

O uso exacerbado do voto de cioso administrativo



Placar dos votos de qualidade na

*CSRF[1] (dez/2015 – maio/2016):
Fazenda 139 x 6 contribuintes*

Regressei ao Rio de Janeiro em pleno feriado de Corpus Christi, após alguns dias de descanso no Maranhão. Fomos conhecer os famosos Lençóis Maranhenses, espetáculo da natureza, de uma beleza indescritível. Após, dois dias em São Luiz, capital brasileira fundada por franceses, mas a mais portuguesa que conheci na arquitetura e concepção urbana de seu centro histórico. Foram dias em que nossa família foi acolhida por primos queridos, uns em São Luiz e outros também em Barreirinhas, e nós precisávamos mesmo desse carinho. Na véspera da partida, partiu minha avó. Nascida em 11 de fevereiro de 1922 — data em que começou a Semana de Arte Moderna —, Cacilda Ponce Duque Estrada, com prenome de artista de seu tempo, foi uma mulher de seu tempo para ser lembrada por muito tempo, como um livro muito bom que, quando vai chegando ao fim, temos pena de acabar e nos demoramos nas últimas páginas antes de levá-lo fisicamente para a estante e guardá-lo para sempre na memória.

E foi justamente nessa sexta-feira pós-feriado que caiu em minhas mãos um livro muito bom. Na verdade, uma “revista”: o volume 35 da *Revista Direito Tributário Atual do Instituto Brasileiro de Direito Tributário* (IBDT), que me foi gentilmente oferecida por seu coordenador, o professor Fernando Aurelio Zilveti. Um compêndio de artigos de altíssimo nível acadêmico, tratando de temas da maior relevância e atualidade, a começar logo pelo primeiro, da autoria de Alice de Abreu Lima Jorge e do professor André Mendes Moreira, intitulado *O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da Planning Theory of Law de S. J. Shapiro*[2], que “(...) se propõe a investigar o planejamento da atividade fiscal (pelo Estado) e do custo fiscal das atividades econômicas (pelos contribuintes) à luz da *Planning Theory of Law* e da economia da confiança, desenvolvidas por S.J. Shapiro”.

No artigo, os autores ensinam que “o Estado, ao legislar acerca do Direito Tributário, planeja a sua atividade fiscal, e o plano daí decorrente (a saber, as regras positivadas no ordenamento), não apenas



guia a conduta daqueles sobre os quais o sistema reclama autoridade, como também é fator relevante para que eles elaborem e executem os seus planos particulares de ação, que têm como limite o dever de conformidade com o plano social delineado pelo ordenamento jurídico. Observados os limites e as condições previstos no plano social compartilhado, os indivíduos têm o direito de elaborar planos e subplanos para o exercício de suas atividades (inclusive econômicas), sendo este planejamento não apenas admissível, mas coerente com a própria lógica do Estado de Direito — o qual, adotando-se a concepção de Shapiro, é um estado planejador, na medida em que o Direito é, em sua essência, uma atividade de planejamento social”[3].

O artigo é mais uma das vozes que começam a se levantar contra o fenômeno, vivenciado nos últimos 13 anos, de demonização do planejamento tributário, tratado por certos setores da doutrina como uma “patologia” que deve ser combatida por agentes do Estado, livres para extrapolar os tipos legais e a tributar por analogia, sempre em nome de um dever de solidariedade social.

Ora, tal concepção é radicalmente contraditória com a economia da confiança (*economy of trust*) de Shapiro, no sentido de grau de confiabilidade atribuído pelo sistema a cada um de seus agentes, posta pela Constituição brasileira. Como registram os autores, “(...) ao menos no âmbito do Direito Tributário, as autoridades (administrativas e judiciais) que aplicam as normas tributárias não têm competência para estender a incidência fiscal para além das hipóteses previstas na lei. O plano máster do nosso sistema (Constituição da República Federativa do Brasil, CR/1988) atribui-lhes grau mais restrito de confiança nesta seara, prevendo extenso rol de garantias em favor da previsibilidade do Direito Tributário e da proteção da confiança e das expectativas dos administrados, dentre os quais se inclui o princípio da legalidade em sua forma mais estrita (especificidade conceitual fechada), que veda a exigência de tributo e a imposição de penalidades sem a prévia e clara fixação em lei da hipótese fática que autoriza a consequência jurídica”[4].

O artigo não poderia vir em momento mais oportuno. Nada mais paradoxal do que falar no Brasil atual de direito de se planejar com base na lei, quando as autuações fiscais abandonaram solenemente os limites do Direito Positivo e passaram a tributar tudo e todos, seja com base em interpretações ampliativas do texto legal, seja com base em acusações, na maioria das vezes infundadas, de simulação.

A questão da tributação de lucros de sociedades controladas no exterior é um bom exemplo do alto grau de “elasticidade” da interpretação recentemente adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em detrimento da letra expressa da lei, conforme noticiado na imprensa em três processos envolvendo a Petrobras[5].



Com efeito, como já por diversas vezes referimos nesta coluna, a base legal para a tributação no Brasil, junto ao sócio controlador, dos lucros auferidos por sociedades controladas no exterior eram: (i) o artigo 25, parágrafo 2º da Lei 9.249/95, segundo o qual os lucros auferidos por controladas serão adicionados ao lucro da controladora na proporção da sua participação e (ii) o artigo 74 da MP 2.158-35/01, segundo o qual, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de que trata o artigo 25 da Lei 9.249/95, os lucros auferidos por controladas no exterior serão considerados disponibilizados na data do balanço em que tiverem sido apurados. A mesma Lei 9.249/95 era categórica no parágrafo 6º do artigo 25 em dispor que “os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos parágrafos 1º, 2º e 3º”.

Ao tributar os “lucros” auferidos por controladas no exterior, a previsão da lei interna mostrou-se incompatível com o artigo VII dos tratados contra a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE, eis que os mesmos atribuem, aos países de residência, **competência exclusiva** para tributar os lucros das empresas ali situadas. Ou seja, uma controlada de empresa brasileira domiciliada na Argentina **só pode ter seus lucros tributados** na Argentina. Essa incompatibilidade foi reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.325.709/RJ, que respeitava aos tratados com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo (Caso Vale) e também pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na AC/Reexame Necessário 2003.72.01.0000014-4/SC, precedente envolvendo os tratados com a China e a Itália (Caso Embraco)[\[6\]](#).

Não satisfeito com essa incompatibilidade manifesta, o Fisco passou a sustentar que o *objeto da tributação* não seriam os lucros das empresas estrangeiras, mas o “resultado positivo da equivalência patrimonial”, isto é, o reflexo contábil na controladora de um incremento patrimonial experimentado pela controlada em razão de lucros obtidos no exterior, integrados em seu patrimônio, mas ainda não distribuídos ao controlador no Brasil. E que, assim sendo, não haveria que se falar em incompatibilidade com os tratados contra a dupla tributação, pois dupla tributação não haveria. Afinal o “lucro” objeto de tributação não seria o lucro da empresa estrangeira, mas lucro da empresa brasileira, consistente na consideração do primeiro enquanto resultado positivo da equivalência patrimonial. Isso está dito na Solução de Consulta Interna 18 COSIT, de 8 de agosto de 2013[\[7\]](#).

Recorde-se, porém, que a mesma lei que tributa os lucros auferidos por controladas não tributava os resultados de avaliação dos investimentos no exterior, que continuavam a ter o mesmo tratamento previsto na legislação vigente, qual seja, a exclusão de tributação, *ex vi* do artigo 23, parágrafo único do DL 1.598/77[\[8\]](#).

Recorde-se, ainda, que justamente para tentar contornar o impedimento dos tratados que o Fisco conseguiu na MP 627, de 2013, posteriormente convertida na Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, estabelecer um novo regime de tributação em que a base de cálculo do tributo não é mais composta pelos lucros de controladas no exterior passando a incidir sobre “a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos” (artigo 77).

Independentemente de se discutir a compatibilidade do novo sistema[\[9\]](#) — que tributa uma imagem do lucro de empresa estrangeira refletida no “espelho contábil” da equivalência patrimonial — o certo é que



foi somente após a entrada em vigor da Lei 12.973/2014, isto é, 1º de janeiro de 2015 (artigo 119), que passou a ter base legal a incidência do tributo sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial, razão pela qual, indiscutivelmente, a lei em vigor até 31/12/2014 previa a tributação dos lucros de controladas no exterior, tributação essa impedida pelos tratados contra a dupla tributação que seguem o modelo OCDE.

Essa certeza, no entanto, não foi alcançada pela CSRF nos três processos da Petrobras que, pelo voto de qualidade de seu presidente, seguiu a divergência inaugurada pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão contra o judicioso e exaustivo voto do relator conselheiro Luis Flávio Neto. Uma pena que a “bancada” do Fisco na CSRF tenha se recusado a acompanhar o pensamento do relator, que referendava orientação doutrinária consolidada e acolhida pelo STJ e pelo TRF-4 nos *leading cases* sobre a matéria. Uma pena que mais uma vez o Fisco tenha se valido do voto de qualidade — uma verdadeira ressurreição do recurso hierárquico ao ministro da Fazenda — exclusivamente para fazer valer seus interesses arrecadatários, tornando, ainda mais oneroso e penoso, o exercício do direito de defesa dos contribuintes junto ao Poder Judiciário.

Levantamento feito recentemente por colegas da Nupet revelam que de dezembro de 2015 a março de 2016 foram proferidos 116 votos de qualidade pelas três turmas da CSRF, com o placar avassalador de 110 votos a favor do Fisco e apenas seis a favor dos contribuintes. Em apuração que fizemos junto à CSRF, na sessão da 2ª Turma feita em abril foram proferidos sete votos de qualidade, todos em favor da Fazenda Nacional e nas sessões da 1ª Turma da CSRF feitas nos meses de abril e maio — neste último, quando os três casos da Petrobras foram julgados — foram proferidos 22 votos de qualidade a favor do Fisco, e nenhum a favor dos contribuintes. Totalizando os votos de qualidade proferidos pela CSRF desde dezembro de 2015 temos o seguinte placar: Fazenda 139 x 6 contribuintes. Ou seja, 96% dos votos de qualidade foram a favor do Fisco.

Números tão discrepantes servem de alerta para a falta de independência das decisões da CSRF e põem em xeque sua *imparcialidade orgânica de segundo grau* ou *não hierárquica*, para usar a terminologia de Alberto Xavier^[10]. Com efeito, como ensina Xavier, “uma das características essenciais dos órgãos judicantes da administração, à semelhança do que sucede com os ‘órgãos independentes’ de que fala a doutrina europeia, é não deverem obediência a nenhum outro órgão ou entidade, não incorrendo em desobediência se tomarem decisões diversas das desejadas ou pretensamente impostas de fora, de tal modo que os titulares desses órgãos não podem ser responsabilizados pelo fato de tomarem deliberações contrárias a quaisquer ordens ou diretrizes exteriores”^[11].

Decisões de interpretação elástica, que extrapolam o tipo legal em vigor na data dos fatos geradores (o que é, aliás, facilmente comprovado por haver lei posterior modificando a hipótese de incidência) sistematicamente proferidas pelo voto de qualidade, só servem para atemorizar os contribuintes, afugentar investidores e destruir a credibilidade na independência e imparcialidade orgânica do nosso sistema de contencioso administrativo.

Se o mote do novo governo é restaurar a confiança para estimular a atividade econômica, há que se devotar urgente atenção ao que se está passando no contencioso administrativo federal.



[1] Designação dada ao voto de desempate, privativo do presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos presidentes das Turmas do Carf, todos representantes da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 54 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 343, de 9/6/2015.

[2] Cfr. *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 35, p. 13, São Paulo, 2016.

[3] Cfr. *op. cit.*, p. 23.

[4] Cfr. *op. cit.*, p. 24.

[5] Cfr. **Jornal Valor Econômico**, de 18/5/2016, artigo intitulado *Petrobras perde no Carf disputa sobre tributação de controladas*.

[6] Cfr. <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/229/pdf.aspx>.

[7] Para maiores desenvolvimentos, cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8ª ed., ed. Forense, Rio de Janeiro, 2015, p. 487 e ss.

[8] Na redação anterior à Lei 12.973/2014.

[9] Cfr. Alberto Xavier, *op. cit.*, p. 473 e ss.

[10] *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro, 2005, Ed. Forense, p. 46.

[11] Cfr. *Princípios* (cit.), p. 48

Date Created

01/06/2016