



INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB)
Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicação: N° 068/2016

Relator: ABNER VELLASCO

Projeto de Lei da Câmara dos Deputados n° 6.064/2016, de autoria do Deputado Carlos Bezerra, que objetiva efetuar a alteração do Decreto n° 70.235/1972 para fins de “extinguir o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, objeto do Ofício SE /2016 deste Instituto.

Parecer opinando pela Aprovação parcial do Projeto de Lei mencionado.

Honra-me o Presidente da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros, Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria da indicação n° 068/2016 que trata do Projeto de Lei n° 6.064/2016 que altera a o Decreto n° 70.235/1972 (que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal) e prevê a extinção do voto de qualidade a ser proferido pelo Presidente da das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das turmas e das turmas especiais (cargos sempre ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, nos termos da legislação em vigor) e estipula que no caso de empate no julgamento de recursos administrativos deverá ser adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte e permite que a Procuradoria da Fazenda Nacional nestes casos ajuíze ação judicial para contestar a decisão proferida pelo órgão julgador administrativo.

O referido Projeto de Lei é absolutamente relevante na medida em que objetiva efetuar alterações profundas no procedimento para julgamentos no âmbito do processo administrativo fiscal na esfera federal, razão pela qual mereceu atenção deste Instituto.



Nos tópicos a seguir passarei a tecer algumas considerações acerca do Projeto de Lei nº 6.064/2016 de autoria do Deputado Federal Carlos Bezerra.

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DO JULGAMENTO DOS LITÍGIOS ADMINISTRATIVOS NO BRASIL.

1.1 – Histórico do Tribunal Administrativo Fiscal no Brasil.

A fim de abordar de forma mais adequada o Projeto de Lei apresentado pelo nobre deputado federal, convém traçar um histórico dos tribunais administrativos responsáveis pelo julgamento dos recursos administrativos na área federal e correlacionar com a aplicação do denominado “voto de qualidade”, instrumento legal utilizado historicamente como mecanismo eficaz para resolução de julgamentos empatados no contencioso tributário na esfera federal.

Seguindo na exposição, podemos afirmar que os Conselhos Administrativos para julgamento de litígios fiscais possuem uma longa história no Brasil¹ que pode ser remetida ao ano de 1924 (com a edição do Decreto nº 16.580/1924²) onde foi determinada a implementação de um órgão julgador em cada um dos Estados e no Distrito Federal para julgamento de recursos referentes unicamente ao julgamento das controvérsias vinculadas ao Imposto de Renda.

Posteriormente, foi editado o Decreto nº 24.036 /1934³ que previu a extinção dos Conselhos existentes para que os recursos contra as decisões de primeira instância fossem interpostos perante: (i) 1º Conselho de Contribuintes (Imposto de Renda); (ii) 2º Conselho de Contribuintes (impostos sobre o consumo); e (iii) Conselho Superior de Tarifas (questões relacionadas à classificação fiscal, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros). O referido Decreto acabou instituindo a paridade no julgamento dos recursos fiscais, tal como existe na legislação atual em vigor:

¹ <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>

² <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>

³ http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/decreto/1930-1949/D24036.htm



Art. 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.

De igual modo, a legislação previa que caberia ao Presidente de cada Conselho a **prolação de voto de qualidade em caso de empate no julgamento do recurso administrativo:**

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

A legislação acima citada demonstra que o instituto do “voto de qualidade” é utilizado como mecanismo para resolução dos recursos administrativos (em caso de empate na votação) há um longo período e podemos afirmar de forma clara que este instituto jurídico faz parte do arcabouço normativo adotado historicamente pelo Brasil para resolução de litígios tributários na esfera federal.

Em que pese a afirmação acima, é necessário efetuar a ressalva necessária: a regra prevista no Decreto nº 24.036 /1934 permitia um maior equilíbrio nas relações jurídicas travadas entre o Fisco e os contribuintes, pois, os presidentes de cada um dos Conselho não seriam necessariamente escolhidos dentre os representantes da Fazenda (tal como ocorre hoje por exemplo), existindo a previsão expressa da possibilidade da eleição de um Presidente de Turma que fosse representante dos contribuintes (desde que este Conselheiro fosse eleito pelo seus pares para exercer a função designada).

No ano de 1964, através da edição do Decreto nº 54.767/1964⁴, foi criado o 3º Conselho de Contribuintes que aumentou o número de Conselheiros de 6 (seis) para 8 (oito). De igual modo, o Decreto citado manteve a regra que privilegiava a paridade entre os representantes da Fazenda e dos Contribuintes:

⁴http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=54767&tipo_norma=DEC&data=19641030&link=s



Art. 3º Os membros dos Conselhos de Contribuintes e Superior de Tarifa serão de livre escolha e nomeação do Presidente da República, **sendo metade constituída de funcionários da Fazenda**, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários, **e outra metade de representantes dos contribuintes**, indicados, em lista tríplice para cada cargo, por órgãos de classe de suas categorias profissionais.

O Decreto nº 54.767/1964, de igual modo, previu expressamente que caberia aos Presidentes dos Conselhos de Contribuintes e Superior de Tarifa, ou de suas Câmaras **se utilizarem do “voto de qualidade” em caso de empate no julgamento:**

Art. 15. Os Conselhos de Contribuintes e Superior de Tarifa ou as suas, Câmaras e Turmas, somente funcionarão quando reunida a maioria de seus membros **e decidirão por maioria de votos dos presentes, tendo os respectivos presidentes, além do voto ordinário, o de qualidade.**

A partir da edição do Decreto nº 70.235/1972⁵ foi criado o 4º Conselho de Contribuintes (que substituiu o Conselho Superior de Tarifa) que posteriormente foi renomeado como 3º Conselho de Contribuintes (com a edição do Decreto nº 79.630/1977). O Decreto nº 70.235/1972 está em vigor até a presente data e atualmente é a norma que regula o processo administrativo fiscal na órbita federal.

Por fim, convém destacar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tal como estruturado hoje, foi criado com a edição da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) que permitiu a unificação de todos os Conselhos em um único órgão administrativo responsável pelo julgamento e pela aplicação e unificação da interpretação da legislação tributária.

⁵ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm



1.2 - A importância do CARF e os Desafios Atuais.

No tópico a seguir vamos abordar a importância do CARF no cenário jurídico brasileiro e os principais desafios (em especial os problemas de natureza política) que o órgão administrativo vem enfrentando e que vem ensejando a elaboração de proposições legislativas com objetivo de resolver os problemas identificados.

1.2.1 – A Importância do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) tem se comprovado ao longo dos anos como um órgão essencial no ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se de órgão vinculado ao Ministério da Fazenda que possui como finalidade precípua julgar os recursos administrativos (de ofício e voluntário) em face de decisões de 1ª (primeira) instância proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Secretaria Receita Federal do Brasil, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Nos recursos administrativos analisados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais são discutidas teses jurídicas que envolvem a cobrança de valores bilionários que podem afetar economicamente tanto o Fisco quanto os contribuintes. Considerando o impacto na arrecadação da União Federal é necessário reconhecer também a importância política deste órgão, em que pese tratar-se de um órgão técnico como finalidade exclusiva de efetuar a análise jurídica dos recursos administrativos que lhe são submetidos.

Com base na introdução acima apresentada, é necessário reconhecer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão administrativo de fundamental importância para o desenvolvimento do direito tributário brasileiro, pois, suas decisões acabam por orientar a aplicação da legislação tributária na esfera federal.

Dentre as principais características vantajosas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nós podemos destacar (sem esgotar o tema) as seguintes:



(i) o CARF garante uma análise técnica dos mais complexos temas tributários;

(ii) o CARF garante o controle da aplicação da legislação tributária na esfera federal a partir da análise dos recursos administrativos que lhe são submetidos (controle de legalidade do lançamento tributário efetuado pela autoridade fiscal);

(iii) como tribunal administrativo responsável pelo julgamento dos litígios fiscais na esfera federal ele acaba por orientar a atuação dos contribuintes (que podem efetuar o seu planejamento tributário e estruturar as suas operações negociais conhecendo o que é permitido e vedado no âmbito da legislação tributária federal);

(iv) por se tratar de órgão técnico altamente capacitado composto (democraticamente) por capacitados servidores de carreira do Ministério da Fazenda e representantes dos contribuintes indicados por entidades de classe com representatividade nacional se torna como fonte do direito que orienta o Poder Judiciário Federal e a atuação dos contribuintes; e

(v) por seu um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda em caso de decisão favorável ao contribuinte e desfavorável ao Fisco não existe a possibilidade de discussão judicial do débito (embora tal matéria seja objeto do presente Projeto de Lei) permitindo que a lide seja resolvida na esfera administrativa sem a necessidade de intervenção ao Poder Judiciário.

Conforme já mencionado, certamente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui outros pontos relevantes que demonstram a importância institucional do órgão para estruturação e a aplicação do direito tributário no Brasil. Ocorre que tais pontos não serão abordados exhaustivamente no presente parecer para que não seja extrapolado os limites a que nos propomos (que está restrito a análise da legalidade do Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 6.064/2016).



1.2.2 – Os principais problemas enfrentados pelo CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

a) A denominada “Operação Zelotes”

Um dos pontos críticos que vem atrapalhando o funcionamento regular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais recentemente e que é de conhecimento notório foi a deflagração da denominada “Operação Zelotes” pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal.

Esta operação policial objetiva efetuar a investigação de fatos graves concernentes a supostos irregularidades (casos de corrupção) no julgamento de processos administrativos realizados no âmbito do CARF.

A operação policial foi oriunda de denúncias que supostamente teriam comprovado que os Conselheiros julgadores teriam atuado para o favorecimento de determinados grupos econômicos e empresas que teriam “comprado” votos favoráveis em recursos administrativos que lhe beneficiariam.

Para que se possa ter com clareza o impacto das supostas práticas de corrupção foi fartamente noticiado pela imprensa⁶, em março de 2017, que a Corregedoria do Ministério da Fazenda requereu a anulação de julgamentos realizados no CARF em decorrência da nulidade do julgamento por corrupção dos Conselheiros que atuaram no caso.

As 15 (quinze) denúncias que foram apresentadas pelo Ministério Público Federal (até o momento) apontam que os prejuízos aos cofres da União Federal poderiam somar o montante de pelo menos R\$ 30 bilhões de reais.

A gravidade das acusações apontadas que teriam sido (supostamente) cometidas pelos Conselheiros do CARF acabou por colocar em discussão no âmbito político e jurídico acerca da legitimidade e da necessidade da existência do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que é extremamente prejudicial para a imagem institucional do órgão e por consequência gera prejuízos para o direito brasileiro.

⁶ [http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carf-anula-julgamento-que-teve-propina-apontada-pela-operacao-zelotes,70001711990//](http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carf-anula-julgamento-que-teve-propina-apontada-pela-operacao-zelotes,70001711990/)



A eventual extinção do CARF (conforme ventilado por alguns após a divulgação dos supostos casos de corrupção) seria extremamente prejudicial para o país e para o direito tributário brasileiro na medida em que privaria os operadores do direito tributário se utilizarem de um órgão capacitado para resolução dos litígios fiscais na esfera federal e adicionalmente geraria uma sobrecarga desnecessária ao Poder Judiciário.

Com efeito, um dos pontos de maior relevo é a manifesta violação ao princípio constitucional do devido processo legal que necessariamente deverá permear as relações jurídicas travadas entre o Fisco e os contribuintes.

Por óbvio é extremamente grave o fato de que parte dos Conselheiros integrantes do CARF e que são responsáveis por efetuar os julgamentos dos recursos administrativos fiscais na esfera federal tenham sido acusados pelo Ministério Público Federal de terem obtido vantagens indevidas em decorrência do cargo que ocupavam.

Tal fato por si só, passa a imagem para toda a sociedade de que o CARF seria um órgão parcial e suscetível à corrupção o que quebra confiança do cidadão, da sociedade, e dos investidores internacionais o que impacta na legitimidade da cobrança do tributo e também na própria solidez das instituições brasileiras gerando um grave cenário de insegurança jurídica.

Nesse passo, entendemos que tais fatos apenas serão amenizados a partir do momento em que houver uma transparência nos julgamentos e na responsabilização dos agentes públicos responsáveis pela prática de atos corrupção.

b) Restrições impostas aos Conselheiros julgadores (Ausência de Autonomia)

Em meio a todas as acusações criminais e a verdadeira crise institucional do CARF o governo federal editou o Decreto nº 8.441/2015⁷ que impôs restrições ao exercício da atividade profissional dos Conselheiros representantes dos contribuintes, inclusive, relativo ao exercício da advocacia:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, órgão colegiado judicante,

⁷ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8441.htm



integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, é constituído, paritariamente, por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, na forma da legislação.

§ 1º Os conselheiros representantes dos contribuintes no CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS estão sujeitos às restrições ao exercício de atividades profissionais em conformidade com a legislação e demais normas dos conselhos profissionais a que estejam submetidos, observado, em qualquer caso, o disposto no art. 10 da Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013.

§ 2º As restrições a que se refere o § 1º incluem a vedação ao exercício da advocacia contra a Fazenda Pública federal, nos termos da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994.

O Conselho Federal da OAB, seguindo a mesma linha de entendimento que prevaleceu no Decreto citado, ao responder a Consulta nº 49.0000.2015.004193-7/COP reconheceu que o exercício da advocacia seria incompatível com a atuação como Conselheiro junto ao CARF, razão pela qual os Conselheiros que desejavam permanecer no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deveriam requerer a suspensão da sua inscrição nos quadros da OAB.

O resultado prático deste entendimento foi que na grande maioria dos casos os Conselheiros representantes dos contribuintes acabaram por optar pelo exercício da advocacia, razão pela qual foram obrigados a renunciar aos seus mandatos no CARF.

Tendo em vista este cenário político crítico que culminou com a retirada de vários Conselheiros representantes dos Contribuintes, muitos autores argumentaram que haveria uma violação material no princípio da paridade entre os representantes do Fisco e os dos Contribuintes, dado que, os novos Conselheiros representantes dos Contribuintes que foram nomeados (que apesar de sua competência comprovada) não teriam a mesma capacidade profissional dos antigos conselheiros (na grande maioria advogados destacados no cenário nacional) havendo, portanto, um enfraquecimento técnico da representação dos contribuintes em comparação aos Conselheiros da Fazenda.



Demonstrando de forma mais objetiva esta distinção podemos ressaltar o disposto no art. 29 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015)⁸ que assim dispõe acerca dos critérios para indicação dos Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá:

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (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.

Por outro lado, outro ponto crítico é a ausência de autonomia dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional que não gozam de uma estabilidade e uma autonomia necessária para exercer livremente a sua convicção de modo com que em muitos casos em decorrência da vinculação funcional com a Receita Federal exista o receio e o temor de represálias para decidir contrariamente aos interesses do Fisco.

Nesse sentido, as sucessivas ingerências por parte do Ministério da Fazenda que acabam por limitar a necessária autonomia que os julgadores devem gozar no exercício da função, razão pela qual parcela da doutrina a fim de garantir a independência e autonomia dos **julgadores indicam que uma possível alternativa seria a indicação dos conselheiros através de concurso público**, tal como ocorre por exemplo no Estado de Pernambuco (Julgador Tributário do Tesouro Estadual)⁹.

⁸ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/regimento-interno-do-carf>

⁹ <https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/Sefaz-realiza-concurso-para-Julgador-Tribut%C3%A1rio-do-Tesouro-Estadual.aspx>



Nesse sentido, em artigo publicado¹⁰ pelo Professor Adilson Rodrigues Pires e pela Dra. Thaís Marçal foram ressaltadas as diversas vantagens da realização de concurso público para preenchimento da vaga de Conselheiros do CARF, dentre as quais se destacam (i) transparência e independência nas decisões; (ii) neutralidade; (iii) julgamentos mais justos e com maior rigor técnico. Pela relevância da proposta alternativa tomamos a liberdade de transcrever trechos do artigo citado:

.O ingresso com base em concurso público de provas e títulos assegurará a desejada isenção no exame das causas submetidas a julgamento pelo CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, uma vez que afasta o notório comprometimento dos indicados com o interesse daqueles que os indicaram, como hoje ocorre.

No exame de proficiência que se propõe os candidatos deverão fazer prova de conhecimentos específicos sobre as matérias objeto do cotidiano da fiscalização e das atividades de julgamento. Em outras palavras, as provas deverão ser constituídas de matéria tributária, de contabilidade e, notadamente, da legislação dos tributos julgados pelo órgão. Nessa hipótese, a investidura no cargo de conselheiro se fará em igualdade de condições entre os aprovados que comprovarem habilitação para o exercício do cargo a ser criado.

Os servidores efetivos aprovados em concurso público serão, naturalmente, dotados da neutralidade imprescindível à apreciação da controvérsia e a formação do juízo que o caso requer, uma vez que os julgadores estarão desvinculados da representação que vicia as atuais decisões.

Certamente, o debate nos julgamentos ganharia novos contornos, afastando-se qualquer resquício ou possível pretensão de parcialidade, primando-se, efetivamente, pelo julgamento neutro. Assim, nem o Fisco nomeará Auditores comprometidos com os interesses arrecadatários da Fazenda nem os indicados pelas entidades adotarão atitude reativa em defesa dos contribuintes. A tendência de empate no julgamento das causas mais

¹⁰ <https://jota.info/artigos/uma-proposta-de-independencia-para-os-julgamentos-do-carf-22072015>



controvertidas ou polêmicas, que se verifica no CARF, conduz à decisão com base no voto de qualidade, ou, dito de outra forma, quem decide é voto do presidente da câmara, por lei e segundo o estatuto do CARF, sempre um Auditor-Fiscal da Receita.

A medida permitirá a reestruturação saudável do órgão, na medida em que conferirá maior transparência e independência às decisões, sem contar a confiança que será transmitida à sociedade jurídica e empresarial, tendo em vista que as discussões se processarão em ambiente aberto e franco”

Essa medida alternativa (que não foi objeto de consideração expressa no Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 6.064/2016) pode ser uma via adequada para resolver o problema relacionado às restrições impostas aos Conselheiros, em especial no que concerne a ausência de autonomia dos julgadores.

A bem da verdade, **consideramos que esta alternativa poderia solucionar boa parte dos principais problemas atualmente enfrentados pelo CARF e que são abordados no presente parecer.**

c) Do Bônus de Eficiência pago aos Conselheiros representantes do Fisco

O governo Federal buscando atender uma demanda apresentada pelo Sindicato dos Auditores Fiscais acabou por editar a Medida Provisória nº 785/2016¹¹ e acabou por criar o “*Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira*”

Esta medida é um dos problemas mais graves e recentes problemas que envolvem o CARF na medida em que boa parte dos contribuintes consideram que existe a violação ao princípio da imparcialidade e a concessão de incentivos financeiros aos Conselheiros julgadores representantes do Fisco.

A Medida Provisória nº 785/2016 é bem clara sobre a possibilidade dos Conselheiros usufruírem do referido benefício, como pode-se constatar pela leitura da Exposição de Motivos da referida Medida Provisória:

¹¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2016/Mpv/mpv765.htm



O Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira objetiva o aperfeiçoamento das atividades da Instituição, em especial quanto à arrecadação, à fiscalização tributária, ao controle aduaneiro, ao atendimento dos contribuintes e ao julgamento de processos administrativos de natureza tributária e aduaneira. O seu pagamento será condicionado ao atingimento de meta institucional, a ser estabelecida e medida a partir de indicadores estritamente relacionados à atuação dos servidores integrantes da Carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, parcela considerável dos contribuintes e da doutrina tem considerado que esta norma poderia impactar nos julgamentos dos recursos administrativos perante o CARF, ainda mais se for considerado que pela legislação em vigor existe a possibilidade da elaboração **do voto de qualidade pelo presidente da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas ou das turmas especiais** que poderá ocasionar o pagamento de um “bônus de eficiência” apenas em decorrência da utilização deste instrumento jurídico do voto de qualidade.

Importante ressaltar, que este problema foi agravado com a conversão da referida Medida Provisória em 10.07.17, com a promulgação da Lei nº 13.464/2017¹² que manteve o denominado “bônus de eficiência” a todos os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (inclusive aos Conselheiros do CARF).

O tema certamente será objeto de controvérsias judiciais o que poderá impactar na pauta de julgamentos do CARF, bem como na eventual nulidade de julgamentos a serem realizados em que os Conselheiros julgados sejam beneficiados com o “bônus de eficiência”, o que gera insegurança jurídica sobre a legalidade dos julgamentos efetuados perante o órgão.

¹² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2017/Lei/L13464.htm



d) Da falta de paridade entre os representantes do Fisco e dos contribuintes

Consoante já relatado o CARF é um órgão administrativo paritário composto por Conselheiros representantes do Fisco e dos Contribuintes responsável pelo julgamento de recursos administrativos que envolvem a cobrança de tributos federais.

Ocorre que tem se tornado cada vez mais corriqueiro que os Presidentes das Turmas (que são necessariamente representantes do Fisco) inclua na pauta de julgamentos recursos administrativos ainda que na turma não seja observada a composição paritária (com ausência de Conselheiros representantes dos Contribuintes) e sem a devida convocação dos Conselheiros suplentes (representantes dos Contribuintes). Os representantes dos contribuintes consideram que a prática viola a imparcialidade no julgamento, razão pela qual acionaram o Conselho Federal da OAB para impedir que seja reiterada essa prática, conforme noticiado pela mídia.¹³

Existem precedentes na esfera judicial, em especial na Justiça Federal do Distrito Federal, determinando a suspensão de julgamentos justamente sob o argumento de que não estaria sendo cumprido o requisito da paridade o que importaria na violação da imparcialidade do julgamento do recurso administrativo.

Mais uma vez a ausência de paridade acaba por afetar a necessária imparcialidade do órgão administrativo e acaba por violar o princípio constitucional do devido processo legal trazendo graves prejuízos para o regular processamento dos recursos administrativos.

e) Conclusões

O nosso entendimento é que o Projeto de Lei em análise deve ser analisado levando em consideração todos os fatos acima narrados, tendo em vista que o objetivo do parlamentar (consoante detalhado em suas justificativas ao referido Projeto de Lei) é criar mecanismos legais que permitam atenuar os problemas acima apontados, em especial

¹³ <http://www.valor.com.br/legislacao/4963018/oab-questiona-voto-de-qualidade-e-falta-de-paridade-no-carf>



com a extinção do voto de qualidade o que, no seu entender, garantiria uma maior imparcialidade nos julgamentos.

Nesse passo, vamos nos próximos tópicos analisar efetivamente os termos do presente Projeto de Lei.

2. DA JUSTIFICAÇÃO DO PROJETO DE LEI Nº 6.064/2016.

O Projeto de Lei em questão propõe alteração do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72 visando extinguir o voto de qualidade a ser proferido pelos Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais, em caso de empate no julgamento.

Confira a atual redação do texto legal:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

(...)

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

A nova redação legal proposta pelo parlamentar é a seguinte:

§ 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 e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.



Em síntese, podemos afirmar que o presente Projeto de Lei afasta qualquer previsão legal que mencione expressamente a existência do “voto de qualidade”. Em suas justificativas o parlamentar apresenta os seguintes argumentos centrais:

- a) Necessidade de busca de uma decisão mais imparcial no âmbito administrativo; e
- b) Garantir uma interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de empate no julgamento que não tenha sido reconhecido a exigência do tributo.

Por outro turno, o referido Projeto de Lei em questão propõe a inclusão do art. 37, §4º, no Decreto nº 70.235/72 visando permitir que a Fazenda Nacional ajuíze ações judiciais objetivando desconstituir a decisão administrativa desfavorável ao Fisco em decorrência da adoção da presunção da interpretação mais favorável ao contribuinte, consoante redação legal abaixo descrita:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

*§ 4º No caso de empate nas deliberação das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas ou das turmas especiais, aplica-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, **podendo a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva.***

Em síntese, o parlamentar entende que a fundamentação para essa alteração seria a necessária aplicação do princípio da igualdade na medida em que “*o contribuinte pode, a qualquer momento, solicitar a análise da matéria pelo Poder Judiciário, razoável que, nesse caso específico, a Fazenda Pública também possa solicitar manifestação daquele Poder.*”



3. DOS FUNDAMENTOS PARA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE.

Aqui desde já antecipamos o nosso posicionamento pela necessidade da extinção do voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Esse posicionamento se deve principalmente pelo fato de não vislumbrarmos nenhuma ilegalidade e/ou inconstitucionalidade na preposição legislativa que objetiva efetuar a alteração da lei que regula o processo administrativo fiscal na esfera federal para fins de extinção do voto de qualidade, razão pela qual opinamos pela aprovação do Projeto de Lei, neste ponto, com base nos fundamentos a seguir expostos.

De igual modo, é válido citar que para boa parte da sociedade brasileira e de uma série de instituições relevantes, dentre elas podemos destacar a OAB (que por deliberação do seu Conselho Federal ajuizou a ADIN nº 5.371¹⁴ (até o momento não foi julgado) junto ao STF para questionar a constitucionalidade do art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72 que instituiu o voto de qualidade¹⁵).

Os principais argumentos jurídicos utilizados pelo Conselho Federal da OAB na petição inicial¹⁶ da ADIN nº 5.371 foram os seguintes:

- a) O voto de qualidade previsto no Decreto nº 70.235/72 é materialmente inconstitucional, pois, viola os princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, na medida em que os Presidentes de Turmas tem se utilizado deste instituto jurídico quase sempre em desfavor dos contribuintes, se utilizando de um denominado “voto duplo” que seria inconstitucional;
- b) O voto de qualidade previsto no Decreto nº 70.235/72 é formalmente inconstitucional na medida em que viola o disposto no art. 112 do CTN,

¹⁴ <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4834219>

¹⁵ <http://jota.info/tributario/oab-vai-ao-supremo-contra-voto-de-qualidade-no-carf-08112016>

¹⁶ <http://www.conjur.com.br/2017-jun-23/oab-stf-declare-voto-qualidade-carf-inconstitucional>



razão pela qual estaria invadindo o âmbito de competência de Lei Complementar.

Foi requerido no âmbito da referida ADI a concessão de Medida Cautelar para que ocorra a suspensão imediata da aplicação dos referidos dispositivos que permitem a prolação do denominado “voto de qualidade”. Ocorre que até a presente data o Ministro Relator, Dr. Luís Roberto Barroso, não analisou o pedido formulado pelo Conselho Federal da OAB. Nesse sentido, consideramos ainda mais relevante a aprovação do referido Projeto de Lei para que cesse imediatamente a inconstitucionalidade apontada.

Ao longo dos próximos tópicos vamos apresentar brevemente e de forma objetiva os fundamentos adicionais aos apresentados pelo deputado em suas justificativas a fim de demonstrar os fundamentos que embasaram o nosso entendimento técnico pela aprovação parcial do referido Projeto de Lei.

3.1 – Da ausência de Imparcialidade nos julgamentos decididos pelo voto de qualidade.

O instituto do “voto de qualidade” que historicamente foi utilizado com pouca frequência e em situações excepcionais e sempre com absoluta parcimônia (com decisões imparciais favoráveis tanto em favor do Fisco quanto dos contribuintes), infelizmente não tem sido utilizado adequadamente nos julgados do CARF, consoante comprovado em reiteradamente até pela mídia e por estudos de natureza estatística.

a) A aplicação prática do instituto do “voto de qualidade”

Muito possivelmente em decorrência do somatório de diversos fatores, tais como podemos enumerar :i) as sucessivas indicações para ocupar a presidência do CARF por ex-secretários da Receita Federal que deram ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais um perfil mais “fiscalista”; ii) a grave crise financeira enfrentada pelo Estado Brasileiro que aumenta o ímpeto do Fisco em aumenta a arrecadação e rechaçar teses tributárias; e iii) os efeitos nocivos da denominada “Operação Zelotes” que indica que decisões favoráveis aos contribuintes poderiam ser fruto de corrupção ou malversação de recursos públicos indevidamente.



Com relação a este último tópico, é válida transcrever o entendimento do advogado tributarista Dr. Luiz Gustavo Bichara, um dos maiores especialistas do país, que comentou em reportagem¹⁷ sobre o temor dos Conselheiros de se manifestarem contra o Fisco:

O efeito das zelotes vai ser um manto de temor no Conselho. O julgador tem o receio de ter o nome publicado no jornal e não vai querer se envolver com qualquer caso grande.

A imparcialidade nos julgamentos administrativos que são convertidos na prática no “*in dubio pro Fisco*” pode ser comprovado pela pesquisa efetuada pela FGV¹⁸ que no período compreendido de janeiro até junho de 2016 constatou que o instituto do “voto de qualidade” foi utilizado como mecanismo para beneficiar o Fisco.

O referido estudo também apresentou uma tabela em que consta como o voto de qualidade foi utilizado em 347 oportunidades no ano de 2016:

Voto de qualidade nas Turmas da CSRF	347
1a Turma CSRF	46
Favorável FN	43
Sem julgamento de mérito	3
2a Turma CSRF	39
Favorável FN	32
Parcial	5
Sem julgamento de mérito	2
3a Turma CSRF	262
Favorável FN	260
Parcial	1
Sem julgamento de mérito	1
Total Geral	347

¹⁷ <http://www.conjur.com.br/2015-jun-14/entrevista-luiz-gustavo-bichara-advogado-tributarista>

¹⁸ <http://jota.info/colunas/observatorio-do-carf/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>



A simples leitura demonstra que o instituto do voto de qualidade não foi utilizado em favor do contribuinte.

Nesse sentido, confira-se trecho das conclusões adotadas no estudo:

*Os dados da pesquisa indicam que em **TODOS os julgamentos de mérito das Turmas da CSRF que foram resolvidos pelo voto de qualidade, quem ganhou a disputa foi a Fazenda Nacional.** Isso porque, mesmo nas decisões parciais a Fazenda restou vencedora já que os fundamentos da autuação foram mantidos, alterando-se apenas a base de cálculo para incidência dos valores exigidos.*

Esse dado grita por atenção, pois 100% DOS VOTOS DE QUALIDADE FORAM FAVORÁVEIS AO FISCO.

Não é objeto específico deste artigo, mas nas próximas colunas indicaremos como alguns dos julgados pelo voto de qualidade alteraram a jurisprudência anterior da CSRF ou trouxeram posicionamentos contrários à posição majoritária das turmas ordinárias.

Mais adiante o estudo crítico efetuado pela Coluna do Portal jurídico Jota complementa com a seguinte observação:

*Ao “observarmos” os julgamentos das Turmas da CSRF do CARF, constatamos que a forma de desempate está favorecendo apenas um dos lados: no caso a Fazenda Nacional e daí, pela forma como o voto de qualidade é exercido, acreditamos que o critério deixa de ser legal e jurídico e, conseqüentemente, **o órgão deixa de ser paritário. Não há paridade quando um dos lados tem um voto a mais que sempre é usado em favor do lado que representa!***

(...)

Talvez o desempate favorável à Fazenda Nacional, em todos os julgamentos da CSRF do CARF (em sua nova estrutura) seja a ponta do iceberg de um processo de constituição do crédito tributário que esteja mais preocupado



em constituir o crédito a qualquer custo em vez de melhorar a legislação e a forma da solução dos conflitos.

É de conhecimento popular que os números não mentem. Os números sobre os julgamentos da CSRF do novo CARF estão postos.

A realidade indica que o critério de desempate não atende aos objetivos de um Estado de Direito, mas talvez apenas aos objetivos de um Estado “arrecadador”.

A imparcialidade é um requisito essencial e que decorrer do devido processo legal. O julgador deve manter o necessário distanciamento do processo para analisar a questão que lhe está sendo submetida de forma técnica sem favorecimento a nenhuma das partes.

A própria questão da existência atualmente do denominado “bônus de eficiência”, abordado em outro tópico, acaba por colocar em debate o eventual impacto na imparcialidade nos julgamentos realizados pelos Conselheiros representantes do Fisco e com ainda mais razão nos casos difíceis que são decididos através da utilização do instituto do “voto de qualidade” (que tem se mostrado estatisticamente como um instrumento apenas em favor do Fisco).

A própria estrutura de composição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a divisão paritária de Conselheiros representantes do Fisco e dos Contribuintes indicam que o desejo do legislador foi garantir que na prática fosse concretizado o equilíbrio e a isonomia entre as partes com a realização de um processo justo em respeito ao princípio do devido processo legal. Consoante narrado no presente parecer situações cotidianas de natureza política acabam por influenciar na demonstração da violação ao princípio da imparcialidade.

b) Da violação ao princípio da Colegialidade

O que tem ocorrido na prática e que a utilização do voto de qualidade tem sido a verdadeira utilização do voto de qualidade pelo presidente da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas ou das turmas especiais como um “voto duplo” (e como narrado um voto geralmente desfavorável aos contribuintes).



Parte da doutrina tem interpretado que o “voto de qualidade” só poderia ser admitido como um voto de desempate pelo Presidente nos julgamentos recursais do colegiado, pois, caso contrário haveria uma manifesta violação ao princípio democrático na medida em que um julgador teria um voto como maior “peso” do que outro.

O grande objetivo de um órgão colegiado é garantir e concretizar o princípio constitucional do devido processo legal permitindo que o posicionamento unilateral de um dos julgadores (que pode ser norteado por um critério técnico ou até mesmo político) não prevaleça sem contar com a aquiescência dos demais julgadores que exercem mutuamente o controle uns sobre os outros.

Nesse passo, conforme já salientado, é um pressuposto básico do princípio da colegialidade que os votos de todos os julgadores possuam igual valor concretizando também o princípio da isonomia.

Com base no que foi acima exposto, considera-se que o Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 6.064/2016 ao propor a extinção do voto de qualidade acaba por privilegiar o princípio da colegialidade que deve prevalecer nos julgamentos administrativos.

c) Da necessária motivação das decisões proferidas em sede de voto de qualidade

Com relação a motivação assim se manifestou o professor Hely Lopes Meirelles¹⁹, *verbis*:

Hoje, em face da ampliação do princípio do acesso ao judiciário (CF, Art. 5º, XXXV), conjugado com o da moralidade administrativa (CF, art. 37, caput), a motivação é em regra, obrigatória.

(...)

Portanto, na atuação vinculada ou na discricionária, o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o quê o ato será inválido ou, pelo menos, invalidável. (...)

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª Ed. (atualizada até a Emenda Constitucional 64/2010), Ed. Malheiros, p. 157-8, São Paulo.



O princípio da motivação está intrinsicamente ligado à necessidade da adequada fundamentação das decisões que são adotadas pelas autoridades administrativas e também do necessário respeito ao princípio constitucional do devido processo legal.

Como é cediço, todos os atos administrativos (inclusive às decisões administrativas) devem ser devidamente fundamentados juridicamente. Nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99²⁰ a “*motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato*”.

Tudo o que está sendo aqui exposto remonta à necessidade de que os votos proferidos por meio de voto de qualidade possuam uma sólida fundamentação jurídica e que não tenham por base apenas critérios de natureza econômica visando a maior arrecadação em favor do Fisco.

Por mais que tecnicamente as decisões proferidas por meio de voto de qualidade no ano de 2016 tenham sido formalmente juridicamente fundamentadas, nenhum fator lógico é capaz de por si só explicar que em 100% dos casos a decisão foi favorável ao Fisco em desfavor ao contribuinte.

Nota-se, portanto, que critérios de natureza política ou econômica acabaram por viciar este instituto jurídico que faz parte do arcabouço normativo brasileiro.

d) Conclusões

Considerando que os números indicam a imparcialidade em desfavor dos contribuintes e em favor do Fisco, tal fato por si só, legitima a adoção de mecanismos legais objetivando para coibir esta imparcialidade, consoante citado nas justificativas ao referido Projeto de Lei.

²⁰ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm



3.2 – Da Aplicação do Art. 112 CTN e da vedação ao voto duplo para fins de aplicação do Voto de Qualidade.

Parte da doutrina tributária ao interpretar os institutos do direito tributário buscam uma interpretação mais próxima ao do direito penal, na medida em que os bens jurídicos tutelados pelos dois ramos do direito são considerados como fundamentais (propriedade e liberdade respectivamente) na vida em sociedade.

Com efeito, após sucessivos casos decididos em favor do Fisco, em decorrência da utilização do voto de qualidade, parte dos contribuintes se insurgiram e ajuizaram ações perante o Poder Judiciário questionando a legalidade dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais argumentando que nos julgamentos deveria ter sido aplicado o art. 112 do CTN (que dispõe que a lei tributária deve ser aplicada de forma mais favorável ao acusado):

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de dúvida quanto:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesse passo, para boa parte dos estudiosos do direito tributário, essa regra por si só seria suficiente para que o Poder Judiciário reconhecesse a ilegalidade do voto de qualidade nos casos em que o Presidente da turma, sessão, câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adotasse posicionamento diferente ao previsto no art. 112 do CTN, ou seja, sem reconhecer que no caso de empate no julgamento deve prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte (tal como explicitado no presente Projeto de Lei).



Sobre esse tema assim se manifestou o professor Gustavo Brigagão²¹:

Esses princípios são limitações ao poder de tributar impostas pela Constituição Federal numa clara demonstração de que a atividade de cobrança de tributos por parte do Estado, em que pese o interesse público que a fundamenta, deve ser interpretada como exceção ao direito de propriedade também constitucionalmente assegurado a todos os cidadãos brasileiros, pelo que as regras a ela aplicáveis devem ser interpretadas de forma restritiva à atuação do Estado e ampliativa no que diz respeito aos direitos assegurados aos contribuintes.

É à luz dessa premissa que devemos interpretar o princípio in dubio pro reo que emana do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

*Assim como no Direito Penal, cujas regras também devem ser interpretadas de forma restritiva ao jus puniende, temos que, **da norma contida no artigo 112 do CTN, emana o princípio de que não há como o poder de tributar ser exercido pelo Estado nos casos em que não reste demonstrado, acima de qualquer dúvida razoável, que o contribuinte tenha demonstrado capacidade contributiva que justifique a tributação das suas atividades.***

Adicionalmente ao que já foi aqui exposto, uma parcela relevante dos tributaristas entende que a previsão do Regimento Interno do CARF que permite ao Presidente do órgão julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tenha o direito ao voto ordinário e cumulativamente ao voto de qualidade (art. 54 do Regimento Interno do CARF)²² se configuraria como um “voto duplo” e nesse sentido ilegal na medida que tal cumulação seria vedada pelo nosso ordenamento jurídico. Essa linha de entendimento pode ser encontrada, em caso análogo, em julgado do Superior Tribunal de Justiça:

²¹ <http://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultor-tributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>

²² Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, **além do voto ordinário, o de qualidade.**



*DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1º. E 664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. **NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO.** RECURSO PROVIDO.*

1. Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, à atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o Processo Penal comum, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina.

2. A teor dos arts. 615, § 1º. e 664, parág. único do CPP, somente se admite o voto de qualidade - voto de Minerva ou voto de desempate - nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.

***3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores,** qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado.*

4. Recurso a que se dá provimento, para considerar aplicada ao Servidor Policial Civil, no âmbito administrativo, a sanção suspensiva de 90 dias, por aplicação analógica dos arts. 615, § 1º e 664, parág. único do CPP, inobstante o douto parecer ministerial em sentido contrário.

(RMS 24.559/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, QUINTA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 01/02/2010)



Esse precedente do Superior Tribunal de Justiça deve ser analisado com temperamento na medida em que não aborda expressamente a legalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF. Em todo caso, é forçoso reconhecer que serve como princípio norteador que orienta o posicionamento daqueles que reconhecem a manifesta ilegalidade da utilização de um voto duplo como critério de desempate dos julgamentos administrativos.

Tais fatos corroboram, ao nosso sentir, que existe uma dúvida razoável sobre a real interpretação que deve ser dada ao texto legal a legitimar uma verdadeira interpretação “autêntica” por parte do Poder Legislativo (com a consequente aprovação do referido Projeto de Lei neste ponto) a fim de garantir o reconhecimento da ilegalidade do voto de qualidade quando o entendimento firmado pelo órgão julgador não decide pela aplicação da regra mais benéfica ao contribuinte ou ao acusado, nos termos do art. 112 do CTN.

3.4 – Da Violação aos Princípios Constitucionais. Necessidade de Aprovação parcial do PL para fins de extinguir o Voto de Qualidade.

A manutenção do instituto do voto de qualidade como mecanismo de resolução de julgamentos administrativos empatados, na forma como previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e nos termos do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/1972 implica, ao nosso sentir, na violação dos seguintes princípios constitucionais:

- a) **Princípio da Reserva Legal** – Na medida em que uma legislação recepcionada como lei ordinária estaria legislando sobre matéria de competência e de forma contrária ao estabelecido em Lei Complementar (Art. 112 do CTN);
- b) **Princípio da Isonomia** – O denominado “voto duplo” pelo Conselheiro Presidente representante do Fisco violaria a paridade que deve existir entre os contribuintes e o Fisco. De igual modo, esse tratamento discriminatório violaria o princípio democrático que historicamente



preceitua que cada cidadão possui direito a um único voto e que possui o mesmo valor que os dos seus pares.

- c) **Princípio do Devido Processo Legal** – Na medida que deve ser considerado como um direito fundamental do contribuinte ter garantido o devido processo legal na esfera administrativa por um órgão capacitado, especializado e que efetue um julgamento absolutamente imparcial de acordo com as regras legais, o que não vem ocorrendo na prática em decorrência da aplicação indiscriminada do voto de qualidade para definir teses em favor do Fisco.

- d) **Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade** - A elaboração de um “voto duplo” como mecanismo outorgado aos presidentes das Turmas do CARF para desempatar recursos administrativos (geralmente de forma discriminatória contra o contribuinte) viola claramente o princípio da razoabilidade e ocasiona um ônus desproporcional ao contribuinte que em situações limite onde a mais alta corte administrativa competente para julgar litígios fiscais não tem grau suficiente de certeza sobre a liquidez do tributo cobrado e ainda assim é obrigado a arcar com o ônus do tributo (muitas vezes com multa agravada de 150%).

- e) **Princípio da Moralidade Administrativa** – A moralidade administrativa pressupõe que o administrado seja tratado de forma justa pela autoridade administrativa sem qualquer tipo de administração o que por óbvio pressupõe que seja garantido um processo justo de acordo com o devido processo legal.

Considerando os elementos acima expostos, nos parece cabível a aprovação do referido Projeto para revogar a autorização para utilização do voto de qualidade, se presumindo em caso de empate deve a Administração Pública adotar o entendimento mais favorável ao contribuinte.



4. DA REJEIÇÃO PARCIAL DO PROJETO DE LEI. IMPOSSIBILIDADE DA FAZENDANACIONAL RECORRER AO JUDICIÁRIO PARA REFORMAR DECISÕES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Em suas justificativas o deputado se manifestou no sentido de que seria razoável conceder à Fazenda Nacional as mesmas prerrogativas que são conferidas ao contribuinte permitindo, portanto, que a Fazenda Nacional recorresse das decisões proferidas pelo CARF.

Ocorre que ao nosso sentir esse argumento por si só não é suficiente para legitimar o ajuizamento de ações judiciais, tendo em vista que tal medida não se enquadra com o nosso ordenamento jurídico e possui o risco de causar graves riscos à ordem pública com o esvaziamento do contencioso administrativo e com o abarrotamento de ações judiciais perante o Poder Judiciário já tão assoberbado.

Inicialmente compete ressaltar que a doutrina amplamente majoritária e a jurisprudência entendem pela impossibilidade de questionamentos por parte da Fazenda Nacional (em qualquer hipótese) das decisões adotadas pelo CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Este posicionamento é absolutamente lógico se considerarmos que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão integrante do Ministério da Fazenda, consoante disposto no Decreto nº 7.482/2011²³:

CAPÍTULO II

DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Art. 2º O Ministério da Fazenda tem a seguinte estrutura organizacional:

(...)

III - órgãos colegiados:

(...)

g) Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

²³ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7482.htm



Admitir que a Fazenda Nacional (que é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda) possa recorrer ao Poder Judiciário para buscar a revisão judicial de uma decisão administrativa de mérito do CARF (órgão também vinculado ao Ministério da Fazenda) é uma verdadeira contradição em termos na medida em que o Estado estaria recorrendo contra um ato jurídico editado por si mesmo.

Essa ação sequer poderia ser admitida perante o Poder Judiciário em decorrência da manifesta “ausência de interesse agir” tendo em vista a prática de um ato contraditório por parte da Fazenda Nacional, em violação as regras do Código de Processo Civil.

Não bastasse esta impropriedade técnica, que fulmina a legalidade e constitucionalidade da proposta apresentada no Projeto de Lei, existem diversos problemas de natureza prática que foram muito bem detalhados pela própria Fazenda Nacional ao editar o Parecer nº 118/2015 (publicado no DOU em 10.02.15) definiu que:

9. A afirmação do item anterior se alicerça no fato inegável de que, uma vez que o contribuinte obtivesse uma decisão definitiva favorável aos seus interesses no âmbito do processo administrativo fiscal, restar-lhe-ia, por pelo menos cinco anos, uma dúvida fundada se ele poderia vir a ser acionado judicialmente pela União, tendo por objeto dessa ação a exigência do mesmo tributo do qual ele fora desonerado administrativamente.

10. A insegurança daí decorrente seria evidente e os custos inerentes a ela não seriam desprezíveis. Para um sistema tributário já deveras complexo e que demanda custos elevados de compliance, não há necessidade de se acrescentar novos elementos que agravem esse quadro.

11. Para a administração tributária, a aplicação dos atos da PGFN também seria um elemento de desassossego. Diz-se isso porque seria tentador a cada derrota sofrida no CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, a PGFN levar a questão para a apreciação do Poder Judiciário, contribuindo para a já elevada litigiosidade, justamente na contramão do que preconiza o Planejamento Estratégico da PGFN e a prática deste órgão (vide PORTARIA PGFN/Nº 294/2010).

(...)



7. Pelo exposto, não há viabilidade de adoção de qualquer medida judicial contra a decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, atual CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, (...)

Consoante detalhado no parecer acima descrito, exarado pela própria Fazenda Nacional, a permissão legal para que o Fisco efetue questionamentos judiciais das decisões proferidas pelo CARF é contrário ao interesse público e na hipótese de eventual aprovação da referida norma legal, contribuirá desnecessariamente para o aumento da litigiosidade no Poder Judiciário e importará no aumento dos custos que deverão ser dispendidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional para efetuar o acompanhamento de processos judiciais (que sequer deveriam existir), razão pela qual opinamos pela rejeição da alteração legislativa sugerida no Projeto de Lei.

Esse é o entendimento que prevalece no âmbito doutrinário consoante podemos observar exemplificativamente a posição de Marcus Lívio Gomes²⁴:

“Há uma controvérsia quanto à possibilidade de a decisão na esfera administrativa poder ou não ser objeto de questionamento jurisdicional por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, isto é, se seria possível sua desconstituição pelo Poder Judiciário por iniciativa da própria Administração Tributária.

(...)

No entanto, a doutrina majoritária, em qual coincidimos, aduz que as decisões administrativas são vinculantes e imutáveis para a própria Administração Tributária, em vista de que não poderiam receber novo julgamento pelo Poder Judiciário por iniciativa da própria Administração.

(...)

Essa possibilidade violaria o princípio da segurança jurídica e seus subprincípios, principalmente o da confiança legítima e da boa-fé, e, por conseguinte, a unidade do critério, pois, impediria o normal, seguro e claro planejamento fiscal pelos obrigados tributários”.

²⁴ GOMES, Marcus Lívio,. *A interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo. Quartier Latin. 2010.



Como se nota, a possibilidade de discussão judicial do débito por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional é contrária ao interesse público.

5. CONCLUSÕES

O Projeto de Lei nº 6.064/2016 aborda uma questão extrema relevância para a sociedade brasileira, na medida em que atende um anseio de parte relevante dos representados que entendem que o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”) seria um mecanismo ilegal e contrário aos interesses do contribuinte.

Entretanto, conforme exposto ao longo do presente parecer, **o referido Projeto de Lei não deve ser integralmente aprovado**, na medida em que a eventual aprovação do Projeto de Lei no que tange à inclusão do art. 37, §4º, do Decreto nº 70.235/72 (com a autorização para que Fazenda Nacional questionasse as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), além de ser uma proposta **ILEGAL** é, de igual modo, contrário ao interesse público conforme apontado no parecer exarado pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional.

Dessa forma, este Relator submete o presente parecer e opina pela sua **APROVAÇÃO PARCIAL** nos seguintes termos:

- a) **APROVAÇÃO DO PL** com relação a alteração do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72 para fins de extinção do voto de qualidade a ser proferido pelos Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais, em caso de empate no julgamento, tendo em vista que este instrumento deve ser utilizado de acordo com o disposto no art. 112 do CTN; e
- b) **REJEIÇÃO DO PL** no que tange a inclusão do art. 37, §4º, no Decreto nº 70.235/72 visando permitir que a Fazenda Nacional ajuíze ações judiciais objetivando desconstituir a decisão administrativa desfavorável ao Fisco, tendo em vista que tal medida seria ilegal e contrária ao interesse público e aumentaria consideravelmente o



número de processos a serem submetidos ao Poder Judiciário além de gerar a uma inaceitável insegurança jurídica com relação as decisões adotadas no âmbito administrativo.

Tendo em vista essas considerações submeto o presente parecer para conhecimento desta comissão.

É como me parece,

Rio de Janeiro, 12 de julho de 2017.

Abner Vellasco

Membro da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB.