

O STF e o voto de qualidade no processo administrativo fiscal

Nesta semana, o Supremo Tribunal Federal começará a julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6415, em conjunto com as ADI nº 6399 e nº 6403, oportunidade na qual se discutirá o chamado "voto de qualidade", empregado como critério de desempate nas decisões que ocorrem nos colegiados paritários das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), com repercussão administrativa de todos os estados e municípios.



Heleno Torres
Professor e Advogado

Com todo o respeito às teses opostas, que defendem a mudança trazida

pelo artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14/4/2020, a verdade é que este não surgiu como solução a eventuais dificuldades práticas. Antes, agravou e potencializou a insegurança jurídica.

Apenas para situar o nosso leitor, o citado dispositivo inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522, de 19/7/2002, ao instituir novo critério para o desempate de julgamentos ocorridos no âmbito do Carf, a saber:

"Artigo 28 — A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte artigo 19-E:

Artigo 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 artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte".

O citado artigo 28 surgiu quando da tramitação do Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 2/2020, referente à MP nº 899, de 16/10/2019, editada pelo presidente da República com o objetivo de regulamentar a transação tributária, acrescida de requisitos e condições para a sua concretização e finalização do litígio, na forma do artigo 171 do Código Tributário Nacional.



Dentro do contexto do processo administrativo-fiscal, o chamado "voto de qualidade" não é mais do que o equivalente a outras técnicas de decisão quando não se obtém maioria, diante de empates, como se verifica no próprio Supremo Tribunal Federal (artigo 13, IX, do Regimento Interno do STF), ou mesmo no chamado "voto médio", nos casos de dispersão de votos dos tribunais.

Antes de tudo, importa esclarecer que desde a vigência do Decreto nº 24.036, de 26/3/1934, que criou os conselhos de contribuintes, existe o regime do "voto de qualidade" atribuído ao presidente para decidir nos casos de empates, a título de curiosidade:

"Artigo 172 — Cada Conselho será composto de seis membros, de livre escolha e nomeação do Govêrno da República, sendo três estranhos ao quadro do funcionalismo de Fazenda, como representantes dos contribuintes; e três escolhidos dentre o mesmo funcionalismo, aproveitadas as especializações e competências. (...)

Artigo 174 — O presidente de cada Conselho será o escolhido, anualmente, pelos seus pares; elegendo-se, pela mesma forma o substituto eventual do presidente.

Artigo 175 — As decisões são tomadas por maioria de votos presentes, tendo o presidente, também, o de qualidade, quando houver empate na votação".

São, portanto, mais de 80 anos a aplicar o mesmo modelo decisório. Não se está aqui a defender qualquer inovação ou aberração jurídica.

O voto de qualidade no Carf é uma decorrência da sua condição de órgão de julgamento fundado na paridade. Esse aspecto não se pode perder de vista. Conforme o Decreto nº 70.235/72, no seu artigo 25, II, o Carf é um *"órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial"*.

E quanto à composição, segundo o artigo 23 do Regimento Interno do Carf, as turmas de julgamento são integradas por oito conselheiros, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos contribuintes. Assim se perfaz sua "paridade".

Diante dessa paridade, o artigo 25, §9º, do Decreto nº 70.235/722, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, prescreve que somente conselheiros representantes fazendários podem ocupar a função de presidente das turmas ordinárias e da CSRF, as quais terão a competência adicional para exercer o "voto de qualidade", a saber:

"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".



A paridade dos julgadores, em si mesma, é uma evidência de democratização do poder decisório de um tribunal administrativo que se ocupa de decidir conflitos em matéria de tributos federais. A Constituição não estabelece a paridade ou mesmo que as decisões colegiadas em matéria tributária sejam tomadas por juízes indicados pelos contribuintes. Essa foi uma opção histórica do legislador e da administração tributária do nosso país.

Em outros países, o tribunal administrativo é composto estritamente por:

- 1) Funcionários da administração tributária (Estados Unidos e Espanha);
- 2) Membros indicados e com mandatos temporários (Alemanha); ou
- 3) Juízes com concursos especializados (Portugal, Itália e Argentina).

Em todos esses, a independência vê-se alcançada com autonomia funcional e garantias jurisdicionais, como estabilidade ou inamovibilidade, irredutibilidade de salários e outros direitos assegurados aos membros, de forma continuada ou por certo período. Nesses, não há composições paritárias e, portanto, não cabe falar de "voto de qualidade". Os modelos variam conforme as estruturas de organização do Poder Judiciário na matéria tributária.

Quando o legislador prefere não atribuir aos seus julgadores as mesmas garantias jurisdicionais, a *composição paritária* é o modelo que melhor atende a esse propósito, na medida em que estimula uma espécie de autocontrole interno, o que leva à construção de decisões no embate das teses contrapostas. O "voto de minerva" (ou de "qualidade), nesse caso, vê-se geralmente reservado ao julgador da Administração, como forma de evitar os empates, com prevalência do interesse público sobre o privado. Esse é o modelo que vigora no Brasil e, com poucas variações, no Japão.

Ao nosso ver, o citado artigo 28 da Lei nº 13.988/20 é flagrantemente inconstitucional, pelas seguintes razões:

1) Inconstitucionalidade formal

A redação do artigo 28 da Lei nº 13.988/20 não foi aprovada com observância do devido processo legislativo (artigo 1º, *caput* e parágrafo único; artigo 5º, *caput* e LIV; artigo 62, *caput* e §9º, da CF), porquanto o dispositivo impugnado resultou de emenda parlamentar apresentada após a emissão de parecer pela comissão mista, sem qualquer relação de pertinência com a Medida Provisória nº 899, de 16/10/2019, que lhe deu origem;



2) Inconstitucionalidades materiais

O artigo 28 da Lei nº 13.988/20, ao tolher a liberdade do presidente do órgão julgador em decidir a favor do Fisco ou do contribuinte, conforme o caso concreto, cria preferência contrária ao princípio da prevalência do interesse público sobre o privado, corolário dos princípios democrático e republicano (artigo 1º da Constituição) e desequilibra a relação processual, em virtude da paridade do órgão julgador. Com isso, afronta o princípio da *prevalência do interesse público sobre o privado*, que afirma a indisponibilidade do tributo. Em órgãos paritários a decisão de desempate exige a efetividade do *princípio de proporcionalidade*, como ponderação necessária impõe a "proibição de excesso" do voto de qualidade, ao atribuir efeitos unicamente em favor do contribuinte, que terá, adicionalmente, em seu favor, a extinção definitiva do crédito tributário (artigo 156, IX do CTN).

O artigo 28 da Lei nº 13.988/20, ao prescrever, no caso de empate de julgamento no colegiado paritário, a resolução do litígio administrativo exclusivamente em favor do contribuinte, suprime a *presunção de legitimidade do ato de lançamento tributário* justamente nas hipóteses de incertezas e dificuldades de maiores complexidades reveladas na interpretação da legislação tributária. Deveras, manter o voto de qualidade com efeitos de extinção do crédito tributário, unicamente em favor do contribuinte, representa clara inconstitucionalidade material, pelo prejuízo à *presunção de legitimidade do ato administrativo*, corolário do princípio da legalidade a que se sujeita a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal). A consequência será o impedimento do acesso da administração tributária ao Poder Judiciário para defesa do crédito tributário, por execução fiscal (Lei nº 6.830/80) ou mediante defesas em processos do contribuinte (direito protegido pelo artigo 5º, XXXV, da CF).

Quanto à inconstitucionalidade formal, pelo exame integral da tramitação da MP nº 899/19, até culminar com a edição da Lei nº 13.988/20, verifica-se que a primeira vez que o texto aparece para escrutínio do Congresso é na *Emenda Aglutinativa nº 1*, apresentada pelo deputado Hildo Rocha, após o prazo de seis dias que menciona o artigo 4º, *caput*, da Resolução do Congresso Nacional nº 1, de 2002, ou seja, depois do parecer da comissão mista, na forma do artigo 62, §9º, da Constituição Federal, sem guardar qualquer *pertinência temática* com os dispositivos do texto original da MP nº 899/19.

Somente no Plenário da Câmara dos Deputados o deputado Hildo Rocha apresentou a Emenda Aglutinativa nº 1, que consolidava os textos das Emendas nº 9 e 162 com o Projeto de Lei de Conversão nº 2, de 2020.

Ambas as emendas foram objeto do parecer elaborado pela comissão mista, que foi votado e aprovado, ao concluir pela inadequação financeira e orçamentária da Emenda Parlamentar nº 9 (deputado Heitor Freire) e pela rejeição da Emenda nº 162 (deputado Gilberto Nascimento). Portanto, essas emendas não poderiam ser renovadas no Plenário.



Mas não só. As referidas emendas não tratavam do *voto de qualidade* com afetação ao valor integral do tributo devido. A Emenda nº 9 cuidava do *bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária e aduaneira*. E a Emenda nº 162, por sua vez, aplicava-se no caso do *voto de qualidade*, mas com outro sentido. Previa que quando o processo administrativo resolver-se *favoravelmente à Fazenda Nacional, em virtude do voto de qualidade*, a multa qualificada e demais multas de ofício deveriam ser substituídas pela multa de mora do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com flagrante desrespeito ao regimento interno, foram assim "aglutinadas" em plenário aquelas emendas, após a emissão do referido parecer da comissão mista, a compor a Emenda Aglutinativa nº 1, cujo artigo 2º originou o artigo 28 da Lei nº 13.988/20, com reversão do voto de qualidade integralmente em favor do contribuinte.

O descumprimento do § 9º do artigo 62 da Constituição surge pelo uso de "jabuti" legislativo após a aprovação do parecer da comissão mista de deputados e senadores, em claro desrespeito ao devido processo legislativo.

O artigo 62, §9º, da CF exige a emissão de parecer, pela comissão mista de deputados e Senadores antes de apreciação do texto da medida provisória, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das casas do Congresso Nacional. E assim prescreve sua redação:

"§9º. Caberá à comissão mista de deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)".

Não se está diante aqui de mera violação a norma regimental, mas de ruptura do processo legislativo, mediante afronta direta a dispositivo constitucional que garante a devida análise das medidas provisórias por parte da comissão mista, em atenção aos reduzidos prazos que regem a sua tramitação, próprios da lógica de urgência. Trata-se de burla ao comando do artigo 62, §9º, da Constituição, a justificar a declaração de inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/20,

A matéria, pois, não é nova e o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a inconstitucionalidade deste vício no julgamento da ADI nº 4029 (Pleno, relator ministro Luiz Fux, j. 08/03/12, DJ 27/06/12), bem como da ADI nº 5127 (Pleno, relatora ministra Rosa Weber, relator p/ acórdão ministro Edson Fachin, j. 15/10/15, DJ 11/05/16) e reafirmada no julgamento da ADI nº 5012 (Pleno, relatora Ministra Rosa Weber, j. 16/02/17, DJ 1/2/18).

Para além do subterfúgio parlamentar utilizado para escamotear o texto do artigo 2º do Projeto de Lei Conversão nº 2, de 2020, da análise da comissão mista, a Emenda "aglutinativa" nº 1 não guarda nenhuma relação de pertinência temática com os dispositivos da MP nº 899/19. E nem se diga que haveria conexão indireta entre a proposta de emenda parlamentar que deu origem ao atual artigo 28 da Lei nº 13.988/20, e o inteiro teor da MP nº 899/19, sob a alegação de que ambos seriam atos normativos relativos à extinção do crédito tributário, por dois motivos claros.



O primeiro, porque o artigo 28 da Lei nº 13.988/20, que transfere os efeitos do voto de qualidade no Carf do Fisco para o contribuinte, constitui regra concernente ao processo decisório em julgamentos paritários no âmbito administrativo, destinado a fixar um critério de solução dos julgamentos em caso de *empate*. Trata-se, pois, de norma processual com graves efeitos materiais, e não de mera disciplina acerca da extinção do crédito tributário.

E o segundo, pelo fato de a própria MP nº 899/19 vedar a transação em relação ao montante principal do crédito tributário inscrito em dívida ativa, limitando o seu espectro de atuação às multas e juros. De outra banda, porém, o artigo 28 da Lei nº 13.988/20 vai além e se refere ao julgamento administrativo não apenas da multa e demais consectários legais, mas do valor total do montante principal do tributo em discussão.

A impossibilidade de confusão é objetiva, pois o voto de qualidade no processo administrativo, para desempate em favor do contribuinte: 1) alcança o crédito tributário na sua integralidade, o que inclui principal, juros e multas; e 2) veda a possibilidade de a administração tributária recorrer à via judicial na defesa do crédito tributário, quando a solução for em favor do contribuinte, pelo artigo 156, IX, do CTN.

Somam-se ainda graves prejuízos à segurança decorrente do alcance do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14/4/2020, o que tem suscitado intensas controvérsias no meio jurídico e ensejado um multiplicar-se de processos judiciais para reabrir processos já julgados, por alegada retroatividade, atingir procedimentos em curso pendentes de embargos, repetir o pagamento de tributos ou parcelamentos e outros.

Parcela da doutrina considera o dispositivo atacado como *regra meramente procedimental*, de caráter processual, razão pela qual se aplicaria imediatamente aos casos pendentes e aos futuros, não podendo, porém, retroagir. De outra banda, há quem defenda ser *regra de direito material*, com efeitos sobre os casos julgados que autorizaria a retroação dos efeitos para rever até mesmo julgamentos já concluídos. E isso sem falar da repercussão criminal sobre os inquéritos policiais e ações penais originados por representações fiscais, com retroação benéfica, conforme os artigos 106, II e 112 do CTN. Há várias decisões judiciais favoráveis a ambas as teses.

Por outra interpretação, há quem considere que o texto somente trata de processo administrativo *de determinação e exigência do crédito tributário*. Com isso, estariam fora do âmbito de aplicação da nova regra aqueles processos administrativos que versem a respeito de créditos não tributários, como as *sanções aduaneiras* (v.g., pena de perdimento convertida em multa) e *medidas antidumping*. Outros entendem que não se poderia aplicar a casos de compensações de tributos e manifestações de inconformidade, quando não homologação de compensações, por não se tratar de processo de determinação e exigência do crédito tributário, mas sim da apuração da validade de crédito do contribuinte perante o Fisco.



Ora, a novidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/20 está em modificar aquele quase centenário critério de decisão do colegiado paritário do Carf, ao converter o *empate* para uma decisão exclusivamente em favor do contribuinte, com extinção do crédito tributário, logo, não apenas restrito às multas tributárias, ao amparo do artigo 112 do Código Tributário Nacional, mas com alcance inclusive sobre o montante do principal. Diante disso, inverte-se a ordem de prevalência do interesse público para o interesse privado, sem que seja dada a oportunidade de acesso da Fazenda Nacional ao Poder Judiciário, em virtude da eficácia preclusiva do artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional.

Diante disso, o artigo 28 da Lei nº 13.988/20 não se afirma sequer como um critério de solução de impasse no julgamento, mas de disposição normativa que anula o próprio julgamento administrativo paritário, tornando inócuos todos os esforços em direção à composição do litígio até então efetuados. Extingue automaticamente o crédito tributário, sem qualquer licença para que outra autoridade possa decidir pelo desempate em favor de uma ou de outra parte do litígio.

Nos termos do artigo 156, IX, do CTN, extingue o crédito tributário *"a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória"*. Por conseguinte, sempre que a decisão seja favorável ao contribuinte, ter-se-á o efeito de extinção do crédito, e, por conseguinte, a afastabilidade da Fazenda Pública do acesso ao Poder Judiciário.

Ora, por força do artigo 156, IX do CTN, os julgamentos contrários à Fazenda Pública restam impossibilitados de serem apreciados pelo Poder Judiciário. Assim, admitida a permanência desta regra do voto de qualidade unicamente em favor do contribuinte, justamente em relação a processos nos quais sejam debatidas *questões constitucionais*, ou mesmo nos *casos mais complexos e controvertidos*, estes ficariam afastados do conhecimento por parte do Poder Judiciário.

Nesse modelo empregado por força do artigo 28 da Lei nº 13.988/20, a Fazenda Pública suportará evidente prejuízo, pela impossibilidade de rever na esfera judicial aqueles casos onde persistam matérias de afetação constitucional e que não puderam ser apreciadas por ocasião do processo administrativo, bem assim aqueles de maior complexidade ou de dificuldade interpretativa (objeto e razão do "empate"), pelo afastamento do acesso ao Poder Judiciário, em decorrência da regra de empate em favor do contribuinte.

Numa síntese, diante da composição paritária dos órgãos de julgamento do Carf, o critério de desempate até pode, e deve, receber do poder legislativo melhores contornos redacionais, mas que este seja precedido de amplo debate pela sociedade, pelo Fisco e pelos parlamentares, todos cientes das suas consequências e com critérios objetivos que permitam antecipar para os julgadores os parâmetros que orientam esta decisão. Na forma em que se encontra o artigo 28 da Lei nº 13.988/20, avultam as razões formais e materiais suficientes para sua declaração de inconstitucionalidade.

Date Created

31/03/2021