

REFLEXÕES PROPOSITIVAS DE REESTRUTURAÇÃO DO CARF, DIANTE DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE

Deonísio Koch | 27/05/2020

Quem milita no campo do Direito Tributário sabe que o processo administrativo tributário sempre foi ponto de controvérsia e de difícil aceitação no plano da relação processual. A inevitável comparação com o processo judicial, em época passada, acabava por criar a percepção da inexistência de processo administrativo. Processo seria apanágio das litigâncias no Poder Judiciário. No plano administrativo não teríamos nada mais do que procedimento, segundo as teses mais defendidas por alguns doutrinadores da época.

Esta polêmica inglória e sem resultado prático, felizmente foi encerrada, ou pelo menos perdeu o atrativo dialético, após a promulgação da atual Constituição Federal, a qual, ao estabelecer o princípio do contraditório e ampla defesa, mencionou textualmente o "processo judicial ou administrativo" (art. 5º, LV).

Contudo, a despeito de ter sido elevada à estatura constitucional, a composição do processo contraditório na via administrativa não firmou uma paz jurídica em todas as suas dimensões.

Nos debates jurídicos afloram sempre as questões que desalinham as características do processo administrativo às do processo judiciário, em especial, no que tange à imparcialidade decorrente do modelo de substituição na via judicial, em que o julgador se desconecta dos interesses das partes da lide, o que não ocorre no contencioso administrativo tributário, em que a Fazenda Pública é parte do processo e ao mesmo tempo julgadora, através do seu órgão de julgamento, o que gera grande parte da atipicidade da relação processual no plano administrativo e as dificuldades de acomodação das lides administrativas na verdadeira acepção processual.

A partir desta atipicidade do processo administrativo advêm outras questões que desafiam soluções difíceis, tais como a definição da sua natureza jurídica, as limitações do poder judicante dos julgadores, que se limita ao controle da legalidade dos atos examinados, sem apreciar matérias relacionadas a conflitos de normas, a prerrogativa da busca da verdade material, paridade dos julgadores, entre outras. Nestas questões controvertidas, o que mais aflige o analista do contencioso administrativo é a desigualdade com relação à oportunidade contestatória das partes. Enquanto a Fazenda Pública não pode recorrer da decisão que lhe foi desfavorável, com relação a um crédito tributário constituído, em razão do preceito extintivo previsto no art. 156, IX, do CTN, o sujeito passivo, por sua vez, poderá recorrer ao Poder Judiciário se a decisão administrativa não atender o seu pleito. De fato, a Fazenda Pública não teria interesse de agir para acionar o Poder Judiciário propondo a revisão do julgamento administrativo, visto que esta decisão foi proferida por ela mesma, através do órgão competente.

Nesta abordagem crítica com relação ao processo administrativa abre-se também um importante campo de discussão acerca do formato dos órgãos de julgamento administrativo, tanto no plano federal, estadual ou municipal, seja na sua composição paritária, seleção dos julgadores e competência judicante.

A paridade entre o Fisco e a representação dos contribuintes é um ponto defendido por muitos juristas como modelo necessário para impor neutralidade nos julgamentos, imparcialidade nas decisões e até para dar legitimidade ao contencioso administrativo. No entanto, não há indicação constitucional para esta obrigatoriedade. Na verdade, a necessidade desta paridade está diretamente relacionada à postura parcial dos julgadores de ambos os lados, impondo a equalização de forças opostas na solução das lides. Oportuno lembrar que a tão valorizada composição paritária não é seguida por outros países, sendo uma invenção brasileira, pelo menos no formato que conhecemos.

Tema aderente à paridade é a forma de seleção ou origem dos julgadores. Neste ponto é oportuno citar a iniciativa do Estado de Pernambuco que seleciona os seus julgadores através de concurso público, sem assento no tribunal para julgadores representativos do contribuinte. Estes julgadores (juizes) gozam de um ambiente de maior isenção para exercer a sua função judicante, na medida em que não se atrelam ao quadro de funcionários que exercem a atividade fiscal. A alternativa é sedutora e deveria ser pelo menos levada ao conhecimento das demais Unidades da Federação para avaliação de sua implantação.

Quanto à competência na atividade de julgamento, lembra-se que no Brasil, onde vige o sistema de jurisdição una, ou o denominado sistema Inglês, os tribunais administrativos têm sua competência restrita, cabendo ao Poder Judiciário decidir de forma definitiva, com trânsito em julgado, em conformidade com o direito universal de petição previsto no art. 5º, XXXV, da CF. Em contrapartida, registra-se o sistema Francês, no qual os tribunais administrativos decidem terminativamente as lides administrativas, sem interferência do Poder Judiciário. Evidentemente, esta solução de inspiração francesa não terá chance de vingar no Brasil na atual conjuntura política administrativa.

Enfim, os tribunais administrativos, especialmente aqueles que operam nas lides tributárias, coexistem em diversos países ao lado dos tribunais judiciais, com as particularidades específicas, e, por certo, com suas dificuldades locais, não havendo um ambiente internacional de conformidade neste sistema.

Os pontos até aqui abordados servem apenas para contextualizar o processo administrativo na composição das lides tributárias de maneira geral e abrir caminho para as abordagens propositivas anunciadas.

Pretende-se centrar as reflexões deste artigo para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mais especificamente, na extinção do voto de qualidade do presidente das turmas de julgamento (voto duplo), em caso de empate, nos termos do art. 28 da Lei nº 13.988/20, (conversão da MP nº 899/19), que acrescentou o art. 19-E à Lei nº 10.522/2002, segundo o qual, "Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º, do art. 25, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte."

É digno de registro que a remoção do voto de qualidade do sistema representa um resultado exitoso de um movimento da comunidade jurídica que vinha demonstrando, de longa data, o desapeço por este instituto de desequilíbrio na condução dos julgamentos naquele tribunal, privilegiando a Fazenda Pública, a ponto de anular os efeitos da paridade.

A abordagem deste artigo adotará uma linha propositiva, no sentido de sugerir uma reestruturação do CARF, de maneira que as discussões acerca do controvertido voto de qualidade percam objeto, com o restabelecimento da verdadeira condição de equilíbrio na votação das lides do processo administrativo tributário federal.

Registre-se de passagem a inconstitucionalidade da lei desta nova ordem de votação no CARF, por vício no processo legislativo, por conta da inclusão de matéria não relacionada ao objeto normativo originário da MP nº 899/19, por ocasião de sua conversão em lei, recurso legislativo conhecido como "emenda jabuti", ou "contrabando legislativo".

O texto original da Medida Provisória tratou de transação envolvendo crédito tributário constituído e em fase de execução, que é matéria sem pertinência com regras relacionadas ao sistema de votação no CARF. Não é bastante para alegar a pertinência o fato de ambas as providências legislativas tratarem, por aproximação, de formas de extinção do crédito tributário. Segundo este entendimento, tanto as transações como os julgamentos no CARF, guardariam pertinência entre si, porque as matérias estariam relacionadas a formas de extinção do crédito tributário, o que não parece uma conclusão convincente.

O raciocínio parece simples. O autor da Medida Provisória, o Poder Executivo, pretendeu estabelecer procedimentos para transigir, dar concretude ao que estabelece o art. 171, do CTN. O Poder Executivo, na elaboração do conteúdo normativo da MP não cogitou na estrutura funcional e sistema de votação do CARF; não se aprofundou na discussão de detalhamento técnico deste órgão de julgamento; não teve nenhuma motivação legislativa para qualquer alteração neste tribunal administrativo. O Parlamento inovou, inserindo normatização sobre sistema de votação do colegiado administrativo, envolvendo matéria extremamente controvertida sem o devido debate técnico, com repercussões práticas de grande relevância. Na verdade, a matéria relacionada ao CARF foi introduzida como coadjuvante da lei, mas pela controvérsia que atrai, deveria ser a matéria principal.

O que externa melhor a falta de pertinência de matéria neste processo legislativo, é a comparação de sistemas ou subsistemas normativos. Ao se examinar o sistema regulatório do CARF, cogita-se num conjunto de leis, decretos e regimentos específicos. Toda vez que o pesquisador precisa sair deste sistema normativo e buscar informações em leis estranhas, que tratam de outras matérias, tem-se a indicação de falta de pertinência para fins do processo legislativo em debate.

Como era de se esperar, esta inovação normativa sacudiu a comunidade jurídica, gerando complexidades em diversos setores fiscais, com previsões pessimistas com relação à manutenção do contencioso administrativo fiscal federal. A permanecer esta regra, preciosa receita tributária se perderia, posição esta que presume uma certa percepção negativa com relação aos julgadores representantes do contribuinte.

O fato é que a nova lei deu uma guinada de um extremo ao outro, extinguindo um sistema de votação estranho, injustificado, com o voto de qualidade do representante da Fazenda Pública (Presidente da Turma), para um novo formato francamente benéfico ao contribuinte, dando uma solução favorável ao mesmo no caso de empate. Por certo, esta alternativa não é boa, porque desequilibra o sistema. O mecanismo do voto de qualidade (voto duplo) não garantia a paridade de armas, desequilíbrio que permanece no atual sistema, só com a troca do favorecido.

A solução implantada pela nova lei, desequilibrando a força de votação a favor da representação do contribuinte, cria uma situação estranha no âmbito do serviço público, na medida em que prevalece a decisão do setor privado num órgão integrante da Administração Pública.

A solução definitiva para esta questão passa necessariamente pela reestruturação da composição das turmas de julgamento do CARF.

Atualmente, a composição das Turmas Ordinárias do CARF é de oito (8) julgadores, sendo quatro (4) representantes do contribuinte e quatro (4) da Fazenda Pública, o que supostamente formaria a paridade no sistema. Ocorre, porém, que no caso de empate, o Presidente da Câmara, que é representante da Fazenda Pública, antes da nova legislação, proferia o segundo voto, denominado de voto de qualidade, formato que anulava por completo a força paritária. Nos casos mais polêmicos que se encaminhavam para o empate, o contribuinte mantinha uma expectativa diminuída no provimento de seu pleito. Portanto, se partirmos do pressuposto da necessidade de paridade, o que por sua vez presume uma vocação de postura parcial dos julgadores, o modelo não era bom, e por isso foi motivo de ressalvas na comunidade jurídica.

O problema é que a insatisfação do meio jurídico acabou resultando numa alternativa oposta extremada, extirpando o voto de qualidade, beneficiando o contribuinte com a solução da lide em seu favor, no caso de empate no julgamento. Novamente, aceitando-se a perspectiva da imperativa paridade, (admitindo certo grau de parcialidade dos julgadores), mantém-se o desequilíbrio no julgamento, agora a favor do contribuinte. Evidentemente, esta alternativa também não foi boa.

Na verdade, a solução oferecida pelo legislador nesta reformulação no julgamento do CARF foi muito simplória, impensada, inconsequente, e sem nenhum debate jurídico prévio, o que traz à mente o ensinamento contido em uma das frases do jornalista e pensador americano Henry Louis Mencken: "para todo problema complexo, há uma solução simples, elegante, e completamente errada."

Haverá por certo, defensores desta nova orientação legal, os quais se orientarão com base no princípio jurídico do benefício da dúvida ao acusado. No plano do Direito Tributário, de forma específica, a defesa desta tese buscará inspiração no art. 112, do CTN.

No entanto, o benefício da dúvida positivado neste dispositivo representa um recurso técnico interpretativo do julgador, basta lembrar que o mesmo artigo é parte do Capítulo IV, do *codex*, que trata da *Interpretação, e Integração da Legislação Tributária*. Ou seja, em caso de dúvida quanto aos critérios informados nos incisos do mencionado artigo, cabe ao julgador fazer uma *interpretação* mais favorável ao contribuinte acusado. Este dispositivo não serve como justificativa para a estranha solução favorável ao contribuinte no caso de empate. E ainda, segundo parte majoritária de autores que analisem esta matéria, esta interpretação favorável somente atingiria a penalidade pecuniária, e não o tributo, já que a norma se refere à definição de infrações ou cominação de penalidades, de maneira que a solução favorável ao contribuinte com relação a todo o crédito tributário (tributo e multa) não se sustentaria.

Mas por que a solução legislativa resultou num impacto tão relevante no sistema de votação, a ponto de manter o desequilíbrio de antes, só que com alternância do beneficiado?

Conforme já mencionado linhas acima, a origem do problema está na composição das Turmas Ordinárias do CARF, que são de número par (oito conselheiros), sem a presença de um conselheiro com o detentor de voto de desempate, formando uma turma de número ímpar, rechaçando o voto duplo conhecido como voto de qualidade.

Esta é a razão da assertiva acima de que a solução legislativa fora simplória demais, sem o devido debate jurídico, o que acabou por simplesmente extinguir o voto de qualidade, sem ajustar o sistema para este novo formato, visando neutralizar qualquer desequilíbrio na forma de votação.

Se a pretensão fosse a de abolir o voto de qualidade, na forma de voto duplo de um dos componentes da Fazenda Pública, e recompor a verdadeira paridade, a solução deveria ter passado por uma reestruturação da composição das turmas de julgamento do CARF, com a inclusão de mais um componente com poder de voto no caso de empate. Sugestivamente, este novo componente seria o Presidente da turma que deveria ser selecionado em condições de neutralidade ou de equidistância entre a Fazenda Pública e o segmento representativo do contribuinte. Com esta proposição, o empate não favoreceria nenhuma das partes, mas evocaria o voto do Presidente para o desempate. Esta providência reformuladora do CARF teria sido uma alternativa viável, responsável, sem prejuízo ao equilíbrio processual, fortalecendo a legitimidade do órgão julgador e anulando as discussões contraditórias ao voto de qualidade. O que não poderia ocorrer é a extinção simplesmente do voto de qualidade e simultaneamente a determinação da solução favorável ao contribuinte em caso de empate, tudo através de lei, na atual composição das turmas do CARF. O que gerou o grande impacto nesta nova ordem, não é a extinção do voto de qualidade, mas a determinação da solução a favor do contribuinte em caso de empate, num colegiado composto por conselheiros de número par, com paridade numérica entre o Fisco e representante do contribuinte. Evidentemente, o desequilíbrio no julgamento é evidente.

Esta composição de turmas proposta já é adotada em muitos Estados da Federação e opera de forma satisfatória, pelo menos no que tange à paridade entre a Fazenda Pública e a representação do contribuinte.

Concluindo, diante deste cenário, o CARF deve ser repensado na sua composição e distribuição de votos. Certamente haverá movimentos junto com Poder Judiciário para anular os efeitos da norma que extinguiu o voto de qualidade. Independentemente do resultado desta possível demanda judicial, há de se reestruturar as turmas de julgamento para manter um equilíbrio entre o Fisco e a representação do contribuinte, sem o recurso do voto duplo. Outra alternativa, de implantação talvez mais difícil, que enfrentará resistências por setores representativos dos contribuintes, seria adotar o modelo em que a composição das turmas seria formada por julgadores selecionados através de concurso público, sem paridade, criando um perfil de órgão independente, desatrelado da atividade de fiscalização tributária, visando uma maior parcialidade no julgamento, a exemplo do que adotou o Estado de Pernambuco.

O TEXTO É DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO AUTOR, NÃO REPRESENTANDO, NECESSARIAMENTE, A OPINIÃO OU POSICIONAMENTO DO EMPÓRIO DO DIREITO.



Deonísio Koch é Advogado tributarista. Ex-conselheiro do Tribunal Administrativo Tributário (TAT) de Santa Catarina.