



1. A importância funcional das Representações Fazendárias nos Conselhos e Tribunais Administrativos.
2. Voto de qualidade nos julgamentos paritários: o que há abaixo da linha d'água?
3. Casuística

Ano XVIII, edição nº 35 – março/2023

## 1. A importância funcional das Representações Fazendárias nos Conselhos e Tribunais Administrativos.

O direito tributário é, reconhecidamente, marcado pelo alto grau de especialização e de conhecimento técnico exigido de seus operadores. A complexidade imanente às legislações tributárias de cada tributo guarda, em cada uma delas, um vasto universo de normas jurídicas, atualizadas quase que diariamente. Basta citar a legislação do Imposto de Renda e do ICMS para se ter um exemplo do amplo material normativo e técnico sobre o assunto. Mas talvez o que mais personalize o direito tributário - visto sob a dinâmica do lançamento fiscal, impugnações e recursos administrativos - é o seu diálogo profundo com as Ciências Contábeis e as técnicas de auditoria utilizadas nos demonstrativos fiscais que são, grosso modo, pouco dominados pelos operadores convencionais do Direito<sup>1</sup>.

É muito comum que a base de cálculo do imposto seja auferida por meio de técnicas apuradas de

O que mais personaliza o direito tributário - visto sob a dinâmica do lançamento fiscal, impugnações e recursos administrativos - é o seu diálogo profundo com as Ciências Contábeis e as técnicas de auditoria utilizadas nos demonstrativos fiscais que são, grosso modo, pouco dominados pelos operadores convencionais do Direito.

contabilidade e auditoria, a partir das quais se elaboram demonstrativos analíticos cuja apreensão demanda conhecimentos técnicos específicos. Não poderia ser diferente, visto que uma das etapas do procedimento administrativo do lançamento é necessariamente “calcular o montante do tributo devido”, conforme disciplina o art. 142 do CTN.

Portanto, a especialização técnica do corpo de agentes públicos que atuam nos Tribunais e Conselhos Administrativos requer conhecimento que vá além do saber acadêmico-jurídico. Não se pode desconhecer que, em linhas gerais, o Poder Judiciário encontra dificuldades para analisar as matérias advindas do CARF e de outros Conselhos, uma vez que, além de não haver uma justiça especializada na área tributária, a produção legislativa sobre a matéria é extremamente intensa.

### 1.1. A defesa da Fazenda Pública nas unidades da Federação.

A defesa da Fazenda Pública alterna entre duas espécies de formações, quais sejam, as compostas por integrantes da carreira fiscal e as integradas por Procuradores do Estado. Para promover a defesa do lançamento, os Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Paraná e Goiás mantêm Auditores Fiscais. Por seu turno, o CARF, os Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais, Pernambuco, Bahia, Santa Catarina e o Distrito Federal possuem Procuradores Públicos em seus quadros de representação Fazendária.

Quanto à eventual vantagem de uma integração ou outra, cumpre observar, em um primeiro aspecto, que a defesa do lançamento tributário por servidores próprios da carreira fiscal, cuja atividade se dá em regime de dedicação exclusiva, apresenta-se mais eficaz e eficiente, primordialmente por se tratar de procedimento interno de revisão do ato administrativo, que, *a priori*, deve ser realizado pelo órgão específico do qual emanou o ato. A observação é necessária, uma vez que, na maioria dos

<sup>1</sup> Sobre o assunto, Sérgio André Rocha (**Processo Administrativo Fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018. P. 497) assevera que “*A verdade é que o juiz médio não foi treinado e preparado, desde os bancos da graduação na Faculdade de Direito, para apreciar questões tributárias que fujam dos debates envolvendo princípios constitucionais e outras matérias de natureza essencialmente jurídica, normalmente radicadas na interpretação da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional. Nada obstante, sabe-se que a tributação vai muito além de tais tópicos, principalmente quando não se está discutindo teses jurídicas em ações ativas iniciadas pelos contribuintes, mas sim autos de infração lavrados considerando matérias concretas e a legislação especial de cada tributo.*”

Nesses casos, que muitas vezes envolvem e requerem conhecimentos contábeis, tornados ainda mais intrincados com a adoção dos International Financial Reporting Standards – IFRS a partir da Lei nº 11.638/2007, o instrumental do juiz médio mostra-se insuficiente.

## Boletim Informativo da Representação Fazendária

Estados e no Distrito Federal, aos Procuradores é permitido o exercício da advocacia privada, com a exceção de não advogar privadamente contra o Estado, matéria que pode resultar em incompatibilidade de carga horária ou mesmo em conflito de interesses<sup>2</sup>.

Em outro aspecto, volta-se ao argumento inicial, quanto à formação acadêmica dos juízes, no sentido de que a defesa do lançamento demanda, na prática dos Tribunais administrativos, conhecimentos não apenas jurídicos, mas de técnicas de Auditoria, análise de livros contábeis e contabilidade comercial e de custos, melhor dominadas pelos Auditores que, nas representações fazendárias, além de possuírem formação jurídica, quase sempre são egressos do trabalho prático de auditoria de campo. Tal fator reduz a demanda de se manter assessorias de contabilidade e auditoria exclusivamente para suprir deficiências de capacitação do setor de representação fazendária, ao mesmo tempo em que evita que a manifestação fiscal fique apegada a teses acadêmicas (que serão inevitavelmente reproduzidas no Poder Judiciário, não se podendo dizer o mesmo das questões contábeis e de auditoria do processo), lançando-se fora a oportunidade de trazer aos autos todas as searas do conhecimento que integram o lançamento fiscal, inclusive com a possibilidade de se detectar vícios processuais intrínsecos nas auditorias, **quase sempre em benefício do contribuinte**.<sup>3</sup>

Deve-se evitar que a manifestação da Representação Fazendária fique apegada a teses acadêmicas (que serão inevitavelmente reproduzidas no Poder Judiciário, não se podendo dizer o mesmo das questões contábeis e de auditoria do processo), lançando-se fora a oportunidade de trazer aos autos todas as searas do conhecimento que integram o lançamento fiscal.

### 2. Voto de qualidade. O que há abaixo da linha d'água?

O fim do voto de qualidade no CARF fora inserido na Câmara dos Deputados durante a votação da MP nº 899/19, consubstanciado no art. 2º da Lei nº 13988 de 14 de abril de 2020, sob a justificativa de que, restando empatadas as votações realizadas sob o regime paritário, a questão se deve resolver favoravelmente ao contribuinte, com fundamento no art. 112 do CTN, ou seja, pela adoção do “*in dubio pro contribuinte*”.

Recentemente, tal medida restara revogada pela Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, reabrindo o debate entre os agentes do poder sobre o voto de qualidade.

Nesse particular, a analogia do *iceberg* se adequa perfeitamente ao contexto em que vivem os Tribunais e Conselhos administrativos no país.

Acima da linha d'água, podem-se vislumbrar as discussões acerca da extinção do voto de qualidade no CARF ou mesmo uma possível negociação, atualmente entabulada pela Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, um meio-termo, no sentido de se excluir penalidades e juros nos casos de empate. A prevalecer tal proposta, abrem-se as portas para possíveis “planejamentos tributários” envolvendo

os órgãos coletivos de julgamento administrativo.

Subjacentes a essas discussões, perduram questões muito mais profundas, não tão patentes ou de fácil verificação, e que estão indelevelmente associadas a uma abordagem de ordem mais “ética” que “estética” sobre a independência, imparcialidade e neutralidade dos julgadores. Ali ecoam assimetrias muito mais complexas que a simplória justificativa da Lei nº 13988/20 e das negociações que nesse momento ocorrem, ao assumir credulamente que, no caso de empate de votação, não tenha havido a interferência de grandes corporações, enquanto grupos de pressão, tais como federações, associações e sindicatos, cujos pleitos particulares e corporativistas nem sempre convergem ao interesse público.

Há que se reconhecer que, do ponto de vista ideológico, as Federações dos contribuintes podem tender a servir a uma ideologia liberal clássica, rousseaniana, típica de uma

<sup>2</sup> Sobre o assunto, confira-se a matéria intitulada “Procurador tem dupla jornada em 20 estados e no DF”, publicada em “O Globo”, em 24/05/15, disponível no site: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/511480/noticia.html?sequence=1>

<sup>3</sup> No Conselho Administrativo Tributário de Goiás, é comum o Representante Fazendário assentir com a nulidade ou cancelamento do lançamento, ou mesmo apontar, *ex officio*, vícios nas auditorias fiscais. A própria lei do processo administrativo goiano disciplina, como imposição funcional, que “Os servidores e agentes públicos envolvidos no Processo Administrativo Tributário têm o dever de zelar pela correta aplicação da legislação, pugnando pela defesa do interesse público, da legalidade e da preservação da ordem jurídica” (art. 2º da Lei nº 16469/09).

## Boletim Informativo da Representação Fazendária

política de ódio ao tributo,<sup>4</sup> fator que, inevitavelmente, influenciaria nas indicações de seus representantes.<sup>5</sup>

Paralelamente às recomendações do Tribunal de Contas da União -TCU no sentido de se extinguir o sistema paritário no CARF (auditoria operacional no CARF, por ocasião da “operação Zelotes”) e substituí-lo por cargos de carreira, Ricardo Lobo Torres também aponta que tal sistema paritário constitui uma anomalia jurídica, por não possuir precedentes em nenhum outro lugar no mundo, sendo criação exclusivamente brasileira, oriunda de resquícios do antigo corporativismo italiano dos anos 30.<sup>6</sup>

De outro lado, a adoção de julgadores exclusivamente de carreira (como acontece no Estado de Pernambuco) poderia aumentar o grau de distanciamento entre contribuinte e Estado e o nível de institucionalização e estagnação do órgão, retirando dos Conselhos a participação popular que lhe confere a heterogeneidade típica da atual sociedade pluralista.

Paralelamente a pontos de vista quanto à estrutura dos Tribunais e Conselhos – o de estrita paridade e o de cargos de carreira específicos – KOCH obtempera ser a formação paritária facultativa, uma vez que nada impede que se tenha um órgão formado exclusivamente por componentes da Fazenda Pública, desde que os tais assumam a imparcialidade requisitada aos julgadores e que a Administração conceda ao Tribunal

É imprescindível se estabelecer requisitos mínimos de seleção, competência, formação e independência funcional dos julgadores para que se possa estabelecer um julgamento imparcial e um adequado controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

ou Conselho a necessária autonomia para exercer a atividade de julgamento.<sup>7</sup> Ainda, acrescenta o autor, quanto aos representantes da Fazenda Pública, que

*O julgador que pretende beneficiar o Estado mantendo um lançamento improcedente está equivocado na sua avaliação, pois o contribuinte recorrerá ao Poder Judiciário e derrotará o Estado na pretensão de cobrar o crédito, condenando-o ao pagamento da sucumbência [...] O julgador, tolerante demais com as imperfeições nas ações fiscais, assumindo uma posição fiscalista, defendendo lançamentos desprovidos de méritos, pode prestar um desserviço à Administração Pública, não permitindo que o sistema se aprimore.*

De outra monta, quanto aos representantes dos contribuintes, discorre que

*[...] o julgador representante dos segmentos dos contribuintes, ao julgar de forma tendenciosa, favorável ao sujeito passivo notificado, estará contribuindo para a falência do sistema, dando razões para o surgimento de opiniões favoráveis à composição da câmara de julgamento exclusivamente por funcionários da Fazenda Pública.*

É por esse motivo que, uma vez mantida a opção que atualmente prevalece nos Conselhos e Tribunais administrativos, mostra-se

imprescindível se estabelecer requisitos mínimos de seleção, competência, formação e independência funcional dos julgadores para que se possa estabelecer um julgamento imparcial e um adequado controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

Quanto à aferição da qualidade técnica dos conselheiros, verifica-se que algumas legislações sobre processo administrativo tributário dão ampla margem de discricionariedade nas escolhas, com limitações abertas e imprecisas – tornando-as, não raro, escolhas políticas ou clientelistas -, uma vez que se valem de conceitos jurídicos indeterminados, que podem ser interpretados em qualquer direção, para qualificar a experiência requerida dos julgadores. As expressões utilizadas são geralmente vagas, tais como a exigência de “reputação ilibada e reconhecida especialização em matéria tributária” (SP), ou de “conhecimento da Legislação Tributária” (RJ), ou “notórios

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. In: Revista de Direito Proc. Geral. (n. 53). Rio de Janeiro. 2000, p. 178.

<sup>5</sup> Um levantamento realizado no CARF entre 01/01/2004 e 01/05/2013, entabulado pela Associação Brasileira de Jurimetria, apontou que a margem de divergência entre conselheiros da Fazenda e dos Contribuintes seria mínima. De acordo com o levantamento na 1ª seção de julgamento, de 877 julgamentos, 733 (83,5%) foram por unanimidade de votos. Na 2ª seção, de 364 julgamentos, 316 (86,8%) foram por unanimidade de votos. Na 3ª seção, a proporção fora de 83,5%. Disponível no sítio: [https://abj.org.br/wp-content/uploads/2018/01/cni\\_carf\\_book.pdf](https://abj.org.br/wp-content/uploads/2018/01/cni_carf_book.pdf). Acesso em 31 out.2019.

<sup>6</sup> [...]Não há paralelo de monta na legislação estrangeira, ninguém pensa nisso, e tira-se a oportunidade de se ter um corpo de julgadores profissionalizados, um corpo de julgadores concursados, bem remunerados, mas com independência, com formação teórica[...] (TORRES, Ricardo Lobo. **O Papel dos Conselhos de Contribuintes na Redução da Litigiosidade**. Revista Internacional de Direito Tributário. v. 8. Jul-dez de 2007, p. 284-285.

<sup>7</sup> KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário e Lançamento**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 168.

## Boletim Informativo da Representação Fazendária

conhecimentos jurídicos e fiscais” ou, ainda, apenas requisitos formais como “bacharelado em ciências jurídicas e sociais” (PR).

É inevitável que tais imprecisões e omissões (e aqui, reporta-se à definição de HOBBS, de *estado de natureza*<sup>8</sup> advinda da lacuna de normas gerais disciplinadoras do processo administrativo tributário) terminem por repercutir na forma como são julgados os lançamentos fiscais em alguns Conselhos e Tribunais, não raro com sessões ordinárias emperradas com votações que ora cancelam ou anulam créditos tributários em fundamentações que não primam por qualquer técnica jurídica, ora amparadas por razões mais empíricas ou ideológicas que propriamente jurídicas. Em outras situações, cancelam-se lançamentos com fundamento em teses minoritárias ou isoladas, não confirmadas nos Tribunais. Em quaisquer desses casos, depender-se-á da reforma do acórdão, a ser feita no Conselho Superior do órgão, com voto de desempate do Presidente (geralmente, um representante da Fazenda Pública).

Aqui, novamente, se expõe a simplicidade em se crer que a narrativa do benefício da dúvida, no caso do voto de qualidade, seria o remédio para a cura de uma suposta injustiça fiscal inerente à palavra final conferida à Administração nos casos de empate.

O que se pode dizer é que não há, de todo, soluções morfológicamente completas. Deve-se buscar, dentre o rol de alternativas disponíveis para a formação de um Conselho ou Tribunal administrativo a que melhor se adequa ao sistema democrático vigente, no qual se pressupõe a coexistência de opiniões contrapostas, fruto de valores culturais e ideológicos diferentes, mas que devem coexistir em um mesmo ambiente de tensões, a partir do qual se deve extrair a solução para os conflitos em matéria tributária. Assumindo a lição de Sérgio André Rocha, é preciso “lutar por um processo administrativo fiscal possível, o qual certamente não equivale ao processo administrativo fiscal ideal”.<sup>9</sup>

Em suma, é simplista dar crédito à narrativa de busca da justiça em um desempate de julgamento paritário com fundamento unicamente no benefício da dúvida. Há

questões políticas e mesmo éticas, de imparcialidade, que devem ser tratadas com zelo, principalmente a se ter por correto que o controle da legalidade do lançamento tributário deve ser “*interna corporis*”, ou seja, realizado pela própria Administração, e não por contribuintes.

### 3. Casuística

#### 3.1. Impugnação em 2ª instância. 4ª CJUL. Processo nº 4012001213445.

[...]Escrituração indevida de valores a título de crédito outorgado, em decorrência de utilização irregular do benefício fiscal. Omissão de pagamento do imposto. Procedência parcial [...]

[...]2. Quando o benefício fiscal for concedido sob condição e esta não for atendida, o contribuinte perde o direito ao benefício e fica obrigado ao pagamento do imposto acrescido das cominações legais cabíveis, desde a data da ocorrência do fato gerador em que tenha havido a utilização do benefício, ressalvada a disposição em contrário (RCTE, art. 86). 3. Comprovado que o sujeito passivo praticou a irregularidade constante da acusação fiscal, o auto de infração deve ser julgado procedente.

#### VOTO

[...] Por outro lado, o Representante Fazendário em sua sustentação oral constatou que a autuação fiscal ocorrida neste processo não deveria abarcar o valor de R\$ 34.699,57 (trinta e quatro mil, seiscentos e noventa e nove reais, cinquenta e sete centavos) a favor do contribuinte. Sendo a sua proposta de parcial procedência no valor de R\$ 2.204.686,85 (dois milhões, duzentos e quatro mil, seiscentos e oitenta e seis reais, oitenta e cinco centavos), a qual foi prontamente acatada pelos conselheiros em votação unânime. [...]

Ao teor do exposto, e acompanhado da unanimidade dos votos de meus pares, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, conheço da impugnação, dou-lhe parcial provimento para considerar procedente em parte o auto de infração sobre R\$ 2.204.686,85 (dois milhões, duzentos e quatro mil, seiscentos e oitenta e seis reais e oitenta e cinco centavos).

#### 3.2. Recurso voluntário. 3ª CJUL. Processo nº 4011701142135 (resolução).

A Terceira Câmara do Conselho Administrativo Tributário, em sessão realizada no dia 05/04/2022, acatando proposição do Conselheiro Relator, CONSIDERANDO que o

<sup>8</sup> Em sua obra, HOBBS entende que os homens, sem governo algum, podem todas as coisas, por todos os meios possíveis. Entretanto, o homem, mau por essência, não extrairá desse ambiente de estado de natureza quaisquer resultados bons (HOBBS, Thomas. *Leviatã: Matéria, forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil*. Domínio público).

<sup>9</sup> ROCHA, Sérgio André. Op. cit., p. 131.

## Boletim Informativo da Representação Fazendária

presente processo cuida de omissão de pagamento de ICMS apurado em auditoria específica de mercadorias; **CONSIDERANDO** que o feito foi encaminhado em diligência para que fosse realizado o cotejo entre a auditoria inicial e o levantamento contraditório trazido pelo sujeito passivo; **CONSIDERANDO** que, diante desse encaminhamento, sobreveio o parecer revisional de fls. 277, sem, no entanto, cumprir a contento os comandos da resolução exarada pela câmara; **CONSIDERANDO** que o **Representante Fazendário, diante de tal fato, realizou a comparação entre a auditoria fiscal já revisada (fl. 260) e a auditoria contraditória (fl. 269), produzindo um novo levantamento fiscal** que indica o valor de ICMS que entende ainda devido, pedindo, em sessão de julgamento, a juntada deste levantamento nos autos (mídia contendo planilha em Excel); (grifamos).

### 3.3. Recurso da Fazenda Pública para o Conselho Superior. Processo nº 4011304159643.

RECURSO DA FAZENDA PÚBLICA PARA O CONSELHO SUPERIOR. DECISÃO CAMERAL QUE DERA PELA NULIDADE. RETORNO DOS AUTOS ÀQUELA FASE PARA JULGAMENTO DO MÉRITO. 1. Há elementos suficientes nos autos para que se adentre ao mérito, sem prejuízo da relação de conexão por identidade de objeto de que guardam os PAT n. 4011304158833, 4011303982885, 4011303983261, 4011304157942, 4011304159643 e 4011304158590.

#### VOTO

[...]A Fazenda Pública interpôs recurso quanto à decisão (fls. 219). Obtempera o seguinte: 1) A irregularidade cometida, o quantum devido e o fundamento da acusação estão perfeitamente discriminados na inicial e nas peças que compõem o lançamento. 2) no presente caso, ficou evidenciada a não-escrituração da conta Bancos c/ movimento. A grande maioria dos ingressos e desembolsos que não foram lançados em caixa se encontram relacionados nos extratos bancários (Banco do Brasil, Agência nº 0571-1, conta corrente nº 34.035-9). 3) as despesas realizadas à margem da contabilidade decorrem

de receitas obtidas através de vendas não escrituradas (omissão de registro de saídas de mercadorias).

Pede, ao final, o retorno dos autos à fase cameral para julgamento do mérito [...]

### 3.4. Impugnação em Segunda Instância. IVCJUL. Processo nº 4011403610777.

[...]ICMS. Obrigação tributária principal. Realização de saídas de mercadorias tributadas sem documentação fiscal. Procedência parcial. Decisão por maioria de votos.[...] 2. A comercialização de mercadorias, por meio de controles paralelos à documentação fiscal, constitui-se em infração às normas legais, sujeitando-se o infrator ao lançamento de ofício do imposto correspondente apurado, acrescido da multa e demais cominações legais previstas para a falta praticada;

#### VOTO

[...] Os agentes do Fisco compararam as vendas realizadas por meio de cartões magnéticos débito/crédito, extraídas de arquivos fornecidos pelas Administradoras de Cartões, com as vendas declaradas em EFD – Escrituração Fiscal Digital, e, após as devidas correções ocorridas na revisão, constatou-se, ainda, um valor remanescente de omissão de saídas de mercadorias, conforme especificado no Demonstrativo às fls. 104, persistindo, portanto, diferenças nos meses de março de 2.012, março de 2.013 e abril de 2.013.

Os argumentos apresentados pelo sujeito passivo ensejaram a realização do trabalho revisional, o qual, após a percuente análise do Representante Fazendário, permitiu a consolidação do valor remanescente abaixo discriminado: [...]