisão, de sorte a aferir qual a importância do instituto para a Administração:

Tabela 3 - Valores de VQ por parte favorecida

Ano	Valores dos votos de qualidade <i>Pró-Contribuinte</i>			Valores dos votos de qualidade <i>Pró-Fisco</i>		
	Valor	% do total	% do VQ	Valor	% do total	% do VQ
2017	R\$ 6.144.257.458,05	0,46%	8,95%	R\$ 62.540.699.448,83	16,55%	91,05%
2018	R\$ 24.079.521.266,46	1,82%	30,70%	R\$ 54.357.645.652,95	12,63%	69,30%
2019	R\$ 13.537.106.835,19	1,02%	18,27%	R\$ 60.538.467.197,03	14,20%	81,73%
2020*	R\$ 7.949.282.719,58	0,60%	29,56%	R\$ 18.946.238.721,45	21,11%	70,44%
Total	R\$ 51.710.168.279,28	3,90%	20,84%	R\$ 196.383.051.020,26	14,83%	79,16%

*até fevereiro/2020

Fonte: Dados abertos do CARF, Demanda SIC nº 33122 e Notas SEI ASTEJ/CARF-ME nº 2 e 3

A partir dos dados elencados, tem-se por evidente que o Voto de Qualidade é um importante instrumento processual para evitar o cancelamento de autuações duvidosas, tendo resguardado quase 15% do crédito tributário total discutido entre 2017 e fevereiro de 2020 para o Fisco, concedendo ao contribuinte ínfimos 3,9% (sem considerar casos que serão revertidos posteriormente na CSRF).

Nesse contexto, não deixa de ser curioso notar que, ao contrário do que diz a UNAFISCO, a estrutura paritária do CARF não favorece “apenas e tão somente os grandes contribuintes”⁹. A rigor, o que os números mostram é que, na verdade, os grandes contribuintes mais parecem discriminados pelo voto de qualidade, vez que

⁹ Unafisco emplaca emendas pelo voto de qualidade e fim da paridade na composição do Carf. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/unafisco-emplaca-emendas-pelo-voto-de-qualidade-e-fim-da-paridade-na-composicao-do-carf/>>

mesmo incitando uma dúvida objetiva quanto a legalidade da autuação, mediante o empate na votação, os maiores créditos quase sempre subsistem por meio do VQ.

Ademais, é preciso averiguar em que medida o contribuinte que é agraciado pelo voto de qualidade em seu favor efetivamente sagra-se o vencedor da contenda, ao fim e ao cabo. Para tanto, tabulamos o número de decisões por VQ de acordo com a parte favorecida e com a fase processual na qual foi proferida:

Tabela 4 - Fase processual em que VQ foi aplicado por parte favorecida

Ano	Voto de qualidade nas Turmas Ordinárias e Extraordinárias				Voto de qualidade na Câmara Superior			
	Pró-Contribuinte		Pró-Fisco		Pró-Contribuinte		Pró-Fisco	
	Decisões	%	Decisões	%	Decisões	%	Decisões	%
2017	172	34,89%	321	65,11%	19	3,79%	482	96,21%
2018	303	30,58%	688	69,42%	35	7,74%	417	92,26%
2019	246	31,02%	547	68,98%	77	13,56%	491	86,44%
2020*	87	60,00%	58	40,00%	7	8,43%	76	91,57%
Total	808	33,36%	1614	66,64%	138	8,60%	1466	91,40%

*Até fevereiro/2020

Fonte: Dados abertos do CARF, Demanda SIC nº 33122 e Notas SEI ASTEJ/CARF-ME nº 2 e 3

De pronto, percebe-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui uma tendência muito mais "fiscalista" que as Turmas Ordinárias (TOs). Os dados mostram resultados até surpreendentemente equilibrados nas TOs, mas escancaram o abuso do voto de qualidade na CSRF, que em **91%** dos casos desempatou o julgamento em favor do Fisco.

Isso também se deve, em parte, ao fato de que a Câmara Superior tem o mister de harmonizar teses para o Conselho e para a administração tributária federal como um todo, sendo que nas Câmaras baixas são avaliadas também questões comprobatórias e de fato, havendo mais espaço para o reconhecimento objetivo de erros nos lançamentos em discussão.

A demonstração pode ainda ser feita em termos dos valores julgados por meio do Voto de Qualidade, divididos pela parte favorecida e pela fase processual:

Tabela 5 - Valores decididos por VQ em cada fase e por parte favorecida

Ano	Voto de qualidade nas Turmas Ordinárias e Extraordinárias				Voto de qualidade na Câmara Superior			
	Pró-Contribuinte		Pró-Fisco		Pró-Contribuinte		Pró-Fisco	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
2017	R\$ 3.860.817.149,96	21,50%	R\$ 14.093.738.911,23	78,50%	R\$ 2.283.440.308,09	4,50%	R\$ 48.446.960.537,60	95,50%
2018	R\$ 22.173.281.459,37	41,29%	R\$ 31.530.135.378,61	58,71%	R\$ 1.906.239.807,09	7,71%	R\$ 22.827.510.274,34	92,29%
2019	R\$ 13.140.852.667,91	37,56%	R\$ 21.842.462.686,47	62,44%	R\$ 396.254.167,28	1,01%	R\$ 38.696.004.510,56	98,99%
2020*	R\$ 7.044.029.111,35	74,65%	R\$ 2.391.869.147,87	25,35%	R\$ 905.253.608,23	5,18%	R\$ 16.554.369.573,58	94,82%
Total	R\$ 46.218.980.388,59	39,82%	R\$ 69.858.206.124,18	60,18%	R\$ 5.491.187.890,69	4,16%	R\$ 126.524.844.896,08	95,84%

*Até fevereiro

Fonte: Dados abertos do CARF, Demanda SIC nº 33122 e Notas SEI ASTEJ/CARF-ME nº 2 e 3

Mais uma vez o que se confirma é que as TOs parecem ter critérios muito mais flexíveis de aplicação do VQ em favor do contribuinte, não se deixando influenciar pelos valores julgados e mantendo, em geral, médias semelhantes.

A CSRF, por seu turno, reitera seu cotejo excessivamente pró-fisco, desta vez com ainda mais espantosos **95%** dos valores sendo destinados à administração. Se tomarmos o ano de 2019 como exemplo, serão inacreditáveis **99%** do total. Não há nada que justifique algo tão desproporcional assim, sobremaneira em se tratando de uma dúvida tornada objetiva mediante a votação empatada.

É preciso ter em mente que mesmo dentre o quantitativo razoável de decisões que favoreceram o contribuinte nas Turmas baixas, boa parte ainda será revertida na CSRF. A última instância, por óbvio, tem a palavra final, apesar do restrito juízo de admissibilidade antes de alcançá-la. Assim, de nada adianta que o contribuinte tenha êxito numa Turma Ordinária por Voto de Qualidade se o mesmo instituto vier a ser seu algoz em sede de julgamento pela Câmara Superior.

Portanto, os dados aqui colacionados acabam por depor a favor de uma aparente instrumentalização do Voto de Qualidade como barreira ao cancelamento de autuações duvidosas e de alto valor, quando ocorre o empate nas votações.

V. Voto de Qualidade do CARF - *Behavioral Law and Economics*

Preliminarmente, importante se faz rememorar as lições de Renato Alessi (apud GRUPENMACHER, 2020), segundo as quais o interesse do Estado e dos governantes pode não coincidir, necessariamente, com o interesse da sociedade como um todo, para daí concluir que o interesse público não é exclusivamente o interesse social, mas tão somente uma de suas feições.

Não raro na história, governantes tirânicos e agentes públicos corporativistas deixaram de atender o interesse das comunidades em que viviam para fazer com que a Administração estivesse imbuída, exclusivamente, da defesa dos interesses da própria Administração.

De rigor, é preciso distinguir o interesse público primário do interesse público secundário, sendo o primeiro aquele que dá guarida às prioridades da sociedade e o segundo, às do Estado e/ou seus agentes.

O interesse público primário, pois, é aquele que primeiro vem à mente quando cunhamos a expressão. Não se pode confundi-lo com a defesa de interesses que concernem puramente ao estamento burocrático, na medida em que também o Estado, pessoa jurídica que é, possui seus interesses particulares.

Esses interesses secundários podem se manifestar, por exemplo, na forma de ínfimas indenizações oferecidas a proprietários de áreas desapropriadas. Por óbvio, o Estado não tem qualquer interesse em dar-lhes indenizações vultuosas, ainda que, do ponto de vista da sociedade, seja essa a solução mais natural, especialmente quando considerado o caráter coercitivo da desapropriação e o interesse coletivo que existe na preservação das próprias garantias individuais de todos.

De outro lado, que não da despesa pública, observa-se a presença do interesse secundário também na sanha arrecadatória do Fisco, que procura elevar o

recolhimento anual de riquezas mediante artifícios muitas vezes questionáveis, a exemplo de atos administrativos infralegais que, por vezes, extrapolam sua competência e acabam legislando temas altamente sensíveis, bem como o uso de interpretações heterodoxas, para dizer o mínimo, das quais a Administração rotineiramente lança mão quando chamada a interpretar enunciados do Judiciário.

Nesse sentido, o que nos mostram os dados abordados no capítulo anterior é que o desenho do Voto de Qualidade na forma como pensado para o CARF fez do instrumento processual uma garantia de chancela de teses excessivamente fiscalistas. Percebe-se que o instituto favorece uma conduta oportunista por parte do Estado, tendente a acentuar a defesa de seus interesses privatísticos, vez que a União é parte dos processos ali discutidos.

Essa constatação é alicerçada nas demonstrações que indicam a assunção de um comportamento estratégico adotado pelo órgão julgador ao pautar uma enxurrada de grandes e polêmicos casos no período limítrofe antes da aprovação da nova regra que prevê a resolução dos empates automaticamente em favor do contribuinte (Lei 13.988/2020), fazendo com que o acervo do órgão fosse subitamente reduzido em cerca de R\$ 144 bilhões ao longo de 6 meses. Ora, se esse ritmo fosse mantido, o CARF teria zerado seu estoque em menos de dois anos.

Ademais, não tivesse sido o VQ elemento chave dessa virada, teríamos apenas o seu uso em 3,2% dos processos, sem, contudo, que esse mesmo percentual representasse os espantosos 30% do valor total discutido no mesmo período, sendo forte indício desse suposto viés de seleção para pauta dos casos de maior representatividade econômica antes da aprovação da nova lei.

A segunda razão que nos faz supor a uma inadequada instrumentalização do VQ como ferramenta garantidora de créditos tributários duvidosos é a proporção escancaradamente pró-fisco das decisões da Câmara Superior nos desempates.

Tem-se que a abordagem do VQ nas Turmas Ordinárias é consideravelmente mais adequada e razoável que nas Turmas da CSRF. Parece-nos haver um viés de recorribilidade no Conselho, se é que se pode chamar assim, fazendo com que o Presidente de Turma Ordinária esteja mais “desapegado” que o Presidente de Câmara Superior para desempatar julgamentos em favor dos contribuintes.

Com efeito, as TOs são chamadas ao julgamento dos Recursos Voluntários contra decisões de 1ª instância (DRJ), sendo que contra quaisquer de seus acórdãos cabe o Recurso Especial, destinado à Câmara Superior, podendo ser movido tanto pela Fazenda Nacional quanto pelo contribuinte, desde que preenchidos os requisitos de admissibilidade do RICARF.

Na CSRF, diferentemente, será exarada a última decisão do CARF na lide. Portanto, caso a Turma venha a entender que assiste razão ao sujeito passivo, a Fazenda não mais poderá levar o processo ao Judiciário, na medida em que careceria de interesse recursal para recorrer, em nome da União, contra si mesma.

Nesse sentido, resta evidente que o peso e a responsabilidade do VQ na CSRF é muito superior àquele que recai sobre a câmara baixa, já que numa há a efetiva exoneração do crédito, sem posterior reexame pelo judiciário, enquanto a outra permitirá ao menos que a Fazenda tente levar o caso para apreciação da CSRF mediante apresentação de paradigmas, conforme diagrama abaixo:

Parte apta a recorrer	Resultado de TO e TE		Resultado de CSRF	
	VQ Pró-Fisco	VQ Pró-Contribuinte	VQ Pró-Fisco	VQ Pró-Contribuinte
Contribuinte		_____		_____
Fazenda Nacional	_____		_____	

Ou seja, em sede de Recurso Especial, o Presidente só aplicará o VQ em favor do contribuinte se estiver absolutamente convicto da mais perfeita retidão da tese do sujeito passivo, demandando um exame extremamente minucioso. Para decidir em favor da Fazenda, todavia, haveria um suposto viés de recorribilidade.

Pode ser que estejamos diante de algo semelhante ao dito Apagão das Canetas, que seria o receio de que exerce função pública em conferir razão àqueles que contendem com a Administração, fazendo com que, por vezes, haja um excesso de cautela nesse tipo de decisão, enquanto aquelas que simplesmente negam os requerimentos dos particulares seriam tomadas com menos reflexão, já que o sujeito passivo, ao contrário da Fazenda, ainda poderá socorrer-se no Poder Judiciário, por consequência do princípio da inafastabilidade da Jurisdição.

Como já explicado em capítulo anterior, os indivíduos são dotados de razão e, como tais, respondem aos incentivos ao seu redor. Em última análise, o voto de qualidade torna confortável aos julgadores Presidentes que "se abstenham" das grandes discussões. É o que se observa quando apenas 4% do valor desempatado na CSRF é por VQ em favor do Contribuinte, ao tempo em que esse percentual nas Turmas Ordinárias - cujas decisões podem ser objeto de recurso pela Fazenda - gira em torno de 39%, ou 10 vezes mais.

Esse desenho institucional estimula o chamado "voto de bancada", fazendo com que o VQ seja o *turning point* das decisões mais acirradas. Acontece que o abuso do instrumento é tamanho que já chega a causar espanto quando o desempate favorece o contribuinte, sobretudo em casos de grande monta, vide o percentual médio de 95% do valor total empatado na CSRF que é revertido ao Fisco.

Segundo Richard Thaler (2008), prêmio Nobel de Economia em 2017, os homens podem ser influenciados por pequenos "empurrões" para escolhas certas, o que ele chamou de *nudge*:

"Um Nudge, como usaremos o termo, é qualquer aspecto da arquitetura de escolha que altere o comportamento das pessoas de uma maneira previsível, sem proibir nenhuma opção ou alterar significativamente seus incentivos econômicos. Para contar como um simples empurrão (Nudge), a intervenção deve ser fácil e barata de evitar. Nudges não são mandatos. Colocar a fruta no nível dos olhos conta como uma cutucada. Banir junk food não".
(THALER, 2008, p.6)

Ou seja, o *nudge* não retira a liberdade de escolha ou de julgamento do indivíduo, mas tenta influenciá-lo a seguir a direção que entende ser mais adequada, numa espécie de paternalismo libertário. No exemplo acima, uma escola pode tentar "empurrar" crianças a consumirem alimentos mais saudáveis deixando-os mais

visíveis nas prateleiras, sem contudo precisarem retirar de cardápio quaisquer outros alimentos menos saudáveis.

De outro lado, quando perverte-se o *nudge* para, propositalmente, "empurrar" alguém numa direção que simplesmente visa os interesses daquele que desenha a arquitetura de escolhas, têm-se o que convencionou chamar-se *sludge* (THALER, 2018), ou "lodo", em português.

Dessa forma, o VQ acabou por tornar-se uma ferramenta que estimula não a efetiva solução do processo de acordo com a melhor interpretação da lei, doa a quem doer, mas um *sludge* que incentiva o Presidente julgador, na dúvida, a sempre delegar a decisão final ao Judiciário, mediante a imposição da derrota ao contribuinte, forçando o recurso ao Juiz Federal ordinário.

Saliente-se que não se está a afirmar que a decisão adequada seria, necessariamente, a resolução em favor do contribuinte, como pretende a regra aprovada pela Lei nº 13.988/2020. Ambas pecam pelo mesmo vício: o maniqueísmo, o raciocínio binário de que só pode ser 100% pró-contribuinte, como na nova lei, ou 91% pró-Fisco, como tem sido feito com o Voto de Qualidade. O que aqui se critica é um aparente artifício criado pela União para beneficiar-se da escolha mais fácil aos olhos dos conselheiros Presidentes da CSRF.

Conseqüentemente, a necessidade de recurso ao Judiciário faz com que as empresas precisem aportar o depósito judicial do montante integral, desviando recursos substanciais do processo produtivo e do capital de giro, para viabilizar a continuidade da discussão. De outro lado, também pode não haver grandes proveitos ao Estado, já que caso venha a sucumbir judicialmente, serão devidos custosos honorários ao sujeito passivo.

Ademais, como explica Carvalho (2018, p. 324 e seguintes) em obra magistral, a jurisprudência possui um forte caráter de externalidade¹⁰, podendo ser ela positiva ou negativa, moldando o comportamento dos agentes econômicos que buscam o *compliance* com as normas tributárias.

¹⁰ Emprega-se o termo em seu sentido econômico, ou seja, referindo-se a ações que afetam, positiva ou negativamente, os agentes não diretamente envolvidos.

Nesse diapasão, parece-nos que pêndulo exageradamente favorável ao Fisco da CSRF pode acabar orientando a sociedade como um todo a se comportar de acordo, ainda que anos depois a tese seja derrubada no judiciário, mas aumentando, nesse ínterim, o custo de vida e o custo de produção generalizado no país, destruindo riqueza em escala monumental. Ou seja, a arrecadação de fato aumenta, mas leva embora consigo segurança jurídica e prosperidade potencial.

Uma outra externalidade negativa que também pode ser criada com esse viés é a da enorme dependência do Fisco de seus conselheiros representantes, especialmente o Presidente de Turma. Isso pode acabar gerando um conflito de agência às avessas, a partir de um "alinhamento" de interesses que, em tese, deveriam ser conflitantes.

Ora, o Presidente de Turma, que deve estar interessado no julgamento imparcial e consentâneo com a legislação tributária, é indicado pelo Secretário Executivo do Ministério da Economia, que, como parte do processo na pessoa da União, tem interesse na constituição dos créditos tributários.

Dessa forma, o Estado tenderá sempre a escolher auditores que se mostram mais "fiéis" aos entendimentos da RFB. Por conseguinte, tendo em consideração a premissa de racionalidade e busca da maximização do bem estar, que faz com que os conselheiros busquem a presidência das Turmas, isso pode acabar gerando uma corrida, dentre os próprios conselheiros, por atrair para si a imagem de quem melhor se amolda ao perfil fiscalista da presidência, sendo que em outras condições talvez não tivessem tal pretensão e aplicassem critérios mais flexíveis aos julgados.

É preciso esclarecer que não se trata, de forma alguma, de supostamente haver alguma subserviência aos entendimentos da Fazenda, mas de um potencial viés capaz de se retroalimentar, gerando uma espécie de campanha para provar sua incorruptibilidade e isenção, almejando os cargos de indicação da CSRF, sempre induzindo comportamentos cada vez mais imbuídos da visão de mundo do Fisco, já que tenderá a ser indicado aquele mais parece alinhado e comprometido com os entendimentos que favorecem aquele que o indica, ou seja, a União.

VI. Considerações finais

Já encaminhando para o final, faz-se mister esclarecer que a AED preocupa-se com as consequências e os incentivos gerados pela legislação vigente, e não com juízos de valor.

A esse respeito, é perfeitamente natural e respeitável que conselheiros tenham conceitos mais próximos das interpretações dos contribuintes ou do Fisco, mesmo porque todos carregamos conosco a influência da nossa vida pregressa, nossas premissas, preconceitos, influências, etc. Ademais, tem-se que os Presidentes e demais julgadores do CARF são pessoas da mais alta competência e lisura no trato da coisa pública, não devendo haver qualquer interpretação em sentido contrário.

É preciso ter em conta que, em se tratando de PAF, é esperado que as estatísticas sejam predominantemente favoráveis ao Fisco, em algum grau. Afinal, o PAF é uma instância revisora da própria Administração, sendo normal que a regra seja o acerto das competentes Autoridades Fiscais em suas autuações.

É preciso elucidar que a sociedade como um todo ganha com o CARF, sendo certo que eventuais observações, apontamentos, críticas e sugestões aqui expostos têm o propósito exclusivo de fortalecer o órgão. De lado a lado, não há qualquer outro órgão melhor preparado que o Conselho de Recursos Fiscais para julgar a legalidade do lançamento tributário federal, sendo de sobejo reconhecida a dedicação e técnica dos seus membros.

No entanto, do que se pôde avaliar dos dados, as estatísticas induzem a percepção de que há mesmo uma forte ingerência dos interesses arrecadatários estratégicos da União em determinados comportamentos do CARF.

Por todo o quanto exposto, espero ter demonstrado que a AED pode ser uma das fontes de contribuição também ao Processo Administrativo Fiscal, como já o é nos ramos do processo civil e dos modelos de composição extrajudicial, como a arbitragem e a conciliação, podendo nos ajudar a melhor refletir sobre os rumos do PAF e a qualidade da macrolitigância fiscal no Brasil, sendo a análise aqui

empreendida meramente exemplificativa dos inúmeros silogismos que poderiam ser oferecidos cortesia da abordagem preferencial pela Análise Econômica do Direito.

VII. Referências Bibliográficas

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, NOESES, 2018.

FRIEDMAN, David. **Law's Order: What Economics Has to Do with Law and Why it Matters**, Princeton University Press, 2000.

ARIELY, Dan. **Previsivelmente irracional**, Sextante, 1ª edição, 2020.

FRUTUOSO, Raimundo. **Análise Econômica do Direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**, editora CRV, 2012.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**, 2008.

FUX, Luiz. **Processo Civil e Análise Econômica**, Editora Forense, 2ª ED, 2020.

GICO, Ivo. **Análise Econômica Do Processo Civil**, Editora Foco, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. 'In dubio pro reo' também vale para o contribuinte, 2013. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>>

Dados do CARF. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>>

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **ANÁLISE DE RECORRÊNCIA DOS VOTOS DE QUALIDADE NO CARF**, Núcleo de Tributação do Insper, 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/05/Analise_recorrencia_votos_qualidade_Carf_11052020.pdf>

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Fim do voto de qualidade no Carf é imposição do princípio da moralidade.** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/betina-grupenmacher-fim-voto-qualidade-carf>>

THALER, Richard H., Cass R. Sunstein, **Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness.** 2008.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria Da Decisão Tributária,** Ed. Almedina, 2018.

THALER, Richard H. **Nudge, not sludge.** Disponível em: <<https://science.sciencemag.org/content/361/6401/431>>

ANEXO I - Nota SEI ASTEJ/CARF-ME nº 2/2020



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Assessoria Técnica e Jurídica

Nota SEI nº 2/2020/ASTEJ/CARF-ME

Resposta a requerimento formalizado pela Unafisco Nacional, relativamente aos valores correspondentes aos julgamentos de recursos deliberados por voto de qualidade.

Processo SEI nº 15169.100124/2020-09

1. O processo SEI em epígrafe trata de requerimento formalizado pela Unafisco Nacional – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, em que a mesma, fundamentada no artigo 10 da Lei nº 12.257, de 18/11/2011, requer o seguinte:

Para subsidiar um estudo que vem sendo realizado pela entidade e considerando que o Relatório Gerencial do CARF, divulgado em fevereiro de 2020, informa o percentual de recursos julgados por voto de qualidade de 2017 a 2020, mas não traz dados sobre os valores (em R\$) destes processos, solicitamos cópia dos relatórios e/ou estudos elaborados por este Conselho, contendo o valor total – em reais – dos recursos julgados por voto de qualidade, de 2017 a 2020.

2. Em atenção ao requerido, informo o que segue:

3. Conforme divulgado por este Conselho em seu site na internet (na aba “Dados Abertos – Dados Gerenciais do CARF[1]), o percentual de processos julgados por voto de qualidade corresponde ao informado nas representações gráficas dispostas no aludido documento, as quais reproduzo novamente abaixo:



8. Expostos os dados requisitados pelo interessado, submete-se a presente Nota à Sra. Presidente do CARF.

Assinatura digital

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS

Chefe da Assessoria Técnica e Jurídica do CARF

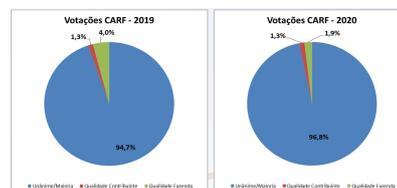
De acordo. Aprovo a presente Nota Técnica.

Encaminhe-se ao interessado.

Assinatura digital

ADRIANA GOMES RÊGO

Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



4. Em relação aos julgamentos deliberados por voto de qualidade, considerando os valores informados nos correspondentes processos, têm-se a seguinte composição nos anos de 2017 a 2020:

Ano	Recursos julgados por voto de qualidade - valor dos processos		
	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	R\$ 6.144.257.458,05	R\$ 62.540.699.448,83	R\$ 68.684.956.906,88
2018	R\$ 24.079.521.266,46	R\$ 54.357.645.652,95	R\$ 78.437.166.919,41
2019	R\$ 13.537.106.835,19	R\$ 60.538.467.197,03	R\$ 74.075.574.032,22
2020	R\$ 7.949.282.719,58	R\$ 18.946.238.721,45	R\$ 26.895.521.441,03
Total Geral	R\$ 51.710.168.279,28	R\$ 196.383.051.020,26	R\$ 248.093.219.299,54

5. Os mesmos dados, expostos em percentuais, apresentam-se com a seguinte distribuição:

Ano	Recursos julgados por voto de qualidade - valor dos processos (em %)		
	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	8,95%	91,05%	100%
2018	30,70%	69,30%	100%
2019	18,27%	81,73%	100%
2020	29,56%	70,44%	100%
Total Geral	20,84%	79,16%	100%

6. Importante registrar que os créditos tributários informados acima correspondem ao valor total cadastrado nos processos, não significando, portanto, valores mantidos ou exonerados, haja vista que o CARF não liquida decisões.

7. Vale lembrar, por fim, que os dados correspondentes ao ano de 2020 dizem respeito apenas aos meses de janeiro e fevereiro.

[1] Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf>



Documento assinado eletronicamente por **Francisco José Barroso Rios, Chefe da Assessoria Técnica e Jurídica**, em 08/04/2020, às 10:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do **Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015**.



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes Rêgo, Presidente**, em 08/04/2020, às 11:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do **Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015**.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **7451867** e o código CRC **715B1008**.

ANEXO II - Nota SEI ASTEJ/CARF-ME nº 3/2020



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Assessoria Técnica e Jurídica

Nota SEI nº 3/2020/ASTEJ/CARF-ME

**Resposta a requerimento formalizado pelo
Sindicato Nacional, relativamente aos valores
correspondentes aos julgamentos de recursos
de liberados por voto de qualidade.**

Processo SEI nº 15169.100124/2020-09

1. Trata-se de requerimento formalizado pelo Sindicato Nacional – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Recurso Federal do Brasil[1], em que o recorrente, fundamentado no art. 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal, nos arts. 10, 11 e 12 da Lei nº 12.257, de 18/11/2011, bem assim na Portaria MPOG/CGU/MF/MD nº 233, de 25/05/2012, requer o seguinte:

1. O Requerente solicita saber:

Valores em reais de quanto foi decidido nas sessões de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim detalhado:

1.1.1. Nas normas ordinárias e na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF;

1.1.2. Com unanimidade ou maioria dos votos; com voto de qualidade a favor da Fazenda e com voto de qualidade a favor dos contribuintes.

2. As informações devem ser prestadas para os anos de 2017, 2018 e 2019, conforme discriminadas nos itens 1.1.1 a 1.1.2, acima.

2. Em atenção ao requerido, apresenta-se, na sequência, os dados correspondentes:

Ano	Turma	Favorecido, total ou parcialmente pelo resultado do recurso	Votação	Somatório dos valores dos processos dos recursos julgados
2017	CSRF	Contribuinte	Maioria	6.073.098.459,64
			Qualidade	2.283.440.308,09
			Unânime	10.466.181.580,99
		Fazenda	Maioria	17.083.016.254,74
			Qualidade	48.446.960.537,60
			Unânime	11.571.609.836,00
	TOTE	Contribuinte	Maioria	72.274.943.538,65
			Qualidade	3.860.817.149,96
			Unânime	69.918.027.918,45
		Fazenda	Maioria	25.301.836.589,07
			Qualidade	14.093.738.611,23
			Unânime	29.860.920.344,78

CSRF - Câmara Superior de Recursos Fiscais; TOTE - Turmas Ordinárias e Turmas Extraordinárias

Nota 3 (7454664) SEI 15169.100124/2020-09 / pg. 1

Ano	Turma	Favorecido, total ou parcialmente pelo resultado do recurso	Votação	Somatório dos valores dos processos dos recursos julgados
2018	CSRF	Contribuinte	Maioria	7.135.284.951,54
			Qualidade	1.866.239.807,09
			Unânime	5.868.519.036,44
		Fazenda	Maioria	28.938.356.009,61
			Qualidade	22.827.510.274,34
			Unânime	6.328.887.665,86
	TOTE	Contribuinte	Maioria	67.337.800.581,57
			Qualidade	22.175.281.459,37
			Unânime	117.015.458.206,52
		Fazenda	Maioria	22.216.402.768,36
			Qualidade	31.530.135.378,61
			Unânime	34.631.451.151,49

Ano	Turma	Favorecido, total ou parcialmente pelo resultado do recurso	Votação	Somatório dos valores dos processos dos recursos julgados
2019	CSRF	Contribuinte	Maioria	5376.667.711,29
			Qualidade	396.254.167,28
			Unânime	9.842.984.301,67
		Fazenda	Maioria	14.248.983.679,68
			Qualidade	38.696.004.510,56
			Unânime	83.123.512.750,56
	TOTE	Contribuinte	Maioria	93.592.937.950,83
			Qualidade	13.140.852.667,91
			Unânime	121.076.486.298,14
		Fazenda	Maioria	24.031.239.322,37
			Qualidade	21.842.462.686,47
			Unânime	30.052.501.434,64

3. Importante registrar que os créditos tributários informados acima correspondem ao valor total cadastrado nos processos, não significando, portanto, valores mantidos ou exonerados, haja vista que o CARF não liquida decisões.

4. Expostos os dados requisitados pelo interessado, submete-se a presente Nota à Sua Presidência do CARF.

Assinatura digital

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS
Chefe da Assessoria Técnica e Jurídica do CARF

De acordo. Encaminha-se ao interessado.

Assinatura digital

ADRIANA GOMES RÊGO
Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

[1] A pedido do interessado, a resposta deverá ser remetida para o seguinte e-mail: den@stn.difconacional.org.br.

Nota 3 (7454664) SEI 15169.100124/2020-09 / pg. 2



Documento assinado eletronicamente por **Francisco José Barroso Rios**, **Chefe da Assessoria Técnica e Jurídica**, em 08/04/2020, às 11:21, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do **Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015**.



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes Rêgo**, **Presidente**, em 08/04/2020, às 11:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do **Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015**.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **7454664** e o código CRC **17F9C229**.

Processo nº 15169.100124/2020-09.

SEI nº 7454664

Anexo III - Demanda SIC nº 33122

Recursos julgados por voto de qualidade CSRF			
Ano	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	19	482	501
2018	35	417	452
2019	77	491	568
2020	7	76	83
Total Geral	138	1.466	1.604

Recursos julgados por voto de qualidade TO e TE			
Ano	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	172	321	493
2018	303	688	991
2019	246	547	793
2020	87	58	145
Total Geral	808	1.614	2.422

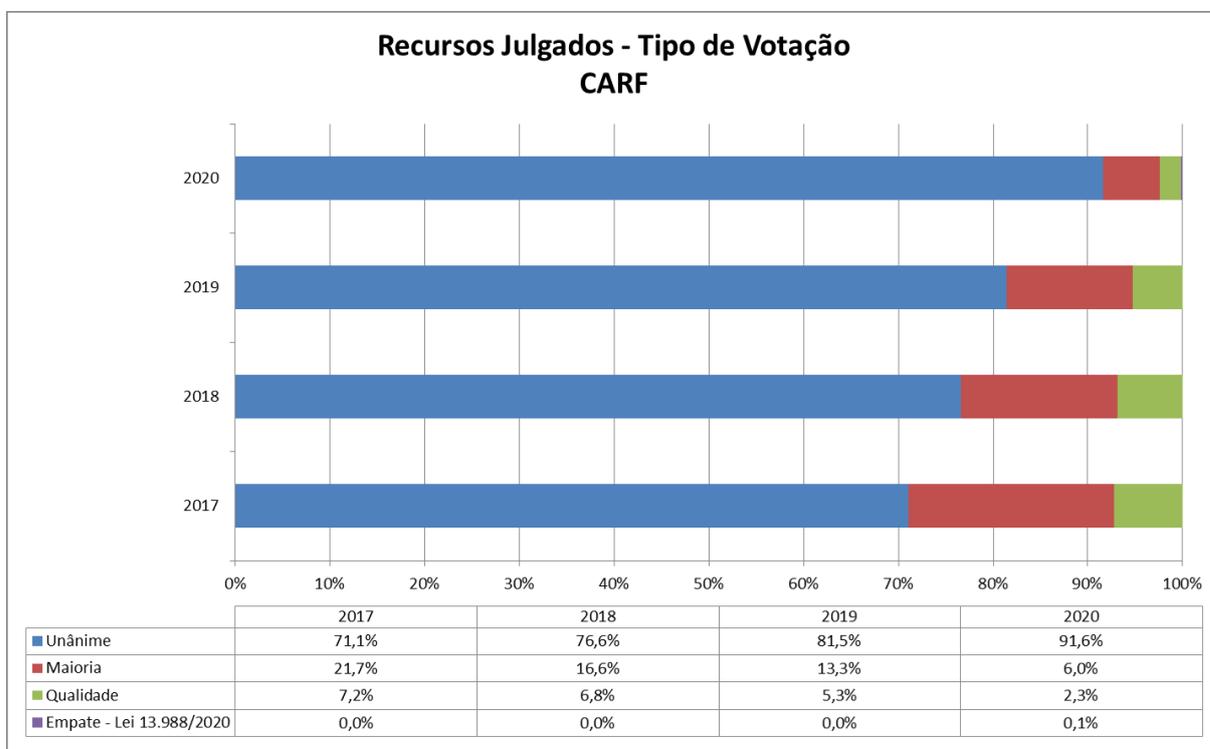
Recursos julgados por voto de qualidade - valor dos processos CSRF			
Ano	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	R\$ 2.283.440.308,09	R\$ 48.446.960.537,60	R\$ 50.730.400.845,69
2018	R\$ 1.906.239.807,09	R\$ 22.827.510.274,34	R\$ 24.733.750.081,43
2019	R\$ 396.254.167,28	R\$ 38.696.004.510,56	R\$ 39.092.258.677,84
2020	R\$ 905.253.608,23	R\$ 16.554.369.573,58	R\$ 17.459.623.181,81
Total Geral	R\$ 5.491.187.890,69	R\$ 126.524.844.896,08	R\$ 132.016.032.786,77

Recursos julgados por voto de qualidade - valor dos processos TO e TE			
Ano	Favorecido total ou parcialmente pelo julgamento do recurso		
	Contribuinte	Fazenda	Total
2017	R\$ 3.860.817.149,96	R\$ 14.093.738.911,23	R\$ 17.954.556.061,19
2018	R\$ 22.173.281.459,37	R\$ 31.530.135.378,61	R\$ 53.703.416.837,98
2019	R\$ 13.140.852.667,91	R\$ 21.842.462.686,47	R\$ 34.983.315.354,38
2020	R\$ 7.044.029.111,35	R\$ 2.391.869.147,87	R\$ 9.435.898.259,22
Total Geral	R\$ 46.218.980.388,59	R\$ 69.858.206.124,18	R\$ 116.077.186.512,77

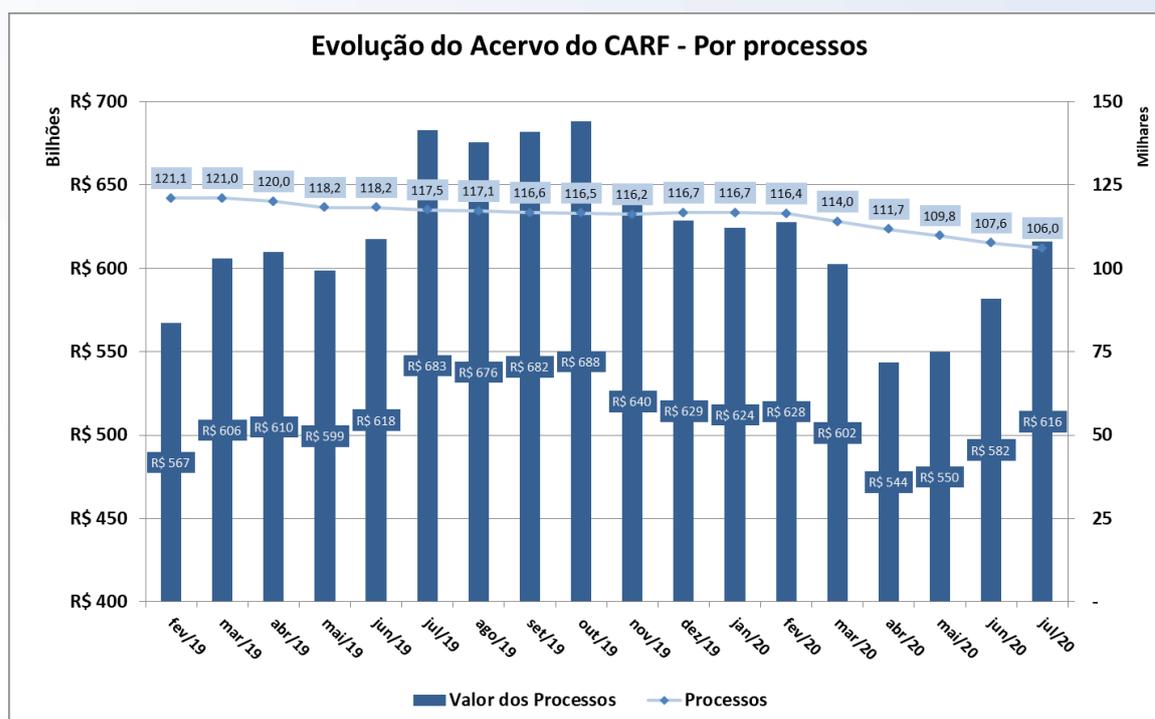
Os créditos tributários informados na tabela acima correspondem ao valor total cadastrado no processo, não significando, portanto, valores mantidos ou exonerados, haja vista que o CARF não liquida decisão.

Em virtude do acima exposto e pela votação ser por recurso, o valor total do processo foi utilizado por cada recurso cuja votação tenha sido por qualidade

Anexo IV - Dados Abertos do CARF (meramente exemplificativo)



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Julho/2020