

**COMO PENSAM OS CONSELHEIROS: UMA ANÁLISE DO
PERFIL DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS NO ÂMBITO
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS
FISCAIS (CARF)****HOW BRAZILIAN ADMINISTRATIVE TAX COURT COMPONENTS THINK: AN
ANALYSIS OF THE PROFILE OF ADMINISTRATIVE DECISIONS WITHIN THE
SCOPE OF THE ADMINISTRATIVE TAX COURT (CARF)**

Liziane Paixão Silva Oliveira

Possui doutorado em Direito - Université Paul Cezanne Aix-Marseille 3 (2012), Mestrado em Direito pela Universidade de Brasília (2006), Pos-Graduação Lato Sensu em Direito Ambiental pelo CEUB (2003-2004) e graduação em Direito pela Universidade Tiradentes (2002). Realizou Estágio Pós-Doutoral na UnB (2017-2018). Professora Permanente do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito do CEUB, Professora do Mestrado e Doutorado em Direitos Humanos da Universidade Tiradentes. Professora Titular dos Cursos de Graduação em Direito da Universidade Tiradentes e do CEUB. Coordenou o Programa de Mestrado em Direito da UNIT de 2014 a 2017. Coordenadora do Dinter CEUB e ESMAT. E-mail: liziane.oliveira@ceub.edu.br

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Mestrando em Direito – UNICEUB. Possui graduação em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul(2004), graduação em Bacharelado de Matemática na Modalidade Informatic pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro(1988) e especialização em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul(2006). E-mail: luizeduos@sempreceub.com

RESUMO

Para entender os critérios utilizados na tomada de decisões administrativas, pelos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão competente para julgamento administrativo dos litígios tributários federais em segunda instância e em instância especial, é utilizado o arcabouço teórico de Richard Posner em “How Judges Think”. Das nove teorias da decisão citadas pelo autor, são consideradas três: a Teoria Atitudinal, a Teoria Estratégica e a Teoria Legalista; e, por analogia, a dicotomia proposta entre juízes indicados por presidente do Partido Republicano ou do Partido Democrata, é transposta para a oposição entre conselheiros representantes dos contribuintes ou da Fazenda Nacional. Em segui-

da, para aplicação dessa proposta teórica de classificação dos critérios decisórios, são consideradas decisões tomadas pelos colegiados do CARF, alternativamente favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, por unanimidade, por maioria de votos ou por voto de qualidade do presidente do Colegiado, que é representante da Fazenda Nacional. Foram consideradas as decisões do ano de 2016, por serem posteriores à vigência do atual regimento interno do órgão e anteriores à relativização do voto de qualidade, pela Lei nº 13.988, de 2020. O percentual de decisões favoráveis à Fazenda Nacional tomadas por voto de qualidade, em face do total de decisões do órgão, revela a importância da Teoria Atitudinal como critério decisório, em face da Teoria Legalista. Por fim, as informações levantadas se mostraram insuficientes para uma afirmação segura da relevância da utilização da Teoria Estratégica, na tomada de decisão.

Palavras-Chave: Critérios Decisórios. Processo Administrativo Fiscal. Colegiado Paritário.

ABSTRACT

To understand the decision criteria in Brazilian administrative tax court, called CARF, this article refers Richard Posner in “how judges think”. Three of the nine theories presented by the author, are here considered the most important: the Attitudinal Theory, the Strategic Theory and the Legalist Theory; and, by analogy, the opposition between judges appointed by Democratic or Republican Presidents, is compared to the dichotomy between members of the administrative tax court, called advisers, appointed by the tax administration and by tax payers representative entities. To test these theories of decision criteria classification, were taken into account decisions in favour of the tax administration and in favor of the tax payer, considering unanimous decisions, majority decisions and decisions taken, in equality of votes, by the court’s president’s casting vote, considering that the president is always a member appointed by the tax administration. The data survey was restricted to decisions taken in 2016, because they are posterior to the present CARF organization and previous to the casting vote new implementation, introduced by act 13.988, 2020. The percentage of decisions in favour of the tax administration, taken by the president’s casting vote, regarding to the total amount of decisions in the period, can reveal the importance of Attitudinal Theory in decision making, in comparison to the Legalist Theory. However, the information gathered is not clear enough to demonstrate the relevance of Strategic Theory, in the decision making process.

Keywords: Decision Criteria. Administrative Litigation. Parity Court.

I INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo identificar possíveis critérios diferenciados na tomada de decisões por conselheiros originários de diferentes categorias, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), relativamente a questões controversas do Direito Tributário, tratadas em processos administrativos fiscais federais.

A relevância do tema reside no fato de que há um debate em andamento, relativo ao voto de qualidade dos presidentes de colegiado do CARF. Considerando que este Conselho é um órgão paritário, com colegiados compostos por representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes, e que o presidente do colegiado é, nos termos do regimento interno do órgão, um representante da Fazenda Nacional, exsurge a seguinte questão: No caso de empate no julgamento de um recurso, com o voto do presidente definindo a decisão, haveria um viés em favor da Fazenda Nacional?

Como hipótese, é proposta a possibilidade de verificação quantitativa das decisões, para esclarecimento da existência, ou não, e da relevância de eventual viés nas decisões do órgão.

Para alcançar esse objetivo, será utilizado, como metodologia, um procedimento delimitado pelos passos a seguir apresentados.

Inicialmente, serão levantados do ponto de vista teórico, os critérios decisórios passíveis de utilização por julgadores, com base no estudo de Richard Posner (2008), que identifica nove teorias da tomada de decisão por juízes. Como recorte metodológico, serão considerados apenas os três critérios considerados mais relevantes para os fins deste trabalho, decorrentes das seguintes teorias: a Teoria Atitudinal, a Teoria Estratégica e a Teoria Legalista. De maneira análoga à análise de Posner, que enfatiza a oposição entre juízes nomeados por presidentes dos partidos Democrata e Republicano, neste trabalho é dado foco à dicotomia entre os conselheiros indicados pela Fazenda Nacional e aqueles indicados pelas entidades representantes de contribuintes.

Resumidamente, para fins de esclarecimento, de acordo com a teoria atitudinal, as decisões seriam tomadas levando-se em consideração a maximização dos valores e interesses de cada julgador. Já a teoria estratégica, complementando a abordagem atitudinal, propõe que, por vezes, decisões menores podem ser tomadas de forma contrária aos valores e interesses do julgador, para influenciar o comportamento de outros julgadores, em outras situações. Por fim, de acordo com a teoria legalista, o sistema formal de normas postas é que seria o fator de maior importância na tomada de decisão, aqui consideraremos também dentro dessa teoria o conjunto de regras de atribuição de poderes e responsabilidades, que é, em estudos mais aprofundados, tratado no âmbito da teoria organizacional.

Em seguida, para contextualização, serão apresentados a estrutura do Processo Administrativo fiscal e do CARF, bem como o processo de seleção dos conselheiros do órgão, com suas respectivas regras de atuação. Nesse ponto, serão identificadas categorias diferenciadas de conselheiros, com ênfase na dicotomia entre conselheiros representantes da Fazenda Nacional e conselheiros representantes de categorias de contribuintes, que será considerada no estudo. Importante ressaltar que, por não estarem disponíveis os correspondentes dados públicos, não serão aqui consideradas subcategorias, como: (a) conselheiros representantes dos contribuintes (i) em começo de carreira, com possibilidade de carreira advocatícia futura e (ii) professores universitários, sem interesse na atividade advocatícia; ou (b) conselheiros fazendários (i) em início de carreira e (ii) em final de carreira, com possibilidade de atividade advocatícia próxima.

Prosseguindo, será apresentado um levantamento de dados, realizado a partir das Atas de Julgamento, segregando decisões tomadas por unanimidade de votos, por maioria de votos ou por voto de qualidade, em diferentes colegiados. Então, será possível cotejar os dados levantados com as teorias consideradas, para identificação de diferentes critérios de decisão.

Para seleção de dados, foram considerados, como limites temporais: (a) a edição do atual Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (BRASIL, 2015), e (b) a alteração do critério do voto de qualidade, inserido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 (BRASIL, 2020). As razões dessas limitações temporais são práticas. O atual RICARF é decorrente da profunda reestruturação do órgão, ocorrida em 2015, em consequência da operação “Zelotes”, não fazendo sentido a comparação com a situação anterior.

A operação Zelotes foi deflagrada pelo Departamento de Polícia Federal do Brasil, em março de 2015, visando investigar suposto esquema de corrupção no CARF. Um dos efeitos do procedimento de investigação foi a instituição de novas regras e procedimentos, objetivando melhoria dos controles do órgão.

Esclareça-se que o citado art. 28 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, inseriu o art. 19-e na Lei nº 10.522, de 2002, e, sem extinguir o voto de qualidade, determinou que, *Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.*

Ao final, espera-se ter uma visão do alcance e dos limites da utilização de diferentes possíveis critérios por categorias de conselheiro, colaborando para a previsibilidade do funcionamento do órgão e desnudando sua inserção na administração tributária e no próprio sistema econômico e social do País.

Esperamos que esse conhecimento possa contribuir para a compreensão da dinâmica de discussão do crédito tributário no âmbito administrativo federal. Pen-

samos que essa compreensão seja decisiva na concepção de novas normas organizacionais e melhoria das existentes, no sentido de alcançar os objetivos de garantir que todos recolham tributos de acordo com sua capacidade contributiva, dentro dos limites da lei, e que ninguém deixe de recolher tributos devidos.

2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO PROPOSTO

Esta parte é destinada à apresentação dos critérios decisórios a serem considerados no estudo proposto e do funcionamento do CARF. Para isso, em primeiro lugar, será feita uma breve apresentação das teorias que explicam possíveis critérios decisórios e a seleção daqueles que serão considerados mais importantes para o trabalho. Em seguida, para aplicação dessa teoria, será apresentada a estrutura e o funcionamento do CARF.

2.1 Teorias do comportamento decisório

De acordo com Richard Allen Posner (2008), são nove as teorias do comportamento decisório judicial e todas têm seu mérito, mas são incompletas, faltando uma proposta que as unifique: (a) Teoria Atitudinal, (b) Teoria Estratégica, (c) Teoria Sociológica, (d) Teoria Psicológica, (e) Teoria Econômica, (f) Teoria Organizacional, (g) Teoria Pragmática, (h) Teoria Fenomenológica e (i) Teoria Legalista. Como uma aproximação inicial, teceremos breves comentários sobre cada uma dessas teorias e, em seguida, analisaremos com mais detalhes aquelas que serão consideradas neste trabalho.

De acordo com a Teoria Atitudinal, as decisões são tomadas com base nas preferências políticas trazidas para o caso. Assim, quando a análise técnica fosse insuficiente, o julgador tenderia para a posição que melhor se adequasse à sua ideologia e ao espectro político com que ele se identifica.

De acordo com a Teoria Estratégica, ao tomar uma decisão, o julgador se preocupa com a reação de outros, sejam eles colegas de colegiado, cortes superiores, legisladores ou a própria opinião pública. Portanto, em alguns casos, o espectro político pessoal pode ser colocado em segundo plano, para garantia, no longo prazo, da própria ideologia defendida, bem como da efetividade dessa e de outras decisões.

De acordo com a Teoria Sociológica, o comportamento do julgador é fortemente influenciado por sua relação, dinâmica, com os demais elementos do grupo em que ele está inserido. Dessa forma, essa teoria, trazendo elementos da psicologia social e da escolha racional para a discussão, tenta combinar propostas das Teorias Estratégica e Atitudinal.

A Teoria Psicológica foca na análise de processos inconscientes da mente humana, no tocante à tomada de decisão. Assim, essa teoria tenta aprofundar as considerações da Teoria Atitudinal.

Por sua vez, a Teoria Econômica propõe que seja considerado racional que o julgador sempre procure maximizar seus benefícios e interesses, na tomada de decisão. Trata-se aqui de uma simplificação das Teorias Psicológica e Estratégica, considerando um comportamento padrão, normalmente esperado.

De acordo com a Teoria Organizacional, as regras de estruturação, com atribuição de poderes, determinação de limitações e definição de procedimentos para os julgadores, têm o condão de direcionar a atividade adjudicatória no sentido de garantir coerência entre os interesses do julgador, que é o agente e o Estado, que é o principal.

A Teoria Pragmática defende que as decisões são, de fato, tomadas por suas consequências, considerando sua utilidade para o julgador, em detrimento de um processo dedutivo, a partir de premissas postas. Dessa forma, teríamos a Teoria Atitudinal levada ao extremo, e isso seria o oposto do legalismo.

A Teoria Fenomenológica tenta harmonizar o pragmatismo e o legalismo, focando na maneira com que o pensamento se apresenta para a mente consciente, tentando perquirir como a decisão é tomada em face das emoções e sentimentos que ela suscita no julgador.

Por fim, de acordo com a Teoria Legalista, as decisões seriam determinadas pelas fontes do direito, que são gerais, impessoais, externas e preexistentes ao fato objeto de julgamento. Com isso, fatores pessoais seriam deixados em segundo plano, para aplicação da decisão de forma lógica, considerando (a) o sistema jurídico normativo, como premissa maior, (b) os fatos trazidos aos autos, como premissa menor e (c) a decisão como consequência lógica das premissas.

Neste trabalho, a título de recorte metodológico, para fins de simplificação e uso prático das teorias acima, será dado foco às Teorias Atitudinal, Estratégica e Legalista. A seguir, serão tecidas algumas considerações mais aprofundadas sobre essas teorias.

2.2 Teoria Atitudinal

Para tratar da Teoria Atitudinal, Posner (2008) parte da hipótese de que o critério de nomeação da Justiça Federal Americana aponta para uma situação em que juízes nomeados por presidente do Partido Democrata tendem a ser mais liberais em suas decisões e juízes nomeados por presidente do Partido Republicano tendem a ser mais conservadores. Adicionalmente, o autor verifica que o Senado, principalmente quando tem maioria republicana, faz muita diferença na escolha do juiz e que, quanto mais discutível e visível o assunto for, maior será o poder da variável política na decisão.

Posner admite a existência de limitações a essa teoria, afirmando que o critério da nomeação é imperfeito, podendo enfraquecer com o tempo, e ineficaz em casos em que haja colisão de princípios, quando ambos forem importantes para a ideologia correspondente ao espectro político do juiz. Para ilustração, o autor refere a dificuldade de aplicação da Teoria Atitudinal num caso em que foi julgada a constitucionalidade de uma lei que proibia a compra de imóveis por afro-americanos em bairros de maioria branca e vice-versa, argumentando tratar-se da colisão entre as ideias de discriminação racial e de liberdade do uso da propriedade, ambas relevantes para um mesmo espectro político.

Repara-se que a Teoria Atitudinal parte do pressuposto de que há um conjunto de convicções preexistente, representadas pelo espectro político a que o juiz pertence, que influencia decisões em casos concretos. Esse pressuposto poderia ser trabalhado à luz das outras teorias, como a Teoria Psicológica, que busca explicar essas convicções preexistentes por meio de processos inconscientes da mente humana, ou a Teoria Sociológica, que busca explicar essas convicções por meio da inserção do julgador em um grupo social, ou, ainda, a Teoria Econômica, que explica essas convicções de forma simplificada pela maximização dos benefícios e interesses do julgador, ou então a Teoria Pragmática, em que as convicções estariam relacionadas às consequências das decisões.

Por esse motivo, neste trabalho, daremos ênfase à Teoria Atitudinal, em detrimento das demais teorias referidas no parágrafo anterior, considerando que aquela poderia englobar todas estas.

Aplicando-se as referidas premissas da Teoria Atitudinal ao âmbito do Direito Tributário, considerando um litígio entre o Estado, consubstanciado na figura da autoridade administrativa tributária, referida como o fisco ou, de forma mais ampla, sujeito ativo, e o particular, referido como contribuinte ou, de forma mais ampla, sujeito passivo, poderíamos ter como óbvia a dicotomia de posicionamentos, com possíveis decisões diferentes no caso de um julgador nomeado pelo fisco ou um julgador nomeado pelo contribuinte.

Todavia, as convicções que direcionariam decisões podem apresentar um aspecto muito mais profundo e genuíno do que o mero interesse pessoal dos elementos de cada grupo. Em outras palavras, as convicções não decorreriam apenas do interesse arrecadatório do Estado ou do interesse do particular em minimizar sua carga tributária. Com efeito, as convicções podem ser decorrentes de efetivas visões de mundo diversas.

Sobre essa questão, Valcir Gassen (2016) coloca, com muita clareza, a coexistência, na atualidade, de visões antagônicas sobre a relação entre propriedade e tributação, o que pode trazer luzes à discussão sobre a aplicação da Teoria Atitudinal ao litígio tributário.

O autor afirma que a instituição da propriedade como um direito natural do indivíduo seria decorrência da hegemonia econômica e política da burguesia, por

conta das revoluções industrial e política, ocorridas respectivamente na Inglaterra e na França, no século XVIII. Antes desse momento, o conceito de propriedade era visto como uma concessão do Estado, referenciando o conceito de enfiteuse, em que o indivíduo, denominado enfiteuta, para exercer o direito de usar do bem imóvel, tinha de pagar ao Estado um valor anual, o foro, e, para dispor da coisa, um outro valor, denominado laudêmio.

Ocorre que, com a vitória da burguesia, a propriedade passou a ser definida como um direito absoluto, nos termos do Código Napoleônico ou da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Pois bem, com o passar do tempo, essa definição foi sendo naturalizada e, considerando-se a propriedade como um direito absoluto preexistente ao próprio Estado, a tributação seria vista como uma invasão do Estado sobre essa propriedade ou, pelo menos, uma ameaça a ela, que deveria ser contida.

De outro modo, retomando-se a ideia de que o direito de propriedade seja convencional, ou seja, que a propriedade individual somente deve existir porque é aceita e protegida pelo grupo social, o que se dá por meio do poder do Estado, pela utilização do Direito como ferramenta, a tributação deixaria de ser vista como uma ameaça à propriedade, mas, ao contrário, como um rito de sua legitimação e proteção, pelo grupo social.

Ora, essas duas abordagens coexistem atualmente, e suas aplicações podem ser identificadas em discussões. Gassen refere, exemplificativamente, a discussão da constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29, de 2000, que tratou da progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano, em função do uso. Naquela oportunidade, Miguel Reale (2000, p. 124-125) entendeu que essa progressividade seria uma lesão a uma cláusula pétrea da Constituição, por violação de um direito individual dos proprietários urbanos. De outra forma, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.732-DF (BRASIL, 2015), da relatoria do ministro Dias Toffoli, entendeu a progressividade constitucional.

Pois bem, essas duas visões filosóficas da natureza da propriedade, e consequentemente da tributação, têm o poder de gerar visões de mundo diferentes, que justificariam posturas ontologicamente diversas na análise de problemas concretos. Isso já é suficiente para colocar a importância de se considerar a Teoria Atitudinal, na análise dos critérios de tomada de decisão do CARF.

Com efeito, como pressuposto, da mesma forma que Posner, conforme antes referido, entendeu que juízes nomeados por presidentes do Partido Democrata teriam posicionamentos mais liberais em comparação com juízes nomeados por presidentes do Partido Republicano, podemos considerar neste artigo que: (a) conselheiros oriundos dos quadros de servidores públicos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, teriam uma visão do tributo como condição necessária à legitimação e proteção da pro-

priedade; e (b) conselheiros indicados por entidades representativas de categorias de contribuintes tenderiam a entender o tributo como uma invasão à esfera da propriedade dos indivíduos, a ser protegida.

As razões, psicológicas, sociológicas ou pragmáticas dessas posturas ficariam fora do escopo deste trabalho. Ainda assim, é importante considerar que vários autores concordam acerca da existência e importância do viés axiológico na tomada de decisão, como Joseph C. Hutcheson Jr.(1929) que afirma que a intuição é um fator importante para o juiz.

2.3 Teoria Estratégica

A Teoria Estratégica, também chamada de Teoria Positivo-Política, não nega a Teoria Atitudinal, apenas contextualiza sua aplicabilidade, admitindo que nem sempre uma decisão conforme as convicções do julgador teria o efeito esperado. Isso porque, de acordo com a Teoria Estratégica, as decisões devem levar em consideração a reação de outros envolvidos, sejam eles colegas, cortes superiores, legisladores ou o público em geral. Assim, Posner (2008) admite a existência de decisões com objetivos mediatos, de aceitação ou de possibilidade de tomada de outras decisões.

Desse modo, dependendo da situação, seria possível a tomada de uma decisão contrária às convicções do julgador, por exemplo, em situações de menor repercussão, para manter uma postura de equilíbrio e, em situações importantes, garantir uma legitimidade para seu posicionamento ideológico.

Em uma visão mais ampla, podemos dizer que a Teoria Estratégica é uma aplicação da Teoria da Barganha ao contexto de tomada de decisões por juízes. A Teoria da Barganha analisa as situações em que um acordo entre as partes pode aumentar o estado de satisfação de ambas. Essa Teoria da Barganha, por sua vez, é uma parte da Teoria dos Jogos, que analisa os efeitos de uma tomada de decisão em decisões futuras de outras pessoas.

Pois bem, de acordo com Ivo Gico (2020, p 164), a situação de barganha é uma conjuntura na qual dois ou mais jogadores (indivíduos envolvidos) possuem o interesse convergente em cooperar, mas possuem interesses divergentes sobre a forma de cooperação. Assim, um acordo entre esses indivíduos pode atender aos interesses de ambos.

Para melhor entendimento, cabe referir que a Teoria dos Jogos analisa as consequências do comportamento de indivíduos, em face do comportamento de outros indivíduos, denominados jogadores. Um famoso exemplo de aplicação da teoria é o do dilema do prisioneiro, em que dois suspeitos são presos, com possibilidade, pelas provas até ali conhecidas, de uma pena de 5 anos cada, e é concedida a ambos, sem que o outro saiba, a possibilidade de acordo, para aumento da pena do outro para 10 anos e redução de sua pena para 6 meses.

Se ambos aceitarem o acordo, ambos passam a ter pena de 10 anos, cada (cenário 1). Se nenhum aceitar o acordo, ambos continuam sujeitos à pena de 5 anos, cada (cenário 2). E, se apenas um deles aceitar o acordo, um terá pena de 10 anos e o outro de 6 meses (cenário 3). Repara-se que, no cômputo geral, se ambos não aceitarem o acordo, com cada um cumprindo pena de 5 anos, o resultado total é de 10 anos. Se ambos aceitarem, cada um cumprirá pena de 10 anos, com resultado total de 20 anos. E, se apenas um aceitar o acordo, o resultado total seria uma pena combinada de 10 anos e 6 meses.

O segundo cenário, de aceitação do acordo por ambos, é claramente menos vantajoso do que o terceiro cenário, que parece ser o mais interessante do ponto de vista individual. Porém, de acordo com a Teoria dos Jogos, o primeiro cenário, de rejeição do acordo por ambos, é que leva ao melhor resultado no longo prazo. Isso porque o terceiro cenário, apesar de vantajoso para aquele que aceitar o acordo, quebra a confiança e leva ao primeiro cenário, de aceitação do acordo por ambos, em todas as eventuais situações posteriores.

Levando essas ideias para o campo da decisão colegiada, é possível propor a existência de posicionamentos, ainda que contrários à convicção pessoal de determinado julgador, buscando o reconhecimento da razoabilidade de duas decisões e a confiança de outros julgadores, com a possibilidade de argumentar a necessidade de razoabilidade por parte dos outros, em situações futuras. Pois bem, teoricamente, como hipótese, poder-se-ia propor a ocorrência de situações como essas no CARE. Contudo, isso requereria um levantamento qualiquantitativo de resultado de decisões – por assuntos específicos e faixas de valores e, apesar de os assuntos tratados nas decisões serem públicos, as faixas de valores não são dados disponíveis.

De acordo com Hanson (2012), Joshua Furgeson e Linda Babcock afirmam que a ideologia pode influenciar modelos complexos de pensamento de interpretação da lei, reconhecendo a existência de viés na decisão final, em face de uma resposta inicial ideológica a um problema. E, confirmando o que foi aqui proposto, referem duas maneiras diferentes de defesa da posição ideológica pelo juiz: (a) o modelo atitudinal, já visto e que deixa clara a posição ideológica e (b) o modelo estratégico, em que a defesa direta da posição ideológica é preterida em face da necessidade de proteção da posição contra reversão da decisão ou mesmo de ataques futuros a essa posição ideológica.

2.4 Teoria Legalista

Para Posner, na obra já citada, o legalismo é considerado uma teoria positiva do comportamento judicial. Assim, as decisões judiciais seriam determinadas pelas fontes do direito, preexistentes e externas ao juiz. Em outras palavras, as decisões

deveriam ser tomadas em detrimento de fatores pessoais, como ideologia, personalidade e bagagem axiológica.

Idealmente, de acordo com a Teoria Legalista, a decisão consistiria na aplicação de um silogismo, com base nas regras decorrentes das fontes do direito, tomadas como premissa maior, e nos fatos trazidos aos autos, como premissa menor. Então, mediante um processo de dedução lógica, de subsunção dos fatos à norma aplicável, necessariamente chegar-se-ia a uma conclusão inequívoca.

Cumprir referir que há autores que desafiam a aplicação da Teoria Legalista de forma pura, por consideração da possibilidade de viés, não somente na interpretação da norma aplicável, mas também na apreciação das próprias provas dos fatos ocorridos, trazidas aos autos. Nesse sentido, Jerome Frank (1949-1950) refere a um construtivismo cético, identificando dois grupos de juízes: (a) os céticos sobre as regras e (b) os céticos sobre os próprios fatos, que acreditam que esses também possam ser distorcidos pela narrativa, defendendo que a ideia de uma operação mecânica no deslinde de litígios não seja o que acontece na prática.

O próprio Posner, na obra citada, em suas considerações finais sobre as teorias da tomada de decisão, admite a existência de amplo espaço para uma posição intermediária entre as Teorias Legalista e Atitudinal.

Contudo, há autores que defendem a centralidade da Teoria Legalista, no processo de adjudicação, reservando um espaço restrito e residual para aplicabilidade para as demais teorias. Sobre esse tema, Ivo Gico (2020) defende que a tomada de decisão pelos juízes se insere na atividade de garantia das preferências dos detentores do poder em um grupo social muito grande. Assim, os juízes atuando como agentes do detentor do poder, que é o principal, tendem a ter sua liberdade de atuação restringida ao máximo, para que seja evitado o estabelecimento das preferências dos agentes, juízes, em prejuízo das preferências do principal, detentor do poder.

Na referida obra, Ivo Gico parte do pressuposto de que os grupos sociais necessitam de uma organização para sobreviver, porém bandos de até cinquenta indivíduos não necessitariam de organização hierárquica, monopólio do uso da força ou de um mecanismo formal de resolução de conflitos. Já, em tribos, compostas por até mil indivíduos, surge a ideia de especialização do trabalho, para produção de excedente de alimentos e, conseqüentemente, hierarquias e indivíduos com o poder de determinar o comportamento dos demais membros.

Em seguida, teríamos as chefias, compostas por milhares de pessoas e surgimento do monopólio do uso da força, para resolução de conflitos. Por fim, teríamos os Estados, com número maior de pessoas e a impossibilidade de resolução de conflitos diretamente pela chefia, resultando na instituição de um grupo de pessoas que, em nome do chefe, deva resolver os conflitos, mediante a aplicação dos critérios que o chefe aplicaria. Essa seria, então, a relação entre agente e principal, na qual os juízes, burocratas especializados em resolver conflitos, aplicando,

na qualidade de agentes, os critérios decorrentes das decisões políticas dos detentores do poder no grupo social, atuariam em nome desses.

Ora, a situação descrita no parágrafo anterior revela dois aspectos do processo de tomada de decisão por juízes: (a) o processo de tomada de decisão é decorrente da necessidade de aplicação, por terceiros, os juízes, das preferências dos detentores do poder no grupo social, para determinação do comportamento dos indivíduos desse grupo e (b) em consequência, esse processo gera a possibilidade de, nas decisões, as preferências dos juízes sobrepujam as preferências dos detentores do poder. Por esse motivo, normas impessoais e genéricas, até mesmo organizacionais, são concebidas, de forma a direcionar o comportamento dos juízes, limitando sua esfera de liberdade na tomada de decisão.

De forma extremamente didática, Ivo Gico, na já citada obra, apresenta o campo de aplicação da Teoria Legalista, por ele referido como subsunção, e os campos residuais de aplicação das Teorias Atitudinal e Estratégica, por ele denominados hermenêutica das escolhas e integração, conforme figura a seguir:

Diagrama Hermenêutico

Figura 3-4

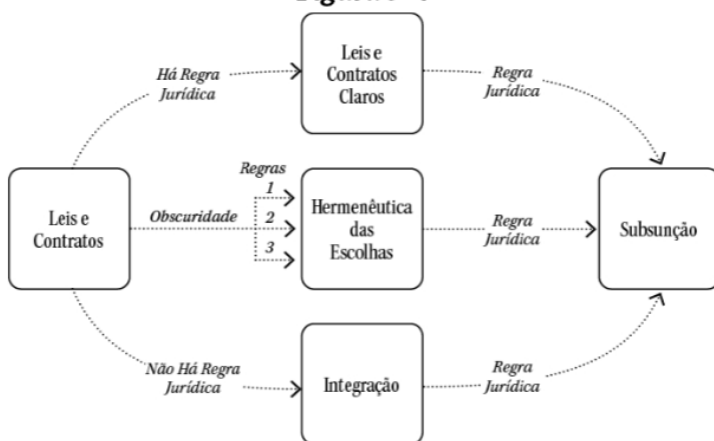


Figura 1. Diagrama Hermenêutico

Fonte. Análise Econômica do Processo Civil (Gico, 2020, p. 103)

Na imagem acima, são referidas Leis e Contratos como fontes do direito. Pois bem, na existência de Leis e contratos claros, a tomada de decisão deveria ser feita mediante a subsunção direta dos fatos à regra jurídica, nos termos do que é preconizado pela Teoria Legalista. Essa, então deveria ser a situação normal.

Na mesma imagem, porém, é referida também a situação de obscuridade nas leis e contratos. Nesse caso, surge um pequeno espaço de liberdade para escolha de uma das possíveis interpretações da regra. Aqui, então, as Teorias Atitudinal ou Estratégica teriam seu lugar de aplicação.

Por fim, é apresentada, na imagem, a situação de inexistência de regra jurídica e a possibilidade de integração pelo juiz. Aqui, o espaço de liberdade na decisão é maior ainda, com ampla aplicabilidade das Teorias Atitudinal ou Estratégica.

Voltando à premissa de que o processo decisório deve refletir as preferências do poder estabelecido, nos casos de obscuridade na regra ou de sua inexistência, caso as decisões tomadas não reflitam essas preferências, o poder estabelecido, por exemplo, mediante produção de nova legislação, pode tornar clara a norma e, com isso, redirecionar o processo decisório para a subsunção, aumentando o âmbito de aplicabilidade da Teoria Legalista que, idealmente, poderia tender a ser aplicável à totalidade dos casos.

2.5 Perfil dos conselheiros do CARF

Conhecidas as três teorias da tomada de decisão a serem consideradas neste estudo, resta necessário perquirir o perfil das autoridades investidas do poder para tomada da decisão. Assim, nesse ponto, serão analisados os conselheiros do Conselho Administrativo Fiscal (CARF), mediante apresentação do histórico do próprio órgão e do processo de seleção de conselheiro para atuação no órgão.

2.5.1 O CARF – objetivo, histórico, estrutura e funcionamento

Para compreender o CARF, é necessário ter uma visão do Processo Administrativo Fiscal que, por sua vez, se insere no âmbito do macroprocesso do crédito tributário, composto, didaticamente, por três fluxos, aqui denominados de: (a) fluxo espontâneo, (b) fluxo forçado e (c) fluxo reverso, de restituição ou ressarcimento de valores pelo fisco para o contribuinte.

O fluxo espontâneo é aquele em que o contribuinte apura o montante devido, declara seu valor em documento com força de confissão de dívida e natureza de autolancamento do crédito tributário (DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), instituído pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984 (BRASIL, 1984), e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021 (BRASIL, 2021), e recolhe espontaneamente esse montante. Repara-se que, nesse caso, não há de se falar em litígio e, conseqüentemente, não há intervenção do CARF.

O fluxo forçado é aquele em que a autoridade administrativa, em procedimento de fiscalização, conclui não ter ocorrido, total ou parcialmente, a declaração e recolhimento do valor da obrigação que entende devido e, nos termos dos arts. 142 e 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), lavra auto de infração, para lançamento de ofício do tributo, com os acréscimos legais de multa e juros. Caso o contribuinte não concorde com o auto de infração, pode apresentar impugnação, iniciando a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, conforme arts. 9º e 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972).

Por fim, no fluxo reverso, o contribuinte alega ter valores a receber do fisco e realiza um pedido de sua restituição ou ressarcimento, cumulado, ou não, com uma declaração de sua compensação com outros débitos. A administração tributária pode indeferir, total ou parcialmente, o pedido. Caso o contribuinte não concorde com indeferimento, pode ser por ele apresentada manifestação de inconformidade, iniciando, da mesma forma que no caso do fluxo forçado, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, conforme art. 74, caput e §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (BRASIL, 1996).

O processo administrativo fiscal, nos termos do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, é, via de regra, composto por duas instâncias de julgamento administrativo, com cognição ampla¹: (a) a primeira instância, nas delegacias da receita federal de julgamento, na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e (b) a segunda instância, no CARF. Além disso, é previsto um julgamento em instância especial, pelas turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRFB), com cognição restrita, para apreciação de divergência jurisprudencial entre as turmas do CARF, com o objetivo de uniformização dos entendimentos.

A Figura a seguir ilustra os três fluxos acima referidos e situa a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, nesses fluxos:

1 Existe exceção para processos de pequeno valor, que não serão aqui considerados, por escaparem ao escopo do projeto.

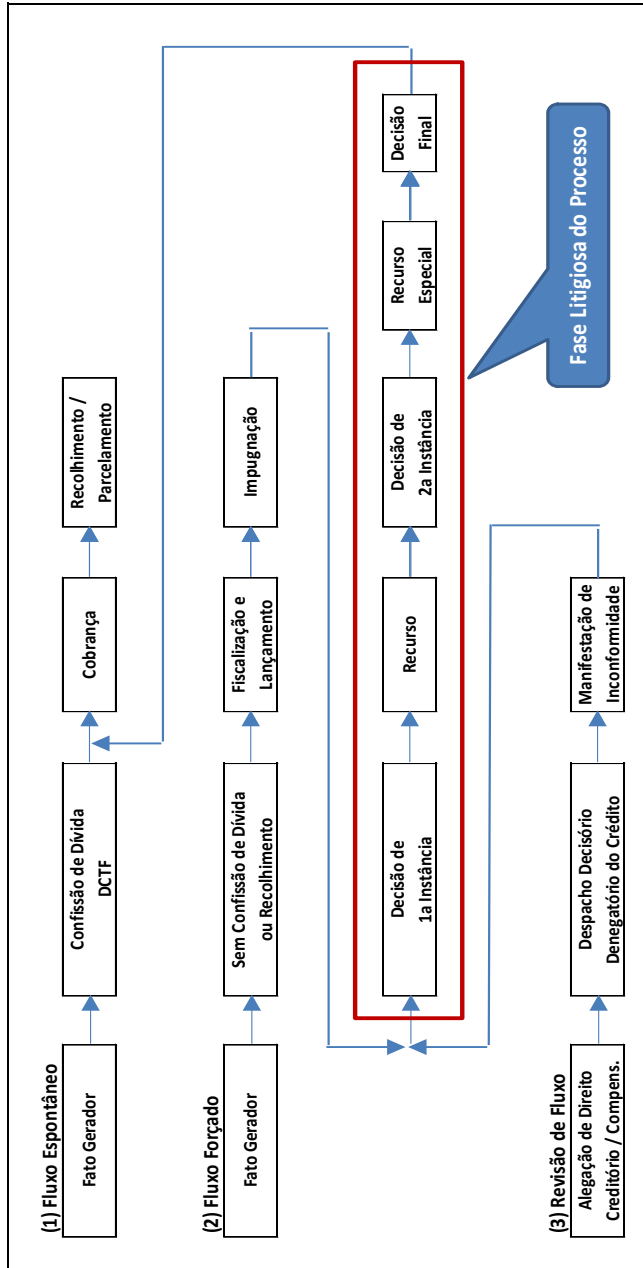


Figura 2 – Fonte: o Autor.

Conhecida a estrutura básica do processo administrativo fiscal, dentro de seu contexto no macroprocesso do crédito tributário, repara-se que a atuação do CARF ocorre nas situações de: (a) fluxo forçado, decorrente de infração ou (b) revisão de fluxo, decorrente de alegação de direito creditório não existente.

Considerando essas duas situações, de fluxo forçado e revisão de fluxo, acima apresentadas, de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, o Processo Administrativo Fiscal é dividido em duas grandes fases, a saber: (a) a fase inquisitória e (b) a fase litigiosa. Nesse sentido, o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, afirma que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Já o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL, 1996), estende esse efeito à manifestação de inconformidade contra o despacho denegatório de pedido de restituição ou ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.

Na fase inquisitória, não havendo acusação, não há litígio e, portanto, o dever das partes é de colaboração, para levantamento da efetiva situação do sujeito passivo e verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias. Nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, o procedimento fiscal deve ser realizado por servidor competente, definido como autoridade preparadora.

Ao final da fase inquisitória, verificada infração, será lavrado o auto de infração, com multa de ofício. Ainda, ao final da fase inquisitória, verificada a inexistência do direito creditório pleiteado, é exarado despacho decisório denegatório do pedido e, no caso de haver valor de débito indevidamente compensado com o crédito alegado, é exigida multa.

Cientificado do auto de infração ou do despacho decisório, ao sujeito passivo é facultado concordar com o entendimento do fisco evitando o litígio ou apresentar, respectivamente conforme o caso, impugnação ao lançamento ou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório.

Caso seja apresentada impugnação ao lançamento ou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, o processo segue para julgamento em primeira instância, o qual ocorre no âmbito da própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em unidades de deliberação interna e de natureza colegiada, denominadas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Cientificado da decisão de primeira instância, ao sujeito passivo é facultado concordar com o entendimento da autoridade julgadora, terminando o litígio, ou, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresentar recurso voluntário contra essa decisão. Também é prevista a interposição de recurso de ofício pela própria autoridade julgadora, no caso de a decisão exonerar um valor superior ao limite de alçada.

Caso seja interposto recurso contra a decisão de primeira instância, o processo segue para julgamento em segunda instância. O julgamento em segunda instância, exceto no caso de processo de pequeno valor, em que o julgamento ocorre na própria RFB, no CARF, em colegiados denominados Turmas Ordinárias,

compostas de forma paritária por oito conselheiros, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos contribuintes.

Da decisão de segunda instância, é dada ciência à parte para a qual a decisão foi desfavorável, a Fazenda Nacional ou o sujeito passivo, ou a ambos no caso de provimento parcial ao recurso.

Cientificadas da decisão de segunda instância, às partes é facultado concordar com o entendimento da autoridade julgadora, terminando o litígio ou, nos termos do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresentar recurso especial, caso consiga provar a existência de divergência na aplicação da legislação, entre essa decisão e decisão de outra turma ordinária ou turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O recurso especial é julgado por uma das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, composta de forma paritária por dez conselheiros, sendo cinco presidentes de Câmara do CARF, representantes da Fazenda Nacional, e cinco vice-presidentes de Câmara do CARF, representantes dos contribuintes. A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em instância especial, é definitiva na esfera administrativa, conforme determina o art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Cientificado da decisão em instância especial, cabe ao sujeito passivo realizar o pagamento ou o parcelamento do crédito tributário mantido na esfera administrativa, podendo ainda levar a discussão ao Poder Judiciário, em face do disposto no art. 5º, XXV, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

A Tabela a seguir apresenta, de forma resumida, as autoridades envolvidas no processo administrativo fiscal:

Preparadora	Órgão – RFB Atividades - Fiscalização / Auto de Infração - Análise de Pedido / Despacho Decisório - Contato com o Sujeito Passivo - Intimação de Decisões - Recebimento de Recursos
Julgadora de 1ª Instância	Órgão – RFB - Delegacia da RFB de Julgamento – DRJ Atividade - Decisão de 1ª Instância
Julgadora de 2ª Instância	Órgão – RFB – Processos de Baixo Valor - Delegacia da RFB de Julgamento – DRJ Atividade - Decisão de 2ª Instância

	<p>Órgão – CARF – Demais Processos</p> <p>- Turmas Ordinárias</p> <p>Atividade</p> <p>- Decisão de 2ª Instância</p>
Julgadora em Instância Especial	<p>Órgão – CARF</p> <p>- Câmara Superior de Recursos Fiscais</p> <p>Atividade</p> <p>- Decisão em Instância Especial</p>

Tabela 1 – Fonte: o autor.

O CARF é o órgão resultante da fusão dos antigos Conselhos de Contribuintes, cuja criação está intimamente relacionada à instituição do Imposto de Renda no Brasil. Pois bem, o imposto de renda foi instituído no Brasil pelo artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922 (BRASIL, 1922), com previsão de arrecadação efetiva a partir de 1924. Naquela época, havia uma grande apreensão quanto ao imposto e um receio de abusos por parte do fisco em sua cobrança. Assim, o Decreto nº 16.580, de 4 de setembro de 1924 (BRASIL, 1924), instituiu um Conselho de Contribuintes para cada Estado e para o Distrito Federal, com competência para julgamento de recursos referentes ao Imposto de Renda, cujos membros seriam escolhidos entre contribuintes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos e nomeados pelo ministro da Fazenda (BRASIL, CARF, 2022).

Mais tarde foi criado o Conselho de Contribuintes para Imposto de Consumo, pelo Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927 (BRASIL, 1927). Em 30 de outubro de 1964, pelo Decreto nº 54.767 (BRASIL, 1964), foi criado o 3º Conselho de Contribuintes e, em 6 de março de 1972, por meio do Decreto nº 70.235 (BRASIL, 1972), foi instituído o 4º Conselho de Contribuintes.

Posteriormente, os Conselhos de Contribuintes foram reduzidos para três e, atualmente, com base no disposto na Lei nº 11.941, de 2009 (BRASIL, 2009), os Conselhos de Contribuintes foram unificados no CARF. O CARF está estruturado em três seções. Nos termos do art. 2º do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, resumidamente:

(i) a 1ª Seção do CARF tem competência para julgar Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

(ii) a 2ª Seção do CARF tem competência para julgar Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, Imposto Territorial Rural e Contribuições Previdenciárias; e

(iii) a 3ª Seção do CARF tem competência para julgar PIS/Pasep e Cofins, Imposto sobre Produtos Industrializados, IOF, CIDE, Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação e outros assuntos relativos ao comércio internacional.

2.5.2 Os Conselheiros do CARF – indicação, seleção e atuação

Conhecido o CARF, passaremos à análise do perfil de seus conselheiros. De início, deve-se considerar que seus colegiados são paritários, porém presididos por conselheiro fazendário, a quem compete, nos termos do art. 54 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 (BRASIL, 2015), com base no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, o voto de qualidade².

Nos termos dos arts. 28 e 29 do Regimento Interno do CARF – RICARF, a indicação de candidato a conselheiro recairá:

(a) no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre auditores fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos cinco, indicados em lista tríplice pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB); e

(b) no caso de representantes dos contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, três anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais, indicados em lista tríplice pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

A Portaria ME nº 314, de 26 de junho de 2019, instituiu o Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros no âmbito do CARF, composto por um representante do CARF, da RFB, da Procuradoria-Federal da Fazenda Nacional, das Confederações, da sociedade civil e da Ordem dos Advogados do Brasil, que, entre outras competências, avalia os candidatos a conselheiro.

A Tabela abaixo ilustra a situação, em 1º de fevereiro de 2022, do CARF, em relação às representações, desconsiderando os cargos vagos ou não preenchidos (BRASIL, CARF, 2022):

Seção	Câmara	Colegiado	Fazenda	CNF	CNC	CNI	CNT	CNS	CNA	CUT	CSB
n/a	CSRF	1ª Turma	5	1	2	2					
n/a	CSRF	2ª Turma	4	1	2						
n/a	CSRF	3ª Turma	4	1	2	1					
1ª	2ª	1ª T. Ordinária	4	1	1	1	1				
	3ª	1ª T. Ordinária	4			1		1			
		2ª T. Ordinária	4	1	2	1					

2 A aplicabilidade do voto de qu alidade foi restringida pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Portanto, neste estudo, é considerado um período anterior ao da vigência do referido art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020.

	4 ^a	1 ^a T. Ordinária	4		2	1			1		
		2 ^a T. Ordinária	4		2	2					
		Suplentes	5	1		2		1			
2 ^a	2 ^a	1 ^a T. Ordinária	4		1	2					
		2 ^a T. Ordinária	4	1		2				1	
	3 ^a	1 ^a T. Ordinária	4		2	1					1
	4 ^a	1 ^a T. Ordinária	4		2		1				
		2 ^a T. Ordinária	3	1	1				1		
		Suplentes	6		1	1		1	1		
3a.	2 ^a	1 ^a T. Ordinária	3	1	1	2					
	3 ^a	1 ^a T. Ordinária	4		2				1		
		2 ^a T. Ordinária	3		2	2					
	4a.	1 ^a T. Ordinária	4	1	1	1		1			
		2 ^a T. Ordinária	4		1	1	1				
		Suplentes	6	1	2	2	1				
			87	11	29	25	4	4	4	1	1

Tabela 2: O autor.

Legenda:

CNF – Confederação Nacional das Instituições Financeiras

CNC – Confederação Nacional do Comércio

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CNT – Confederação Nacional do Transporte

CNS – Confederação Nacional de Serviços

CNA – Confederação Nacional da Agricultura

CUT – Central Única dos Trabalhadores

CSB – Central dos Sindicatos Brasileiros

Nos termos do art. 40 do Regimento Interno do CARF, o mandato do conselheiro é de dois anos, admitidas duas reconduções, totalizando um período de atuação de seis anos no órgão.

Assim, por hipótese, no presente estudo, será considerado que, no processo de tomada de decisão colegiada, nos casos em que a subsunção ao texto da lei for ambígua ou que o texto seja vago, teríamos uma parte dos conselheiros com uma visão de mundo que tenderia a interpretar o sistema jurídico em favor da necessidade da tributação, e outra parte, com uma visão de mundo que tenderia a interpretar o sistema jurídico como uma proteção contra a tributação.

3 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Nesta parte, já conhecidas as teorias da tomada de decisão e a estrutura do CARF, órgão em que as decisões são tomadas, passaremos à análise de dados. Para isso, serão consideradas decisões efetivamente tomadas pelos colegiados do órgão, em face das referidas teorias.

3.1 Levantamento de dados

Os dados utilizados para a elaboração deste artigo foram tornados públicos pelo CARF, no Relatório das Decisões Proferidas de Janeiro a Dezembro de 2016 (BRASIL, CARF 2022); portanto: (a) após a implementação da estrutura atual do órgão, em decorrência das medidas de governança e integridade, aplicadas em 2015 e (b) antes da relativização do voto de qualidade, pelo art. 28 da Lei nº 11.988, de 2020. Esse relatório, com base em dados do sistema utilizado para suporte das atividades de julgamento³ e das atas das sessões de julgamento dos colegiados no período, bem como do inteiro teor dos respectivos acórdãos⁴, traz informações quantitativas e algumas informações qualitativas das decisões.

Do ponto de vista quantitativo, é apresentado o perfil das decisões por recorrente, tipo de recurso e tipo de decisão. Estas informações serão a base da análise proposta neste artigo.

Do ponto de vista qualitativo, são feitas referências aos temas discutidos, em especial aqueles decididos por voto de qualidade. Neste artigo, essa informação qualitativa não será objeto de análise, por demandar a apresentação de considerações sobre os aspectos técnicos de cada infração tributária em litígio.

Por fim, é importante colocar que não foram publicados dados acerca do valor do tributo discutido em cada processo, em função do sigilo fiscal de que trata o art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966. Portanto, não será possível, aqui, fazer uma análise da importância relativa de cada decisão, o que prejudica a visualização da importância da Teoria Estratégica, na tomada de decisão.

Pois bem, no relatório foram considerados 7.821 recursos julgados, conforme competência do CARF: (a) recursos voluntários, (b) recursos de ofício, (c) recursos especiais do procurador, (d) recursos especiais do contribuinte e (e) embargos opostos contra os recursos anteriormente referidos, desde que providos com efeitos infringentes.

Entretanto, para elaboração do relatório, não foram consideradas 1.646 decisões, proferidas na sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Regimento Interno do CARF. Essa sistemática estabelece o julgamento em lote de recursos

3 Sistema denominado e-processo.

4 Disponíveis no sítio INTERNET do órgão: www.carf.economia.gov.br.

similares, aplicando-se a todos a mesma decisão tomada no julgamento de um único recurso, considerado como paradigma, de equivalente teor. Essa exclusão teve por objetivo evitar distorções estatísticas.

Para apresentação de informações, foram adotados os seguintes critérios:

(a) no caso de discussão tanto quanto ao conhecimento quanto ao mérito do recurso, para fins estatísticos, foi considerada a decisão de mérito;

(b) relativamente a recursos do contribuinte: (i) foi considerada decisão favorável ao contribuinte aquela que tenha dado provimento total ou parcial ao recurso e (ii) nos demais casos, de recurso não conhecido ou negado, a decisão foi considerada favorável à Fazenda Nacional;

(c) relativamente a recursos da Fazenda Nacional: (i) foi considerada decisão favorável à Fazenda Nacional aquela que tenha dado provimento total ou parcial ao recurso e (ii) nos demais casos, de recurso não conhecido ou negado, a decisão foi considerada favorável ao contribuinte.

A seguir são apresentadas três tabelas, com: (a) o quantitativo de recursos julgados, por tipo e resultado; (b) distribuição de recursos favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, por tipo de recurso e (c) a distribuição de recursos favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, por tipo votação.

Recorrente / Resultado do Recurso	Quantidade
Contribuinte	6.126
Recurso Voluntário Não Conhecido	384
Recurso Voluntário Negado	2.151
Recurso Voluntário Provido	1.434
Recurso Voluntário Provido em Parte	1.555
Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido	103
Recurso Especial do Contribuinte Negado	324
Recurso Especial do Contribuinte Provido	95
Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte	80
Fazenda	1.695
Recurso de Ofício Não Conhecido	35
Recurso de Ofício Negado	414
Recurso de Ofício Provido	32
Recurso de Ofício Provido em Parte	40
Recurso Especial do Procurador Não Conhecido	163
Recurso Especial do Procurador Negado	321
Recurso Especial do Procurador Provido	563
Recurso Especial do Procurador Provido em Parte	127
Total Geral	7.821

Tabela 3 – Quantitativo de recursos julgados, por tipo e resultado

Fonte: Sítio Internet do CARF, Relatório das Decisões Proferidas de Janeiro a Dezembro de 2016

Recorrente / Recurso	Favorecido		Total Geral
	Contribuinte	Fazenda	
Contribuinte	3.164	2.962	6.126
Recurso Voluntário	2.989	2.535	5.524
Recurso Especial	175	427	602
Fazenda	933	762	1.695
Recurso de Ofício	449	72	521
Recurso Especial	484	690	1.174
Total Geral	4.097	3.724	7.821

Tabela 4 – Distribuição de recursos favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, por tipo de recurso

Fonte: Sítio Internet do CARF, Relatório das Decisões Proferidas de Janeiro a Dezembro de 2016

Votação	Favorecido		Total Geral	%
	Contribuinte	Fazenda		
Unanimidade	2.786	2.401	5.187	66,3
Maioria	1.137	927	2.064	26,4
Qualidade	174	396	570	7,3
Total Geral	4.097	3.724	7.821	100,0

Tabela 5 – Distribuição de recursos favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, por tipo de votação

Fonte: Sítio Internet do CARF, Relatório das Decisões Proferidas de Janeiro a Dezembro de 2016

3.2 Análise dos dados levantados

Os dados constantes das tabelas acima apresentadas permitem verificar um equilíbrio entre decisões favoráveis ao contribuinte e decisões favoráveis à Fazenda Nacional, com ligeira diferença a favor do contribuinte, em 4,77%, conforme memória de cálculo abaixo:

	Contribuinte	Fazenda	Diferença
() Favorecido	4.097	3.724	
(/) Total	7.821	7.821	
(=) Percentual	52,38%	47,62%	4,77%

Tabela 6 – Diferença Percentual entre decisões favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Nacional.

Fonte: o autor.

Esse equilíbrio não é suficiente para chegarmos a conclusões definitivas, pois permitiria inferir, alternativamente, a pouca relevância de viés nas decisões, tendendo para a Teoria Legalista ou o equilíbrio na aplicação do viés, pelos diferentes conselheiros, fazendários ou do contribuinte, apontando para a aplicação da Teoria Atitudinal. Portanto, para chegarmos a alguma conclusão prática, faz-se necessário perquirir o tipo de votação.

A Tabela 5, acima, revela que, das decisões do CARF, 66,3% foram tomadas por unanimidade de votos e 26,4%, por maioria de votos. Ora com essas duas categorias totalizando 92,7% das decisões, é perfeitamente possível afirmar que, nesses casos, a origem do conselheiro não foi relevante, apontando para uma prevalência da aplicabilidade da Teoria Legalista sobre a Teoria Atitudinal.

Porém, o mais relevante nos parece ser a análise das decisões tomadas por voto de qualidade, alcançando apenas 7,3% das decisões do órgão no período. Com efeito, verifica-se que as decisões tomadas por voto de qualidade não são todas favoráveis à Fazenda Nacional, em que pese ao voto de qualidade recair sobre presidente de colegiado, que é conselheiro indicado pela Fazenda Nacional. Efetivamente, 30,53%, ou seja, quase um terço das decisões tomadas por voto de qualidade são favoráveis ao contribuinte, conforme memória de cálculo abaixo:

		Contribuinte	Fazenda
()	Favorecido	174	396
(/)	Total	570	570
(=)	Percentual	30,53%	69,47%
(*)	% V. Qualidade	7,30%	7,30%
(=)	% Favorável	2,23%	5,07%

Tabela 7 – Relevância do voto de qualidade em favor da Fazenda Nacional.

Fonte: o autor.

Saliente-se que, para que ocorra uma decisão por voto de qualidade a favor do contribuinte, é necessário que, pelo menos, um conselheiro dos contribuintes vote a favor da Fazenda Nacional, afastando a dicotomia entre conselheiro fazendário e dos contribuintes na tomada de decisão. Assim, considerando as decisões favoráveis à Fazenda Nacional tomadas por voto de qualidade, em face da totalidade das decisões, chegamos a um percentual de apenas 5,07%, como espaço para aplicação da Teoria Atitudinal, na tomada de decisão, com conselheiros fazendários votando em um sentido, e conselheiros do contribuinte noutro.

4 CONCLUSÃO

Os dados levantados apontam para uma aplicabilidade restrita da Teoria Atitudinal, na tomada de decisões pelos conselheiros do CARF, em aproximadamente 5% dos casos.

De outro modo, os demais casos, alcançando o percentual de quase 95% apontam para uma convergência de entendimento entre conselheiros indicados pela Fazenda Nacional e conselheiros indicados por entidades representantes dos contribuintes. Isso, em uma visão inicial, corroboraria o entendimento de que a Teoria Legalista explicaria o padrão de tomada de decisão do órgão.

Contudo, é fundamental considerar que, conforme ressalvado anteriormente neste artigo, por motivo de sigilo fiscal, não foi possível levantar os valores dos processos objeto das decisões, para cruzamento dos valores, assuntos tratados e tipo de decisão. Entendemos que somente assim seria possível identificar processos sobre o mesmo assunto, com tipo de decisão diferente, apontando para o uso da Teoria Estratégica na tomada de decisão.

Dessa forma, permanece em aberto a possibilidade de que pelo menos uma parte do percentual de 95% das decisões do CARF não tenha sido tomada em razão apenas da Teoria Legalista, mas também da Teoria Estratégica.

Para esclarecimento dessa questão, seria interessante analisar um conjunto de dados que considerasse, além dos aspectos quantitativos aqui tratados, os aspectos qualitativos de matéria discutida e valor do processo. Porém, isso demandaria uma extração desses dados, dos sistemas automatizados do CARF, protegendo a identidade dos envolvidos, o que não está disponível no momento.

Portanto, em conclusão, podemos afirmar que a Teoria Atitudinal teve, no CARF, em 2016, uma aplicabilidade residual, a Teoria Legalista parece ter prevalência e a importância da Teoria Estratégica ainda demanda futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 06/03/1972 - Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília: 1972.

BRASIL. **Decreto nº 16.580**, de 4 de Setembro de 1924 – Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. 1924. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 1º fev. 2022.

BRASIL. **DECRETO Nº 5.157**, DE 12 DE JANEIRO DE 1927 – Autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para

o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>. Acesso em: 1º fev. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 54.767**, de 30 de outubro de 1964 – Dispõe sobre a organização e o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e do Conselho Superior de Tarifa, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-54767-30-outubro-1964-394843-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 1º fev. 2022

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.124**, de 13 de junho de 1984. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências.. Brasília, DF, 13 jun. 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm#art5%C2%A71. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.625**, de 31/12/1922 - Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923.1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/4625.htm. Acesso em: 1º fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 15 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27/12/1996 - Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: 1996.

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009 – Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição ... e dá outras providências. Brasília: 2009.

BRASIL. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/13988.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Portaria MF 343**, de 2015. Esta portaria aprova o Regimento Interno do CARF – RICARF. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf>. Acesso em: 1º fev. 2022.

BRASIL. **CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Ministério da Economia. Institucional: Quem é quem. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/quem-e-quem/2016.pdf>. Acesso em: 1º fev. 2022.

BRASIL. **CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Ministério da Economia. Memória Institucional: Origens do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Histórico dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://dg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional-1>. Acesso em: 2 fev. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2005**, de 29 de janeiro de 2021. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).. Brasília, DF, 29 jan. 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70249>. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.732 DISTRITO FEDERAL**. Brasília, DF, 07 de outubro de 2015. Jurisprudência do Stf. Brasília, 07 out. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9975925>. Acesso em: 27 jan. 2022.

FRANK, Jerome. **Legal Thinking in Three Dimensions**. Syracuse Law Review 9. 1949-1950.

GASSEN, Valcir. **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos Sobre Estado, Constituição e Tributação**. 2ª. Edição. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2016.

GICO, Ivo. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2020.

HANSON, Jon. **Ideology, Psychology, and Law**. Oxford Scholarship Online: May 2012. Chapter 19. Legal Interpretation and Intuitions of Public Policy.

Joseph C. Hutcheson Jr. - **Cornell Law Review** – Volume 14 – Issue 3 – April 1929

POSNER, Richard Allen. **How Judges Think**. Cambridge, Massachusetts, London, England: Harvard University Press, 2008.

REALE, Miguel. O IPTU progressivo e a inconstitucionalidade da EC n° 29/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, n° 81, jun. 2002, p. 124-125.

Recebido em: 29/09/2022
Aprovado em: 15/05/2023