

## O contencioso administrativo tributário está em mudança

Em razão da operação zelotes, no ano de 2015, foi reformulado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) [1], órgão administrativo, colegiado e paritário, insito à estrutura do Ministério da Economia, que julga, em segunda instância[2], no âmbito do processo administrativo fiscal federal, tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal.



**João Grandino Rodas**  
Advogado, economista e professor

Reduziram-se as turmas de julgamento e a quantidade de julgadores,

mantendo, entretanto: (1) a composição paritária escolhida em lista tríplice (metade de auditores fiscais, representando a Receita e o restante por contribuintes, indicados por confederações de categorias econômicas e por centrais sindicais); (2) três Seções temáticas, divididas em quatro câmaras baixas (onde se distribuem cinco turmas) e uma câmara superior, cada; além das turmas extraordinárias (menores, para o julgamento de casos de menor valor); e (3) turma presidida por representante da Receita, com voto de qualidade em caso de empate, em respeito ao atributo de presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo[3].

Foi de monta a reconstrução da jurisprudência do órgão, afetando tanto as câmaras baixas quanto a câmara superior. Temas pacificados no âmbito das câmaras baixas, passaram a aceder a ela e receber decisões contrárias (ou com votações bem distintas) à jurisprudência vigente, no julgamento dos recursos especiais, pela câmara superior. Três exemplos: o direito ao creditamento de PIS-Cofins não cumulativos sobre as despesas no frete do produto acabado entre os estabelecimentos da mesma empresa era tradicionalmente recusado, passando a ser acatado; por sua vez, o aproveitamento fiscal do ágio, transportado por meio de empresa veículo era amplamente aceito nas câmaras baixas e passou a ser rejeitado no julgamento da câmara alta (pelo voto de qualidade); por último, o aproveitamento fiscal do ágio gerado dentro de um grupo econômico (ágio interno), era amplamente desacolhido nas câmaras baixas, por unanimidade ou ampla maioria, e passou a ser julgado por voto de qualidade na câmara superior.

Construiu-se, desse modo, duas jurisprudências: a das câmaras baixas e aquela da câmara superior

---

respectiva, o que gerou um enfraquecimento da segurança jurídica e previsibilidade, que deveria emanar do efeito de orientação decorrentes dos precedentes do órgão.

Esse estado de insegurança criou insatisfação no setor privado e na advocacia, suscetível de atentar contra a referência técnica e a legitimidade, apanágios estes, normalmente, creditados às decisões desse órgão pela sociedade. Embora houvesse outros meios para aprimorar a imparcialidade do órgão[4], houve afã na modificação do voto de qualidade, embora fosse ele constitucional e tradicional. A Constituição garante somente o direito ao duplo grau de jurisdição administrativo, não exigindo a composição paritária, tampouco proibindo voto de qualidade.

O Carf poderia ser composto exclusivamente por auditores-fiscais, sem incorrer em inconstitucionalidade.

É instrutivo verificar o percentual de decisões unânimes, bem como a frequência e o comportamento do voto de qualidade, nos últimos anos. As decisões unânimes no Carf representaram 71,1%, em 2017; 76,6%, em 2018; 81,5%, em 2019; e 89,3%, até fevereiro de 2020. Tem havido diminuição dos votos de qualidade: 7,2%, 6,8%, 5,3%, e 3,2% do total das decisões, respectivamente, em 2017, 2018, 2019 e até março de 2020. Quanto à tendência dos votos de qualidade: (1) em 2019, dos 5,3% do total de votos, 1,3% foi favorável ao contribuinte; e (2) até fevereiro de 2020, dos 3,2 votos de qualidade, 1,3% favoreceram os contribuintes[5]

A despeito dos números acima, uma modalidade nova de resolução de empates foi inserta na Lei 10.522/2020:

***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.*** (não há grifo no original)

Anteriormente, por força do artigo 25, § 9º, do Decreto 70.235/1972, cabia a presidência ao representante da Fazenda, que com seu voto de qualidade e consoante sua convicção decidiam os empates, favorável a qualquer das partes. A lei vigente, caso haja empate, determina a prevalência do entendimento pró-contribuinte. Inobstante a constitucionalidade, formal e material, dessa mudança tenha sido contestada, ela tem sido aplicada pelo Carf, devido a não superveniência de medida liminar suspensiva.

Há diversas ações diretas de inconstitucionalidade — ADI 6399 (PGR), ADI 6403 (PSD) e ADI 6415 (Anfip) — que questionam aspectos de constitucionalidade formal, relacionados, principalmente, à impertinência temática da matéria em relação ao conteúdo da medida provisória que foi convertida em lei.

Por outro lado, há diversas manifestações doutrinárias e, inclusive, parecer da Advocacia-Geral da União, no sentido de que o vínculo de pertinência teria sido atendido, por se tratar de matérias afeitas à extinção do crédito tributário. Ademais, há questionamentos quanto à constitucionalidade material, por inversão da presunção de legitimidade dos atos administrativos emanada da Constituição. Pondera-se, entretanto, que essa presunção perde força em havendo contestação administrativa.

Paralelamente, há indagações acerca do alcance do novel dispositivo sobre outros processos, que não aqueles de *determinação e exigência de crédito tributário*: processos de compensação (que não envolvem exigência) e processos aduaneiros (cujo crédito não tem natureza tributária). Sobre isso, o Ministro da Economia editou a Portaria ME nº 260/2020, que "interpretou autêntica" o dispositivo, sob a justificativa de regular a "proclamação do resultado do julgamento". Incorreu, assim, em inconstitucionalidade originária, ao pretender interpretar lei (que independia de qualquer norma adicional) por meio de ato infralegal, restringindo-lhe grosseiramente o alcance.

Esclarecedor artigo de Carlos Daniel e Diego Diniz [\[6\]](#) demonstra que todos esses processos adotam o rito procedimental do Decreto nº 70.235/72, por meio de regras de remissão, de maneira que qualquer alteração nesse rito repercute diretamente sobre os demais processos, que não envolvem determinação e exigência do crédito tributário.

Além das discussões na trincheira do contencioso administrativo, há também a discussão sobre a retroatividade ou não dessa nova regra com relação aos processos já julgados; e a possibilidade de a Procuradoria da Fazenda Nacional levar os casos que forem julgados desfavoravelmente ao Erário, no âmbito do Carf, à análise do Poder Judiciário. Tais temas, no entanto, fogem ao escopo do presente artigo, embora, certamente, serão objeto de reflexão, estudo e debates no porvir.

Em razão da pandemia, o Carf e outros tribunais administrativos retomaram suas atividades virtualmente, levantando a discussão acerca dos pressupostos indispensáveis da condução *online* de processos. Certamente a avançada tecnologia de que se dispõe poderá propiciar a reprodução integral da dinâmica de um julgamento presencial. Enquanto tal não for possível, há de se ter cautela, pois a presença do advogado ante o colegiado e sua expressão oral são fundamentais.

A sustentação e o memorial são instrumentos preciosos de convencimento. Daí a inaceitabilidade de memorial gravado previamente, à disposição para ser ouvidos pelos conselheiros, em substituição a uma sustentação oral, como vem ocorrendo no Carf atualmente. Quanto ao memorial, a explicação do caso diretamente ao conselheiro, enfatizando pontos relevantes, eventualmente inobservados pelo relator, pode mudar o curso do julgamento. Muito provavelmente, haverá tecnologia apta a propiciar julgamento virtual com nível de interação semelhante ao presencial, em que o contraditório e a ampla defesa sejam efetivamente preservados e a publicação da ata do julgamento e respectivos vídeos sejam feitas em curto prazo.

Sem que tal aconteça, a demanda não estará encerrada, podendo gerar um novo contencioso, inclusive por meio de mandado de segurança. Julgar apressadamente não representa solução, por diminuir a qualidade técnica, causar perda de debate e de legitimidade do julgamento, gerando conseqüentemente erros.

Representou avanço relevante, a recente portaria Carf 17.296/20, que regulamenta a realização de reunião por videoconferência no âmbito das Turmas Ordinárias e da Câmara Superior, autorizando a sustentação oral durante os julgamentos virtuais; não simplesmente uma gravação. Apesar dessa evolução, o Carf e os tribunais administrativos estaduais e municipais continuam carecendo de aprimoramentos, mas sem que menoscabem o direito dos contribuintes.

[1] O presente artigo segue as linhas mestras e a fundamentação, feitas em palestra pelo Professor Carlos Augusto Daniel Neto, no Programa de Conferências *on-line* do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES), em 19 de junho de 2020.

[2] A primeira instância fica a cargo das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal, com colegiados compostos exclusivamente por auditores-fiscais.

[3] Rodas, João Grandino, “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva”. Revista Eletrônica CONJUR, 18 de junho de 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-18/olhar-economico-processo-administrativo-tributario-perspectiva>> Acesso em 10 de agosto de 2020.

[4] Daniel Neto, Carlos Augusto e Ribeiro, Diego Diniz, "O voto de qualidade não é problema do Carf". *Revista Consultor Jurídico*, 1º de abril de 2020, *in fine*. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>> Acesso em 10 de agosto de 2020.

[5] Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf>> Acesso em 10 de agosto de 2020. Ver também Daniel Neto, Carlos Augusto e Ribeiro, Diego Diniz, *ibidem*.

[6] Daniel Neto, Carlos Augusto e Ribeiro, Diego Diniz, “Reflexões do alcance direto e indireto do artigo 19-E da Lei 10.522”. *Revista Consultor Jurídico*, 27 de maio de 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/direto-carf-reflexoes-alcance-direto-indireto-artigo-19-lei-1052202>> Acesso em 10 de agosto de 2020.

#### **Date Created**

13/08/2020