

O fim do voto de qualidade e a estabilização da relação fisco-contribuinte
Se antes o empate levava à aplicação do voto de qualidade, equivalente a voto díplice de conselheiro indicado pela Fazenda, a partir da lei 13.988/20 o impasse se resolve favoravelmente ao contribuinte

Panorama da alteração legislativa

No dia 14 de abril foi publicada a lei 13.988/20 tratando majoritariamente de transação de créditos tributários, porém queremos tratar aqui da discreta em tamanho – mas radical institucionalmente – alteração na estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e, consequentemente, no processo administrativo tributário federal.

O artigo 28 da lei citada delimita que, em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do decreto 70.235/72, segundo o qual o presidente do colegiado dentro do Carf, que necessariamente é um auditor-fiscal de carreira da Receita Federal, vota novamente, pois na votação ordinária já há um primeiro voto seu.

Se antes o empate no Carf levava à aplicação do chamado voto de qualidade, equivalente a um voto díplice de conselheiro necessariamente indicado pela Fazenda Nacional, a partir da lei 13.988/20, o impasse se resolvendo favoravelmente ao contribuinte.

Conforme demonstrado no infográfico divulgado pelo Carf em 2019¹, 7% das decisões tomadas de decisão pelo Órgão foram realizadas via voto de qualidade, abrigando uma proporção de taxa de sucesso do Fisco que é mais de três vezes a taxa de sucesso dos contribuintes. Basta a comparação bruta entre os números: 2.269 contra 700. Cabe ressaltar, ainda, que segundo levantamento obtido pelo Sindifisco em requerimento feito ao Carf, esses 7% representam 114 bilhões de reais e, destes, 110 bilhões foram favoráveis ao fisco².

Em outras palavras, as proporções esmagadoramente favoráveis ao Fisco, principalmente no cenário pós-Operação Zelotes, indicam que o voto de qualidade tende fortemente à reafirmação da presunção de legalidade da

¹ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2019/carf-divulga-retrato-do-quorum-de-seus-julgamentos>

² <https://www.jota.info/jota-insper/estudo-mostra-que-voto-de-qualidade-e-mais-usado-em-casos-de-maior-valor-08052020>

autuação fiscal. Esses números não ficam apenas no plano da estatística. Há consequências reais como o ato falho de presumir que o voto de qualidade necessariamente tem que confirmar o voto anterior do conselheiro representante do Fisco que preside o colegiado³.

O art. 28 da lei 13.988/20 já é alvo de diversas críticas realizadas pelos agentes do Fisco, inclusive com sua validade contestada pelo procurador Geral da República (PGR), por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

O Carf após a Operação Zelotes e os estereótipos

A crítica à mudança passa pela constatação de que desde a Operação Zelotes houve uma guinada a favor do Fisco dentro de um Carf institucionalmente sob os holofotes (para dizer pouco), pelo que o número de decisões a favor da Fazenda Nacional passou a ser mais relevante tanto maior fosse a relevância econômica da causa.

Não é nossa intenção, aqui, estabelecer o passado como causa do presente e este como causa do futuro. Deixando as escatologias de lado, queremos analisar a tese de que o fim do voto de qualidade trata, primordialmente, sobre a estabilização da relação entre o Fisco federal e os contribuintes.

É preciso fixar, sem preconceitos, que o contencioso administrativo tributário federal – como a palavra “contencioso” adianta – conta com uma relação entre Fisco e contribuinte de certa maneira polarizada, isto é, o contribuinte se defende por insurgência a uma cobrança realizada por uma autoridade fiscal. Ambas as partes tomam determinado partido na discussão, na contenda, daí “contencioso”.

A relação das partes, por vezes, com mais ou menos razão de ambos os lados, toma contornos estereotipados, o que leva aos extremos, nos exemplos do Fisco policialesco na ótica dos contribuintes, ou do contribuinte que tenta de todas as formas não cumprir com suas obrigações fiscais na ótica fazendária. O comum a ambos os estereótipos é julgamento sob a ótica do injusto e do imoral, nas quais o interesse arrecadatório acaba por subjugar a realidade econômica do contribuinte ou o interesse evasivo acaba por subjugar a

³ <https://www.conjur.com.br/2020-mai-01/fabricio-albuquerque-fim-voto-qualidade-carf>

realidade econômica do erário. Isso guarda relação com o “extremismo teórico” tratado por Diogo Ferraz⁴.

Pode-se dizer que essa desconfiança contribui para a litigiosidade que faz com que, para ambos os lados, a relação seja custosa, visto que são perpetuados por longos períodos de tempo discussões sobre o crédito tributário, sua exigibilidade e afins, além de toda a manutenção para tal disputa, seja a contratação de colaboradores, seja o esforço pessoal. E isso deixando de lado toda a complexidade de um arcabouço normativo infundável, e consequentemente exaustivo para ambos os lados. Não é necessário ir longe para se concluir, com razoável segurança, que essa relação litigiosa é maléfica também para a sociedade, visto que esta paga, de forma indireta, para a manutenção da discussão.

O Conselho tem papel fundamental nessa participação ativa dos contribuintes dentro de uma relação naturalmente polarizada. Inclusive, nos primórdios, o Carf tem origem em um órgão de decisão anterior chamado de Conselho de Contribuintes, sendo alterado para Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 2009. Desde 2015, foi instituído o voto de qualidade no Regimento Interno do Carf, a participação do contribuinte foi mitigada.

Devido à alta complexidade do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente em matéria tributária, o Carf é conhecido por ser uma instituição de debates acalorados, mas de alto nível técnico, tanto pelos contribuintes, quanto pelo Fisco. Há alguns anos, a paridade na composição e o voto de qualidade atrelado à representação do Fisco vinham levantando questionamentos se a técnica, realmente e sempre, prevaleceria em frente aos interesses arrecadatórios da Fazenda Nacional.

Esse não é o único lado do debate acerca da prevalência da técnica, pois, também recentemente, a Operação Zelotes, a cabo dos órgãos de segurança e controle do Governo Federal, revelou atos de corrupção induzidos por contribuintes em favor de determinados conselheiros. É claro que essas pequenas desastrosas exceções reforçam a excelência dos conselheiros como regra geral.

O episódio Zelotes, como um todo, revela, primeiramente, uma contradição autofágica: a atuação ilegal de determinados agentes põe em risco toda uma

⁴ <https://www.iota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/o-fim-do-voto-de-qualidade-e-os-extremismos-teoricos-14052020>

estrutura utilizada por – ou pelo menos disponível a – todos os contribuintes. Em segundo lugar, o cenário pós-Zelotes e as respectivas reformas internas do Carf – tal como as alterações nas remunerações dos conselheiros representantes dos contribuintes, cujo mérito não se adentrará aqui – desaguou em interessantes discussões sobre responsabilização/accountability⁵ e o futuro do contencioso administrativo federal⁶.

A preocupação com o futuro do Carf

Atualmente, em torno dessa discussão, têm-se cada vez mais membros do Fisco “preocupados” com o futuro do Carf e dos conselheiros que representam os contribuintes. Porém, em termos práticos, percebe-se não só que tais conselheiros passam obrigatoriamente pela aprovação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), mas também que todos os representantes dos contribuintes são dotados de vasto conhecimento técnico. É razoável concluir, como regra, que estes auxiliam para a qualificação das decisões, não de forma política, mas imprimindo um nível técnico ao debate.

Outro ponto importante que dificulta cada vez mais a relação entre Fisco e contribuinte é a exagerada burocracia, visto que, para o contribuinte seguir todas as normas impostas a ele, tem a necessidade de dispor de muito tempo e dinheiro. Um exemplo disso é um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) que mostra que as empresas gastam, em média, 1.958 horas por ano para cumprir todas as regras brasileiras de conformidade fiscal. Isso significa um gasto de cerca de R\$ 60 bilhões, no ano de 2016, somente para calcular e pagar impostos.

As suposições caricaturescas de que os auditores produziriam um sistema de proteção do Estado ante os contribuintes que têm como principal interesse realizar esquemas inovadores de elisão fiscal e de que os contribuintes gastariam tempo e dinheiro contratando bancas de advogados e escritórios de contabilidade como forma de reação demonstram a necessidade da pacificação

⁵ FONSECA, Ana Carolina P. D. et ali. Accountability como gestão de reputação: ações do CARF frente a Operação Zelotes. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 23, n. 3, p. 34-51, set/dez, 2018.

⁶ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira; PIMENTEL, João Otávio M. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: o que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? **Rev. Fac. Direito UFMG**, Belo Horizonte, n.69, p. 161-182, jul/dez, 2016.

nesta relação. Falamos aqui em suposições, mas as caricaturas, por serem o que são, nem por isso deixam de ganhar corpo⁷.

Usualmente, o sistema de comando de controle é complicado, fazendo com que o Fisco tenha que solucionar problemas de ordem superior para analisar e entender a complexidade regulatória das obrigações tributárias do contribuinte. O resultado de tal análise, qual seja, as decisões dos reguladores, são mal vistas pelo contribuinte e, muitas vezes, tidas como mal formuladas, fora do alcance, injustas e irrationais.

Como se tudo isso não fosse suficiente há, ainda, dentro dessa relação o receio do contribuinte em relação ao Fisco, isto porque o Brasil é famoso mundialmente por ter vários escândalos de corrupção, fazendo com que o contribuinte não veja, muitas vezes, a contraprestação do seu adimplemento tributário, já que se pode entender que o contribuinte é um “consumidor” do serviço fornecido pelo Estado, que, de certa maneira, principalmente para o leigo em temas tributários, equivale ao próprio Fisco, conforme se depreende da relação Fisco-contribuinte em países com alto grau de desenvolvimento.

A necessidade de estabilização da relação Fisco-contribuinte

A evolução para uma relação de prestação de serviço, a qual contribui para que o contribuinte comprehenda melhor as regras tributárias utilizadas no ordenamento jurídico do País é um dado que reforça a possibilidade de convivência de uma carga tributária em favor da arrecadação (Fisco), sua efetiva contraprestação em favor do financiamento (contribuintes), resultando em uma administração tributária mais forte e confiável (todos).

É preciso que o Fisco brasileiro passe a entender melhor a realidade comercial da empresa, que tenha uma edição imparcial das normas e uma maior abertura e responsividade em relação ao contribuinte, este que deve assumir postura ativa no processo.

A ideia por trás da criação de uma relação mais próxima entre as partes busca uma redução de litígios, visto que os problemas e/ou dificuldades podem ser resolvidos em momento anterior ao início de um procedimento (administrativo ou judicial). Com isso haveria, certamente, uma melhora na relação Fisco-contribuinte.

⁷ <https://www.conjur.com.br/2020-mar-28/charles-mayer-fim-voto-qualidade-carf-tira-bilhoes-uniao> e <https://www.conjur.com.br/2020-mar-30/conselheiros-criticam-artigo-fim-voto-qualidade-carf>.

Tendo como base a visão de Ederson Garin Porto⁸, é preciso que o Fisco busque humanizar o Direito Tributário, retirar o tributo do centro desse ramo e colocar no centro dessa relação o ser humano, visando sempre o serviço a este como fim último da contraprestação do Fisco pelo cumprimento das obrigações fiscais do contribuinte. Transformar a arrecadação em um ato de justiça social precedido por uma justiça fiscal, facilitando o entendimento do contribuinte sobre a necessidade de sua contribuição, fazendo com que esta se torne cerne da manutenção do estado de direito, republicano e democrático.

O voto de qualidade não é – e nunca foi – um voto de Minerva

Para tanto, é preciso debater os próprios pressupostos que levam à aplicação do voto de qualidade tal qual é exercido no âmbito do Carf, tanto do ponto de vista constitucional, quanto do ponto de vista legal.

A raiz do problema está em como é regulada a estrutura do Carf. Cada colegiado dentro do Conselho, seja ordinário, seja pleno, só pode ser presidido por auditores da Receita Federal do Brasil (RFB). E somente o presidente de cada Câmara, Ordinária ou Superior, é que pode proferir o voto de qualidade.

A conclusão razoável – tão razoável que gera até erros de compreensão técnica, como apontamos acima – é a de que o voto de qualidade é sempre e necessariamente uma reafirmação do representante do Fisco, em detrimento da representação dos contribuintes, ainda que esta inteira se alinhe em torno de um mesmo voto. Com o art. 28 da lei 13.988/20, a prevalência do Fisco foi invertida, isto é, o empate resulta na questão solucionada a favor do contribuinte.

A alteração legislativa desmistifica o voto de qualidade, que não é, e nunca foi, um voto de Minerva, mas sim um voto de um conselheiro representante do Fisco, este que já votou em um mesmo julgamento. É redação problemática do próprio Regimento Interno do Carf (Anexo II, art. 54). Problemática, sim, por ir além do que delimita o decreto 70.235/72, recepcionado como se fosse lei ordinária, responsável por disciplinar o processo administrativo tributário federal. No Direito brasileiro, um regimento não tem poder para suplantar o que diz uma lei ordinária.

⁸ PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

A título de memória: na peça Eumênides (uma das três partes da tragédia grega Orestéia, de Ésquilo), Clitemnestra e seu amante foram mortos por Orestes para vingar a morte de seu pai, Agamemnon. A acusação foi feita pelas Fúrias; e a defesa, pelo deus Apolo. Com um júri de 12 cidadãos, o julgamento terminou empatado. Orestes foi inocentado pela deusa Palas Atena (Minerva, para os romanos), que só se manifestou por conta do empate, e só o fez uma única vez⁹. Daí que a máxima *in dubio pro reo* remonta às próprias origens da cultura ocidental¹⁰.

Mais próximo da nossa realidade atual, o art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) diz que a interpretação da lei tributária que definir infrações ou impor penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

A Constituição Federal (CF) traz um conjunto de direitos fundamentais, e um destes é o devido processo legal, que encara a questão do empate como dúvida e aplica o princípio *in dubio pro reo*: a dúvida favorece o indivíduo, favorece aquele que está no polo passivo da aplicação da regra.

O voto de qualidade foi extinto, e agora?

Antes da alteração legislativa discutida, se os conselheiros não conseguissem chegar a um consenso, o empate não gerava qualquer efeito a favor do réu (ou, mais especificamente, contribuinte autuado). Só por isso já se pode adiantar que a discussão sobre a constitucionalidade da norma é complexa, pois, de acordo com os direitos fundamentais, não se pode negar que foi dada vida ao princípio secular que é o *in dubio pro reo*, no contencioso administrativo tributário federal.

Ainda será preciso vencer uma série de outras discussões, como as boas propostas de alternativas à extinção total do voto de qualidade¹¹, ou os possíveis vícios formais da nova legislação¹².

De todo o exposto, um dado que se pode extrair, apesar de os representantes dos contribuintes e do Fisco convergirem na maioria dos julgamentos em números absolutos não elimina ou justifica o fato de que havia uma disparidade entre as forças envolvidas nos julgamentos decididos por voto de qualidade no

⁹ GOLDHILL, Simon. *Aeschylus - The Oresteia - a student's guide*. Cambridge University Press, p. 20.

¹⁰ <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>

¹¹ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/fim-do-voto-de-qualidade-a-polarizacao-fisco-x-contribuinte-e-boa-para-o-brasil-29042020>

¹² <https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/direto-carf-alcance-voto-qualidade-questionamentos-decorrentes>

Carf. Disso decorre outro dado, que pode ser tomado como ponto de partida para futuras considerações: há clara necessidade de se estreitar a relação Fisco-contribuinte. Independente da posição sobre o mérito do fim do voto de qualidade é inevitável concluir que tal alteração deu novo ânimo às discussões acerca desta relação.

***João Amadeus dos Santos** é advogado da Área Tributária do escritório **Martorelli Advogados**.

***João Gabriel Cordeiro** é advogado da Área Tributária do escritório **Martorelli Advogados**.