

Para que serve um tribunal administrativo fiscal?

Apesar da sua existência quase secular, o Carf volta à tona nos debates jurídicos em razão do advento da Medida Provisória nº 1.160, de 12/1/2023, a qual, de forma muito sumária, estabeleceu: (1) a revogação do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, com o restabelecimento do voto de qualidade fundado no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 [\[1\]](#); (2) incentivo de medidas de autorregularização fiscal; (3) aumento de 60 para 1.000 salários mínimos quanto ao valor de alçada para a apreciação do Carf, órgão julgador paritário.



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

É inegável que o marco inicial dessas idas e vindas normativas acerca do

Carf coincidem com a deflagração da operação zelotes, em março de 2015, quando se acusou alguns julgadores de corrupção. Uma mácula grave como essa deve ser investigada e os eventuais culpados punidos. A instituição, todavia, não só pode como deve promover medidas para o seu aperfeiçoamento [\[2\]](#) e blindagem contra futuras investidas criminosas, mas tudo isso sempre prestigiando a sua permanência. O que se deve jogar fora é a "água do banho" e não o "bebê", como diz o ditado.

Como é natural de toda mudança, ela causa estranheza inicial e depende de tempo para que haja uma acomodação. Nesse interregno, aqueles que bradavam pela retomada do modelo até então existente elegeram um vilão: o voto de qualidade, estabelecido nos termos do artigo 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72. Esse modelo, que até a repaginação do Carf pós-zelotes, sempre existiu sem causar maiores discussões, na medida em que parte de um valor existente em Estados democráticos de Direito: a de presunção de validade e legitimidade dos atos administrativos. Logo, em um órgão administrativo paritário, havendo empate, prevalece a posição a ser externada por um representante da administração pública, não necessariamente em favor dos interesses arrecadatários.



O que se alegava é que a jurisprudência até então firmada pelo Carf vinha sofrendo superações com base no voto de qualidade, o que implicaria ofensa à segurança jurídica. Tudo isso como se o problema da instabilidade jurisprudencial no país não fosse outro: a ausência de uma cultura de precedentes e, por conseguinte, de metodologia jurídica adequada para o desenvolvimento do *stare decisis* [3] Aliás, reforçando esse ponto, os infundáveis *overrulings* no âmbito da jurisprudência tributária do STF e do STJ são provas viva dessa colocação.

Não obstante, como dito acima, a acomodação do Carf após a sua repaginação foi ocorrendo paulatinamente e, segundo dados oficiais do órgão [4], em fevereiro de 2020, as votações unânimes equivaliam a 89,3% dos julgados, enquanto as decisões pelo então voto de qualidade correspondia a 3,2% dos julgados. Daí a razão pela qual, ainda antes do advento do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, afirmarmos que o problema do Carf não era o voto de qualidade, mas sim outros pontos que necessitavam de aperfeiçoamento e que fora por nós detalhados em outra coluna, escrita em coautoria com Carlos Augusto Daniel Neto [5].

Aliás, em relação aos números sobreditos, sempre afirmarmos onde estava a distorção, i.e., a existência mais acentuada de casos decididos pelo voto de qualidade: o problema estava na Câmara Superior de Recursos Fiscais, oportunidade em que apontamos a razão do problema — ausência de critérios objetivos para a composição desse órgão —, bem como a solução — a existência de previsão normativa estabelecendo critérios objetivos para a eleição de seus membros.

Em todo caso, a escolha adotada pelo legislador foi outra, a qual se materializou pela inserção do artigo 19-E na Lei 10.522/2002, por meio de emenda aglutinativa na MP n. 899/19, de duvidosa constitucionalidade [6]. O mesmo veículo normativo lá empregado (MP) foi agora utilizado para revogar o citado artigo 19-E, o que leva alguns debatedores, de lado a lado nessa discussão, à bipolaridade retórica, i.e., de defender ou criticar a MP nº 899/19 por conta do uso desse instrumento normativo para fins de inserção do voto de qualidade no sistema jurídico e agora, com o polo invertido, defender ou criticar a MP nº 1.160/23 pelo mesmo motivo.

Durante a vigência do artigo 19-E, tentou-se, por meio de atos institucionais, de todas as formas evitar ou restringir a incidência desse dispositivo, se valendo, para tanto, v.g., da Portaria ME nº 260/2020 e da prorrogação episódica da competência das CSRFs das diferentes seções. Todas essas medidas são altamente criticáveis [7], pois se trata de um subterfúgio para esvaziar a eficácia de uma norma até então válida, vigente e eficaz, concordemos ou não com o seu teor ou com a sua constitucionalidade.

Pois bem. Depois de aproximadamente três anos de vigência do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, sobrevém a sua revogação pela MP nº 1.160/23. E o que há de comum entre essas alterações legislativas: *a ausência de um debate democrático a respeito do tema e a convocação de narrativas para justificar tais medidas que não ultrapassam uma análise técnica*. A narrativa agora convocada é estridente e rememora àquelas desenvolvidas nos meses subsequentes a operação Zelotes: a enfadonha acusação de que o Carf teria sido capturado por interesses privados, em especial aqueles com elevadas cifras.



É impressionante como o atual cenário histórico de país que vivemos não foi suficiente para constranger esse tipo de discurso falso-moralista e que em nada, absolutamente nada, contribui para um debate técnico [8].

Voltando ao ponto, o discurso também é falacioso, uma vez que se o problema da pretensa captura do Carf teria sido imposto pelas grandes corporações, qual a razão da MP nº 1.160/23 fragilizar o acesso ao Tribunal, um órgão paritário e, portanto, sem as amarras normativas próprias das DRJs e afins [9], exatamente do pequeno contribuinte, aumentando o valor de alçada de 60 salários mínimos para 1.000 salários mínimos?

A questão é que, de lado a lado, *há muita histeria nesse debate*. Daí porque a necessidade de retomá-lo sob a perspectiva técnica e partindo do pressuposto que o Carf não é um órgão arrecadador, mas um órgão *jugador* e que, em nossa opinião, exerce, inclusive, atividade jurisdicional de forma atípica, atividade essa levada ao *status* de garantia constitucional (artigo 5, inciso LV da CF). Ademais, partir do absurdo que ele teria função arrecadatória, implica concluir que a sua atividade seria meramente confirmadora de autos de infrações fiscais, o que, *per saltum*, levaria a conclusão de que as autuações fiscais são infalíveis e que o Tribunal é desnecessário. A simples enunciação dessa afirmação é suficiente para demonstrar a sua teratologia.

Dito tudo isso, é importante retomar o início desse texto e a indagação formulada no seu título: para que serve um tribunal administrativo fiscal? E a resposta é a seguinte: para realizar, em concreto, o direito fiscal controverso com segurança e justiça, de modo a prestigiar não interesses estratégicos de lado a lado, mas a racionalização do ambiente fiscal no país.

E, em Estados Democráticos de Direito, essa resposta está pautada em dois pilares fundamentais: (1) a ordem constitucional constituída e (2) a ideia de sobrevalorização do valor cooperação entre polos antagônicos em um conflito jurídico, processualizado ou não, em especial quando as partes envolvidas são a administração pública e o administrado.

O primeiro desses fundamentos é ínsito, repita-se, de um Estado democrático de Direito. O Estado existe não para agir arbitrariamente e *per se*, mas sim para agir de forma motivada e em favor do Administrado. É ele (administrado) a figura central em um modelo democrático de Estado, o que se afirma aqui sem truísmos do tipo "tributos configurariam um saque da propriedade privada". Trata-se de pensar o Estado em seu nome, na condição de mandatário, o que se desdobra no âmbito fiscal.

Essa prevalência do administrado no agir estatal é que leva a uma ideia da sua aproximação com a administração e, por conseguinte, também a uma valorização da cooperação a ser perpetrada entre eles, o que pressupõe a existência de estrangimentos institucionais e normativos com esse fim. Daí, nos últimos anos, se ver uma sobrevalorização de institutos em matéria tributária com o negócio jurídico processual, a transação tributária, o tratamento diferenciado para contribuintes mais bem ranqueados pela Fazenda Pública, a implementação do Confia no âmbito federal e, até esmo, o teor do disposto no artigo 3º da MP nº 1.160/23, que prevê a possibilidade de autorregularização de um contribuinte inadimplente.



É, portanto, a partir dessas premissas que o voto de qualidade e o valor de alçada para o Carf devem ser debatidos.

Pois bem. Uma das grandes virtudes do Carf é ser um órgão paritário. As diferentes mundividências, fruto das distintas formações e experiências profissionais dos seus integrantes, é que tanto qualificam as decisões proferidas por aquele tribunal [10]. Logo, não parece fazer sentido aumentar o valor de alçada para recursos voluntários, submetendo-o a um órgão que prescinde dessa paridade. Se a ideia é desafogar o trabalho das Turmas Ordinárias, seria mais interessante atribuir às Turmas Extraordinárias a competência para julgamento de recursos voluntários até 1.000 salários mínimos.

Não obstante, em relação ao voto de qualidade, já tivemos a oportunidade de defender nessa coluna que:

"...havendo empate na turma julgadora, a forma mais equânime para resolver a questão seria pela manutenção integral do crédito tributário exigido, em respeito a presunção de validade dos atos administrativos, bem como dos juros moratórios, decorrentes da inadimplência do crédito mantido. Em contrapartida, partindo-se dos valores que conformam o princípio do in dubio pro reo, o empate também redundaria no cancelamento integral da multa imposta em prejuízo do autuado, já que se trata de exigência com nítido caráter sancionatório. E, para que não haja dúvida: na hipótese de lançamento exclusivamente veiculado para imputação de sanção, com ou sem caráter pecuniário, o empate seria integralmente favorável ao sancionado."

Por sua vez, em relação ao crédito mantido, o contribuinte teria o prazo de 120 dias para ajuizar uma ação anulatória ou um mandado de segurança repressivo [11] e, independentemente do instrumento processual eleito, o autor gozaria de uma prorrogação da suspensão automática da exigibilidade do crédito discutido até que sobreviesse sentença judicial de primeira instância. Assim, competiria ao Poder Judiciário desempatar a questão.

Por fim, reiteramos aqui todas as demais sugestões de mudança que defendemos há quase três anos atrás nessa coluna [12], seguindo atuais e pertinentes, assim sumarizadas:

- a) estabelecimento de *critérios objetivos* para a composição da CSRF, independentemente da representatividade do conselheiro;
- b) *separação entre a função julgante e a função administrativa dos Presidentes de Câmara e de Seção;*
- c) definição de *prazo máximo para exercício do mandato junto à CSRF*, limitando-se a um único interstício de dois anos;
- d) *aumento do prazo do mandato de Conselheiros em geral para 04 anos, passíveis de uma única recondução;*
- e) *desvinculação do processo de recondução de conselheiros à anuência ou endosso das representações (confederações, entidades sindicais e Receita Federal);*



f) manutenção das regras que garantam vagas aos ex-conselheiros da Fazenda nas Delegacias de Julgamento; e, por fim

g) *em relação aos conselheiros representantes dos Contribuintes, o estabelecimento de um regime jurídico funcional, com direitos e deveres, e com remuneração compatível com o nível de complexidade e dedicação que a atuação no Carf demanda.*

O Carf é uma instituição quase centenária, que presta um valioso serviço de justiça fiscal no Brasil, motivo pelo qual deve sempre ser defendido, o que não é impeditivo para o seu aperfeiçoamento. Daí as medidas aqui apresentadas ou reiteradas, têm o genuíno propósito de fomentar um debate técnico a respeito do futuro do órgão.

[1] *Art. 25 (...).*

§ 9º 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.

[2] O que de fato foi feito pelo Tribunal, inclusive com a incorporação de várias medidas propostas pela Controladoria Geral da União após a deflagração da operação Zelotes, inclusive a de exigir que os Conselheiros representantes da sociedade civil e que fossem advogados estivessem impedidos de exercer seu mister durante o cumprimento de mandato no Tribunal.

[3] Já analisei criticamente o brasileiro modelo de precedentes aqui: RIBEIRO, Diego Diniz. *Processo tributário analítico (vol. III)*. CONRADO, Paulo César (org.). São Paulo: Noeses, 2016. pp. 111-140. E aqui: [Precedentes no Brasil: "Civil Law", "Common Law" ou "Macunaíma Law"? – YouTube](#). Acessado em 7/2/2023.

[4] Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos.pdf>>, p. 9. Acessado em: 7/2/2023.

[5] Nesse sentido: [ConJur – O voto de qualidade não é problema do Carf](#).

[6] Vide texto acima com nossas considerações a respeito.



[7] O que fizemos aqui: [ConJur – O artigo 19-E da Lei 10.522 e sua retroatividade](#); [ConJur – Reflexões do alcance direto e indireto da lei 10.522 \(página 1 de 3\)](#); [ConJur – As novas portarias Carf: catimba ou fair play?](#). Acessado em: 7/2/2023.

[8] Aliás, deixo aqui registrado a minha solidariedade aos colegas que oficiam naquele tribunal, independente da sua representação. Tive o prazer de dividir bancada com alguns e conhecer mais de perto tantos outros, o que só reforça minha admiração pelo trabalho técnico realizado por tais pessoas.

[9] Detalhando esse ponto com precisão, destaca-se o erudito texto de Leonardo Branco, em coluna vizinha a nossa: [ConJur – O limite recursal, o Carf e as três formas de argumentação](#).

[10] Aos críticos desse modelo, a pretexto de existir uma suposta votação de bancada de acordo com a representatividade dos Conselheiros, cumpre novamente registrar os números já expostos aqui até 2020, em que havia uma elevada convergência para julgamentos por unanimidade, o que, inclusive, é fruto de um crescimento paulatino se comprado com anos anteriores. Aliás, essa convergência gradativa, fruto do passar do tempo, é algo comum em órgãos colegiados paritários ou com visões antagônicas de mundo. Nesse sentido, estudando a Suprema Corte estadunidense, em que o debate é pautado pelo antagonismo entre democratas e republicanos, vide: BAUM, Lawrence. *Judges and their audiences: a perspective of judicial behavior*. Princeton: Princeton University Press, 2008.

[11] A depender da necessidade ou de dilação probatória e da estratégia processual a ser trabalhada pelo contribuinte-autor.

[12] [ConJur – O voto de qualidade não é problema do Carf](#).

Meta Fields