



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

PARECER SEI Nº 267/2023/ME

Documento preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação). Acesso restrito até a tomada de decisão ou a publicação do ato normativo (art. 20, parágrafo único, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012).

Minuta de medida provisória que disciplina a proclamação de resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade.

Ausência de óbices jurídicos, com ressalva ao art. 3º.

Processo SEI nº 18220.100062/2023-96

I

1. Trata-se de proposta de medida provisória remetida a esta Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário através do Ofício Nº 6/2023 - GABINETE RFB, às 20:20h, para análise em regime de urgência.

2. A proposta *"tem por finalidade disciplinar a proclamação de resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispor sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade"*.

3. Em relação ao primeiro tema, propõe-se a revogação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, introduzido pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Os fundamentos trazidos para amparar a mudança legislativa são os seguintes:

"2. A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, modificou a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, de modo a estabelecer a não aplicação do voto de qualidade em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se a demanda favoravelmente ao contribuinte.

3. Ressalta-se que a proclamação do resultado favorável ao contribuinte no caso de empate de votos, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, provocou a reversão do

entendimento do tribunal em grandes temas tributários.

4. Somente nos últimos três anos que antecederam a Lei nº 13.988, de 2020, a Fazenda Nacional havia logrado êxito em processos decididos por voto de qualidade que envolveram cerca de R\$ 177 bilhões (cento e setenta e sete bilhões de reais). Considerando-se que o empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a favorecer os contribuintes, estima-se que cerca de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais), por ano, deixarão de ser exigidos.

5. O prejuízo à Fazenda Pública é ainda mais agravado, na medida em que, em regra, a decisão administrativa irreformável a favor do contribuinte extingue definitivamente o crédito tributário, enquanto a decisão administrativa definitiva favorável à Fazenda Pública pode ser impugnada em juízo pelo contribuinte.”

4. No tocante à conformidade no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, propõe-se a regulamentação de medidas para autorregularização e conformidade tributária, de maneira a fomentar a atuação cooperativa entre administração tributária e contribuinte, visando maiores níveis de cumprimento voluntário incentivado das obrigações tributárias, com ganhos de eficiência para o Estado e redução de ônus para o cidadão. Destaca-se o diagnóstico baseado na metodologia do *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* (TADAT), que sugere a adoção de medidas de tal natureza para alinhamento às melhores práticas internacionais de administração tributária.

5. Além disso, a proposta introduz o *contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade*, através do art. 28-A da Lei nº 13.988, de 2020, com limite de alçada de 1.000 (mil) salários mínimos, tomando, como parâmetro, o valor estabelecido no inciso I do § 3º do art. 496 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC).

6. Destaca-se, a propósito, que *“os dados gerenciais do contencioso administrativo fiscal revelam que a ampliação do limite de alçada poderá reduzir em cerca de 70% (setenta por cento) a quantidade de processos encaminhados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que poderá reduzir o tempo médio para o órgão entrar no fluxo para 2,27 anos”*.

7. É o breve relatório. Passa-se ao exame da juridicidade da proposição.

II

8. Em relação à revogação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, não se vislumbra qualquer óbice jurídico. A proposta está alinhada às diversas manifestações da PGFN acerca do art. 19-E, que sempre apontaram as distorções decorrentes do dispositivo legal.

9. Como sabido, o art. 19-E determina a solução apriorística favorável ao contribuinte, em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário. A disposição desvirtua a natureza jurídica do processo administrativo fiscal, como aponta Heleno Taveira Torres:

“O voto de qualidade é uma decorrência da sua condição de órgão de julgamento fundado na paridade. Conforme o Decreto nº 70.235/72, no seu artigo 25, II, o Carf é um “órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”.

E desde a vigência do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, que criou os Conselhos de Contribuintes, existe o regime do "voto de qualidade" atribuído ao presidente para decidir nos casos de empates. São, portanto, quase 90 anos a aplicar o mesmo modelo decisório, ao amparo das constituições de 1934, 1946, 1967 e 1988. E que não é mais do que técnica de decisão quando não se obtém maioria, diante de empates decorrentes da paridade, como se verifica no próprio Supremo Tribunal Federal (artigo 13, IX, do Regimento Interno do STF), ou mesmo no chamado "voto médio", nos casos de dispersão de votos dos tribunais." (A constitucionalidade do voto de qualidade no Carf, disponível em ConJur - Heleno Torres: Constitucionalidade do voto de qualidade no Carf, acesso em 09.01.2023)

10. No mesmo sentido, foram as conclusões do Parecer Conjunto SEI Nº 15/2020/ME (7249647), apresentado à época da edição do art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, cujas conclusões devem ser reiteradas neste momento:

"Em conclusão, vislumbra-se óbices jurídicos ao art. 28 do Projeto de Lei de Conversão nº 02, de 2020, que padece dos seguintes vícios: [...]

d) Contrariedade ao interesse público por força de:

(d.i) potencial bilionário de perdas fiscais para a União, que é agravado pela situação atual de calamidade pública. No período de 2017 a 2019, o CARF julgou aproximadamente R\$ 177.4 bilhões de crédito tributário em decisões pelo voto de qualidade;

(d.ii) inversão da presunção de legitimidade do ato administrativo de lançamento e vulneração à própria supremacia do interesse público sobre o privado - já indicada no item c.iii supra -, estabelecendo-se uma espécie de 'presunção' de ilegalidade do ato estatal em caso de empate;

(d.iii) desvirtuamento da natureza jurídica do CARF, na qualidade de órgão administrativo competente para exercer o controle de legalidade dos lançamentos, no âmbito da própria Administração Tributária. A solução do 'empate favorável ao contribuinte' desnatura as decisões do CARF enquanto orientações da Administração, o que demandaria a revisão do modelo em vigor do processo administrativo fiscal, notadamente quanto à possibilidade da União questionar os acórdãos do CARF no Poder Judiciário; e

(d.iv) amplificação da injustiça fiscal, tendo em vista que a medida beneficiaria sobretudo os grandes contribuintes, que têm acesso aos planejamentos tributários e teses complexas, precisamente as que costumam ser definidas por voto de qualidade no CARF. Os processos dos contribuintes assalariados ou das pequenas empresas raramente são decididos pelo voto de qualidade, dado que nessa seara a legislação é simplificada e não permite grande amplitude interpretativa. [...]"

11. Além das questões indicadas no aludido parecer, cujas razões são integralmente corroboradas, cumpre ressaltar, decorridos quase dois anos da vigência da norma, uma das principais distorções resultantes da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002. Na prática, a inovação legislativa transferiu ao CARF a competência para dar a "última palavra" nas teses tributárias mais expressivas, que costumavam ser decididas pela sistemática tradicional do voto de qualidade. Com a adoção do critério introduzido no art. 19-E, essas teses vêm sendo resolvidas em definitivo a favor dos contribuintes em julgamentos empatados, a princípio sem a possibilidade de controle jurisdicional.

12. Dessa forma, ressalvados os precedentes vinculantes, o contencioso tributário brasileiro vem convivendo com "duas jurisprudências": (i) o entendimento do Poder Judiciário e (ii) o posicionamento do CARF adotado por força do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002.

13. Exemplifica categoricamente o problema o julgamentos dos processos que envolvem a tese da aplicação da trava de 30% (trinta por cento) na compensação de prejuízos fiscais no encerramento da pessoa jurídica, que vinha sendo julgada por voto de qualidade no CARF desde 2009, e passou a ser resolvida a favor do contribuinte com base no art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, a tese foi decidida a favor da Fazenda Nacional nas duas Turmas da Primeira Seção, nos julgamentos dos REsp nº 1.805.925 (23/6/2020), REsp nº 1.908.071 (17/5/2021) e REsp nº 1.925.025 (5/10/2021), entre outros. Vale lembrar que a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a natureza infraconstitucional do tema em julgado recente (AgR no RE 1.294.800), o que reforça a importância dos precedentes do STJ.

14. Outro exemplo de distorção provocada pelo art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, consiste na matéria "cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária - contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)". Como se sabe, a repercussão geral do tema foi reconhecida pelo STF nos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227 (Temas 881 e 885), com julgamento de mérito favorável à Fazenda Nacional até o momento (seis votos). No CARF, todavia, a matéria foi julgada em definitivo a favor dos contribuintes por força do art. 19-E, nos Acórdãos 9101-006.140 e 9101-005.705.

15. Logo, a prática evidencia que a aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522 pelo CARF tem o efeito de desconstituir créditos tributários que seriam mantidos em sede judicial, o que comprova a distorção resultante da inovação legislativa. Demonstra-se, assim, que a medida aponta no sentido oposto ao objetivo do sistema de precedentes concebido no Código de Processo Civil/2015, que visa conferir uniformidade, coerência e estabilidade à jurisprudência, em favor da isonomia e da segurança jurídica.

16. Assim, a revisão do modelo de desempate em vigor no CARF, com a finalidade de preservar a (i) isonomia entre os contribuintes e a (ii) a competência do Poder Judiciário para resolver em definitivo as causas tributárias de maior repercussão, mostra-se medida salutar e consentânea com o sistema jurídico tributário brasileiro e com a Constituição Federal.

17. Registre-se, por oportuno, que não se desconhece que o STF possui votação avançada no sentido da constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, nas ADI 6.399, 6.403 e 6.415. Entretanto, a questão que se coloca não é de *constitucionalidade*, mas de *adequação* do critério de desempate introduzido no art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, em face da natureza jurídica do processo administrativo fiscal (instrumento de controle de legalidade dos atos administrativos tributários pela própria Administração Pública) e, sobretudo, diante das distorções provocadas pelo art. 19-E na prática (transferência da competência para dar a "última palavra" sobre as causas tributárias relevantes ao CARF). Cuida-se, em síntese, de previsão que não encontra paralelo no contencioso administrativo tributários dos demais países, o que corrobora a proposta de revogação.

18. Por outro lado, a proposta normativa introduz o *contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade* no art. 28-A da Lei nº 13.988, de 2020, nestes termos:

Art. 28-A. Aplica-se o disposto no **caput** e parágrafo único do art. 23 ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, assim compreendido aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 1.000 (mil) salários-mínimos.

19. Como registrado na Exposição de Motivos, a medida espelha a previsão do Código de Processo Civil de 2015, que dispensa o duplo grau de jurisdição para processos nos quais o proveito econômico em litígio seja inferior a 1.000 (mil) salários-mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público.

20. Vale recordar que, no cenário anterior à Lei nº 13.988, de 2020, os processos de pequeno valor eram submetidos a todas as fases do contencioso administrativo, em um rito procedimental de até

três instâncias, semelhante àquele utilizado no julgamento dos processos de maior complexidade. Após a impugnação junto à DRJ (primeira instância), o sujeito passivo poderia interpor recurso voluntário para as turmas extraordinárias do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (segunda instância), com possibilidade de sustentação oral, apresentação de memoriais e embargos de declaração, além do eventual recurso especial de divergência para a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (terceira instância), com nova oportunidade para defesa oral, memoriais e embargos declaratórios.

21. O art. 23, I, da Lei 13.988 modificou essa realidade, ao instituir o *contencioso administrativo fiscal de pequeno valor*, para processos abaixo de 60 (sessenta) salários mínimos. Em consonância ao princípio da economicidade, a proposta buscou solucionar o quadro de excessiva dilação procedimental nos processos de pequeno valor, mediante a previsão de um procedimento diferenciado de julgamento, em analogia à sistemática adotada no âmbito do processo civil.

22. A proposta em análise vem complementar essa previsão, ao introduzir o *contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade*. A medida visa incrementar a celeridade, além de conferir maior racionalidade e eficiência à atividade de julgamento administrativo, de modo a solucionar o problema do elevado estoque de processos no contencioso administrativo federal, formado em grande parte por casos de baixa complexidade.

23. De outro lado, a proposição exige que o rito especial observe os critérios previstos no parágrafo único do art. 23 da Lei nº 13.988, de 2020 (i.e., garantias ao contraditório e à ampla defesa, vinculação aos entendimentos do CARF, e julgamento em última instância por órgão colegiado da DRJ), o que assegura a sua conformidade às garantias constitucionais.

24. Não se vislumbram, portanto, óbices jurídicos nesse aspecto, tampouco no que diz respeito às medidas de "autorregularização e conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil",

25. Por fim, no que tange ao art. 3º da minuta, cumpre ressaltar a necessidade da proposta vir acompanhada da estimativa do impacto financeiro-orçamentário no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como das medidas de compensação adequadas, em observância ao art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e aos arts. 131, 132 e 143 da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO de 2023 - Lei nº 14.436, de 9 de agosto de 2022.

III

26. Em conclusão, não se vislumbram óbices jurídicos ao ato proposto, **com a ressalva indicada no parágrafo 25 deste parecer.**

Encaminhe-se à DIGAB/PGFN, para aprovação da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional Substituta.

Brasília, 9 de janeiro de 2023.

Documento assinado eletronicamente

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário Substituto



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 09/01/2023, às 21:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **30806302** e o código CRC **4C6534D1**.

Referência: Processo nº 18220.100062/2023-96

SEI nº 30806302