



O INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL – IJF, associação civil sem fins lucrativos, criada com a finalidade de colaborar com o aperfeiçoamento do sistema fiscal a fim de torná-lo mais justo e capaz de contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais, vem a público manifestar a seguinte

### NOTA TÉCNICA DO IJF nº 10 – 21/06/2023

## O FIM DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF E OS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

### 1- INTRODUÇÃO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é o órgão da estrutura do Ministério da Fazenda que julga, em segunda e terceira instâncias, os recursos das empresas e pessoas físicas contra as autuações realizadas pela Receita Federal do Brasil no combate à sonegação fiscal.

Embora seja um órgão de revisão administrativa, metade dos julgadores é indicada por confederações empresariais (CNI, CNC, CNF, CNT, CNA e CNS), peculiaridade que **não existe em nenhum outro país do mundo**.

Como a Fazenda Pública não pode recorrer ao Judiciário contra decisões administrativas, opção sempre disponível aos autuados, para preservar o interesse público e solucionar julgamentos que terminavam em empate, em 1972 (Decreto 70.235/72) foi criado o **Voto de Qualidade** (voto de desempate), por um julgador indicado pelo Ministério da Fazenda, geralmente auditores fiscais.

Passados 48 anos, em abril/2020, em meio à crise sanitária da COVID, uma alteração legislativa, pouco debatida no parlamento e na sociedade, acabou com o **Voto de Qualidade**, causando grandes impactos na arrecadação fiscal resultante do combate à sonegação, permitindo o cancelamento de bilhões de reais em autuações de grandes empresas.

Essa mudança é tão abrupta e incomum, que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE se manifestou sobre a necessidade de recuperação do Voto de Qualidade para a Administração Fiscal do Brasil.

Em janeiro de 2023, o atual governo publicou uma Medida Provisória (1160/23) para restabelecer esse mecanismo. Como a citada MP sequer foi analisada pelo Congresso Nacional, o governo enviou ao parlamento o Projeto de Lei 2384/23, que tramita em regime de urgência.

O Instituto Justiça Fiscal – IJF, consciente de que o fim do Voto de Qualidade no CARF traz perdas significativas na composição do erário público e, conseqüentemente, na realização de políticas

públicas, prejudicando toda a sociedade brasileira, por meio desta Nota Técnica, busca incorporar ao debate público os efeitos do fim do Voto de Qualidade no Fundo de Participação dos Estados – FPE e Fundo de Participação dos Municípios - FPM, destacando que:

- 1) **R\$1,351 trilhão de reais** é o estoque atual do contencioso administrativo federal;
- 2) **R\$252,43 bilhões** é a estimativa do montante que será cancelado somente com o fim do Voto de Qualidade no CARF;
- 3) **R\$82,06 bilhões** é o impacto direto nos Fundos de Estados e Municípios, considerado somente o estoque atual;
- 4) Essa redução impactará profundamente as cidades brasileiras, principalmente os pequenos municípios e as pessoas que neles vivem.

Com base nos coeficientes de distribuição do FPE e FPM, publicados pelo Tribunal de Contas da União, projetamos as perdas por estado e município. Essas projeções constam de anexos a esta Nota Técnica.

## 2- O CONTENCIOSO FISCAL NO BRASIL E NO MUNDO

A **revisão administrativa** de autuações fiscais é procedimento comum a todas as nações desenvolvidas. É um instrumento lógico e razoável, que permite às administrações fiscais revisarem possíveis erros e equívocos cometidos por agentes fiscais. Nesses casos, os contribuintes podem solicitar a **revisão administrativa** e tribunais administrativos vinculados à Receita Federal do Brasil - RFB, Secretarias Estaduais e Municipais de Fazenda dão provimento, ou não, aos recursos apresentados.

Além de tal mecanismo, a legislação brasileira garante aos contribuintes que não lograram êxito na revisão administrativa, o direito à disputa no Judiciário daquilo que não foi revisto pela administração fiscal. O mesmo direito, de recurso ao Judiciário, não é garantido às administrações fiscais.

O estoque atual do contencioso administrativo fiscal é de aproximadamente **R\$1,351 trilhão**. O contencioso não é problema, contudo, apenas da União. Nos estados e municípios existem órgãos de revisão administrativa similares. Como exemplos, o estoque do contencioso em dezembro/2021 no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo era de **R\$123,95 bilhões**<sup>i</sup>, e no Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo o contencioso julgado em 2021 foi de **R\$18,16 bilhões**.<sup>ii</sup>

### 2.1 – Funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

O CARF é fruto da unificação, em 2009, de três Conselhos de “Contribuintes” com o Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, ocorrida como consequência da criação da “Super Receita”, mudança organizativa que uniu Secretaria Receita Federal e Secretaria da Receita Previdenciária em 2007. Suas características principais podem ser assim resumidas:

- a) Um órgão interno do Ministério da Fazenda que faz a revisão administrativa das autuações fiscais da Receita Federal;
- b) Concentra a 2ª e 3ª instâncias de revisão administrativa, dos processos que já passaram, obrigatoriamente, por uma 1ª Instância, formada pelas Delegacias de Julgamentos –DRJs;
- c) Se as decisões deste órgão forem desfavoráveis aos autuados, estes sempre podem recorrer ao Judiciário;
- d) Se as decisões são favoráveis aos autuados, porém, a União não pode recorrer ao Judiciário;
- e) O julgamento nas instâncias administrativas (DRJs e CARF) dura, em média, **9 anos**,<sup>iii</sup>
- f) As grandes empresas, quando perdem, quase sempre recorrem ao Judiciário. Neste os processos ficam, em média, mais **9 anos e 9 meses**<sup>iv</sup>. Ou seja, no Brasil, as disputas envolvendo sonegação fiscal demoram mais de **18 anos**;
- g) Essa morosidade inviabiliza o recebimento desses recursos. Em 2016 a Dívida Ativa da União totalizava **R\$1,925 trilhão**. Destes, **R\$1,844 trilhões** eram dívida ativa tributária, dos quais **R\$1,494 trilhão** foram baixados como títulos podres no Balanço Geral da União de 2017;<sup>v</sup>
- h) Entre 2013 e 2017, os montantes julgados favoráveis aos contribuintes corresponderam a 43% do total julgado e os outros 57% foram favoráveis à Fazenda;
- i) Passados 12 meses do julgamento definitivo no CARF, da parcela favorável à Fazenda, apenas **3,74%** são recolhidos, parcelados ou compensados, prosseguindo o litígio no Judiciário;
- j) Quando consideradas as autuações de grandes contribuintes, esse percentual é próximo de 0% (zero). O setor de Bancos e Holdings Financeiras, por exemplo, recolheu **0,32%** de R\$ R\$22,6 bilhões julgados favoráveis à Fazenda em 2017.

## 2.2 - A composição do CARF e sua exceção nos países da OCDE

Embora seja um órgão da administração pública, metade dos julgadores do CARF é indicada por confederações empresariais (CNI, CNC, CNF, CNT, CNA e CNS), peculiaridade que não existe em nenhum outro país do mundo.

Como destaca a recente Carta<sup>vi</sup> da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, o conflito de interesses é incontestável em disputas tributárias neste formato.

Um estudo, publicado pela revista britânica *The Law Review* <sup>vii</sup>, analisou o funcionamento dos contenciosos tributários administrativos e judiciais de 31 (trinta e um) países, dentre eles o Brasil. Destes, 27 países, a maioria da OCDE, permitem o recurso junto à Administração Tributária antes do recurso judicial e funcionam da seguinte forma:

- a) Em 24 países **os julgadores são vinculados à Administração Tributária** e a análise do recurso é realizada por funcionários desta. Essa constatação vale inclusive para países que têm possibilidade

de um segundo recurso contra a primeira decisão administrativa, como Colômbia, Polônia, Portugal e Rússia;

- b) Em dois países - Dinamarca e Finlândia - existem órgãos de julgamento administrativo independentes da Administração Tributária precedendo as disputas judiciais. Esses órgãos são formados por julgadores desvinculados da Administração Tributária, **mas sem julgadores indicados por associações empresariais.**
- c) Em um (1) único país (Noruega) com órgão de julgamento também independente, as associações empresariais são consultadas, assim como universidades e associações profissionais de trabalhadores. Bem distinto do caso brasileiro, esse modelo tem somente uma instância, dura no máximo 2 anos, exige o recolhimento prévio do tributo cobrado para recepção do recurso e suas decisões podem ser questionadas judicialmente inclusive pela Administração Tributária.

Quando analisado o número de instâncias administrativas dos países analisados pela *The Law Review*, chegamos à seguinte situação:

- a) O Brasil é o único país que possui três instâncias de julgamento administrativo;
- b) Cinco países (Colômbia, Dinamarca, Polônia, Portugal e Rússia) possuem duas instâncias de revisão administrativa;
- c) 22 países possuem apenas uma instância de revisão administrativa;
- d) Em dois países (Nova Zelândia e Áustria) não há referências à possibilidade de recursos administrativos;
- e) Um país (Itália) não tem previsão de revisão administrativa para processos com valor superior a €50.000 euros.

Um relatório da OCDE de 2015<sup>viii</sup> traz dados sobre o contencioso fiscal de 56 países. Em **44** destes, o processo administrativo dura no máximo um (1) ano, em dois países possuem limite legal de 3 a 5 anos e em sete países a imposição de prazos não é relevante.

O mais relevante, frise-se, é que não se conhece qualquer outro país onde associações empresariais indicam julgadores para órgãos de litígio tributário.

### **2.3 - Origem histórica do CARF e do Voto de Qualidade**

Como adiantado, o CARF é resultante da unificação do CRPS, da Previdência, com os três Conselhos de Contribuintes, da Fazenda. O CRPS tinha um modelo de tripartite (julgadores do Estado, dos empresários e dos trabalhadores), mas a estrutura que prevaleceu em 2009 foram a dos Conselhos de Contribuintes que tem raízes na década de 1920.

Em 1922, para superar seguidos déficits orçamentários da União, ocorridos nas primeiras décadas da república, foi instituído o Imposto de Renda no Brasil (Lei 4.625/22). As oligarquias do início do século XX, herdeiras de um patrimonialismo anterior à república, que resistiram fortemente à criação do IR, quando da sua instituição, buscaram “proteção” contra a cobrança do novo imposto.

Seguindo o modelo das **Juntas da Real Fazenda** e o **Tribunal do Conselho da Fazenda**, instituições do Império português, criaram-se, pelo Decreto 16.580/1924, o 1º Conselho de Contribuintes para julgar autuações do Imposto de Renda e, pelo decreto 5.157/1927, o 2º Conselho de Contribuintes para julgar processos relacionados aos Impostos sobre o Consumo.

O primeiro presidente do 1º Conselho de Contribuintes, Leopoldo Bulhões Jardim, **homem de confiança dos financistas**, tinha sido deputado geral no Império, senador na Constituinte de 1891, e ministro da Fazenda dos governos Rodrigues Alves (1902-1906) e Hermes da Fonseca (1910-1914).

O primeiro presidente do 2º Conselho de Contribuintes, Mário Foster Vidal da Cunha Bastos, era presidente da Federação de Seguradores e diretor da Associação Comercial do Rio de Janeiro.

Durante 48 anos (1924 a 1972) este modelo, com metade de julgadores das corporações empresariais e outra metade do Ministério da Fazenda, sobreviveu ileso. Em 1972, durante o governo Médici, esta composição foi alterada pela instituição do **Voto de Qualidade**, pelo Decreto 70.235/72. As confederações empresariais, ainda com posição privilegiada dentro do Estado, tiveram o seu poder reduzido, com a garantia de que a Fazenda teria direito a um voto de desempate.

O **Voto de Qualidade** prevaleceu por outros 48 anos, até abril de 2020, quando foi sancionada a Lei 13988/20, definindo que, em caso de empate, a autuação fiscal seria cancelada.

Os efeitos do fim do **Voto de Qualidade** podem ser avaliados pelos resultados ocorridos após a sua adoção, principalmente no ano de 2022. Um possível retorno às condições anteriores a 1972 tem consequências relevantes para a composição do erário, entre elas as perdas para os Estados e Municípios, objeto principal desta Nota Técnica.

### **3- PROJEÇÃO DE PERDAS COM O FIM DO VOTO DE QUALIDADE**

#### **3.1 - Estimativa de perdas nos Fundos de Participação dos Estados e Municípios se não existisse o Voto de Qualidade nos anos de 2017 a 2019**

Solicitamos ao CARF, via Lei de Acesso à Informação, dados e informações dos julgamentos realizados entre 2018 e 2022. Entretanto, parte deles (2020, 2021 e 2022) se encontram agregados num formato que não permite segregação por tributos. Para contornar essa limitação, utilizamos os dados de 2017 (extraídos para pesquisa anterior<sup>ix</sup>), que trazem todos os processos julgados por tributo.

Desta forma, estimamos com duas margens (Média e Mínima) as perdas que ocorreriam se a mudança trazida em 2020 pela Lei 13988/20 já estivessem em vigor nos três anos anteriores (2017, 2018 e 2019). A partir dos parâmetros de 2017, projetamos os efeitos sobre o estoque de contencioso fiscal federal destacado no tópico no próximo tópico.

Os montantes julgados no CARF nos últimos 6 (seis) anos foram os seguintes:

Tabela 1 - Crédito Tributário Julgado no CARF entre 2017 e 2022

Ano	Favoráveis aos autuados	Favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco	MONTANTES JULGADOS
2017	90.290.650.768,47	179.723.658.833,47	<b>270.014.309.601,94</b>
2018	49.645.592.372,59	229.063.656.016,92	<b>278.709.248.389,51</b>
2019	98.362.683.767,78	202.775.905.488,05	<b>301.138.589.255,83</b>
2020	56.721.279.855,47	44.389.982.736,84	<b>101.111.262.592,31</b>
2021	21.291.238.229,42	19.631.283.599,09	<b>40.922.521.828,51</b>
2022	108.243.515.110,58	29.901.344.618,20	<b>138.144.859.728,78</b>
<b>Total</b>			<b>1.130.040.791.396,88</b>

\*Quando um mesmo processo foi julgado nas duas instâncias do CARF (Seções e CSRF) a análise considera somente o julgamento mais recente.

\*\*Os dados de 2022 fornecidos pelo CARF conferem integralmente com as divulgações do Ministério da Fazenda.

\*\*\* Os processos julgados parcialmente favoráveis à Fazenda encontram-se somados aos integralmente favoráveis à Fazenda

Até abril/2020, quando foi sancionado o artigo 28 da Lei 13988/2020, as turmas de julgamento das duas instâncias do CARF (Seções e Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF) tomavam decisões através de três tipos de votação: Unânime, Maioria ou **Qualidade**.

A seguir, transcrevemos as decisões dos anos de 2017 e 2022:

Tabela 2 - Decisões por Tipo de Votação no CARF em 2017

Tipo de Votação	Favorável aos autuados	Favorável à fazenda	Total Geral
Qualidade	247.926.082,91	50.448.489.884,19	50.696.415.967,10
Maioria	48.136.468.406,13	65.796.438.892,80	113.932.907.298,93
Unânime	41.180.284.325,21	52.497.682.797,93	93.677.967.123,14
Outros	725.971.954,22	10.981.047.258,55	11.707.019.212,77
<b>Total Geral</b>	<b>90.290.650.768,47</b>	<b>179.723.658.833,47</b>	<b>270.014.309.601,94</b>

Tabela 3 - Decisões por Tipo de Votação no CARF em 2022

Tipo de Voto	Favorável aos autuados	Favorável à Fazenda	Total Geral
Qualidade (Empate)	24.771.664.144,18	618.237.664,56	25.389.901.808,74
Maioria	36.081.512.500,84	14.664.647.323,90	50.746.159.824,74
Unânime	47.390.338.465,56	14.618.459.629,74	62.008.798.095,30
<b>Total Geral</b>	<b>108.243.515.110,58</b>	<b>29.901.344.618,20</b>	<b>138.144.859.728,78</b>

Para se mensurar os efeitos do fim do Voto de Qualidade na arrecadação de tributos federais, simularemos os efeitos dos montantes julgados entre 2017 e 2019 (anos que antecederam a mudança) se o Voto de Qualidade já não existisse nesse triênio. Para isso reproduzimos na tabela 4, abaixo, os

montantes julgados entre 2017 e 2019 desconsiderando os resultados das decisões favoráveis ou parcialmente favoráveis à fazenda ocorridas com Voto de Qualidade.

Tabela 4 - Simulação dos resultados no CARF entre 2017 e 2019 se o Voto de Qualidade não existisse

Ano	Favorável aos autuados	Favorável à fazenda	MONTANTES JULGADOS (A)	PERDAS ESTIMADAS (B)	% de perdas estimadas (B/A)
2017	140.739.140.652,66	129.275.168.949,28	270.014.309.601,94	<b>50.448.489.884,19</b>	<b>18,68%</b>
2018	120.706.942.112,05	158.002.306.277,46	278.709.248.389,51	<b>71.061.349.739,46</b>	<b>25,50%</b>
2019	166.847.459.254,61	134.291.130.001,22	301.138.589.255,83	<b>68.484.775.486,83</b>	<b>22,74%</b>
<b>Perdas estimadas em 3 anos (2017 a 2019)</b>			<b>849.862.147.247,28</b>	<b>189.994.615.110,48</b>	<b>22,36%</b>

OBS.: Os anos de 2020 e 2021 não foram considerados por três motivos: a) Impactos da crise sanitária da COVID; b) paralisações dos servidores da Receita Federal; c) Existência de julgamentos nos dois formatos (com e sem Voto de Qualidade)

Para simularmos as perdas do FPE e FPM entre 2017 e 2019 e projetar as perdas futuras sobre o estoque de contencioso, destacaremos os efeitos do Voto de Qualidade em 2017 somente para os tributos que compõem esses fundos (Imposto s/ Produtos Industrializados – IPI e Imposto de Renda - IR).

Vejamos inicialmente o resultado real de julgamentos de todos os tipos de tributos em 2017:

Tabela 5 – Resultados reais das decisões do CARF em 2017 por tributo

Tributos	Favorável aos autuados	Favorável à Fazenda	Total Geral
CIDE	14.507.299,48	633.331.258,48	647.838.557,96
COFINS	3.801.840.584,98	16.995.192.249,46	20.797.032.834,44
CONTRIBUIÇÕES - VINCULADAS COMEX	169.513.575,21	117.678.625,41	287.192.200,62
CPMF/IPMF	1.599.473,06	34.917.060,89	36.516.533,95
CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	1.319.279.708,11	10.143.125.360,85	11.462.405.068,96
CSLL	1.231.665.698,04	2.939.167.177,08	4.170.832.875,12
FINSOCIAL	106.532.989,14	15.593.094,13	122.126.083,27
II	307.217.468,33	1.166.501.583,27	1.473.719.051,60
IOF	117.731.761,33	705.903.039,02	823.634.800,35
IPI	2.871.189.855,91	7.094.172.494,05	9.965.362.349,96
IPI - VINCULADO COMEX	83.935.062,57	84.113.545,70	168.048.608,27
IRPF	719.684.296,43	4.042.216.879,51	4.761.901.175,94
IRPJ	71.429.390.302,53	114.669.298.186,93	186.098.688.489,46
IRRF	2.640.863.453,45	3.108.859.453,46	5.749.722.906,91
ITR	608.908.400,88	296.010.996,64	904.919.397,52
Não Informado	2.282.376.089,97	15.323.971.737,44	17.606.347.827,41
OUTROS	82.127.810,98	314.140.631,29	396.268.442,27
OUTROS - VINCULADOS COMEX	1.485.725.119,43	1.154.570.413,48	2.640.295.532,91

PASEP	527.795.289,58	124.602.737,77	652.398.027,35
PIS	447.267.311,07	698.130.610,74	1.145.397.921,81
SIMPLES	41.499.217,99	62.161.697,87	103.660.915,86
<b>Total Geral</b>	<b>90.290.650.768,47</b>	<b>179.723.658.833,47</b>	<b>270.014.309.601,94</b>

Façamos uma análise somente dos tributos que compõem o FPE e FPM, acima destacados.

Tabela 6 - Resultados reais dos julgamentos de IPI e IR no CARF em 2017

Tributos	Favorável aos autuados	Favorável à Fazenda	Total Geral
IPI	2.871.189.855,91	7.094.172.494,05	9.965.362.349,96
IPI - VINCULADO COMEX	83.935.062,57	84.113.545,70	168.048.608,27
IRPF	719.684.296,43	4.042.216.879,51	4.761.901.175,94
IRPJ	71.429.390.302,53	114.669.298.186,93	186.098.688.489,46
IRRF	2.640.863.453,45	3.108.859.453,46	5.749.722.906,91
<b>Total Geral</b>	<b>77.745.062.970,89</b>	<b>128.998.660.559,65</b>	<b>206.743.723.530,54</b>

Verifica-se que, dos R\$270 bilhões julgados no CARF em 2017, R\$206 bilhões (76,5%) correspondem aos tributos IR e IPI. Agora, vejamos os resultados dos julgamentos para o mesmo ano de 2017 (somente dos tributos IPI e IR) se não existisse o Voto de Qualidade:

Tabela 7 - Simulando os resultados dos julgamentos de IPI e IR no CARF em 2017 - sem o Voto de Qualidade

Tributos	Favorável aos autuados	Favorável à Fazenda	Total Geral
IPI	3.297.546.878,02	6.667.815.471,94	9.965.362.349,96
IPI - VINCULADO COMEX	83.935.062,57	84.113.545,70	168.048.608,27
IRPF	2.066.472.283,37	2.695.428.892,57	4.761.901.175,94
IRPJ	104.730.784.000,18	81.367.904.489,28	186.098.688.489,46
IRRF	3.017.805.833,06	2.731.917.073,85	5.749.722.906,91
<b>Total Geral</b>	<b>113.196.544.057,20</b>	<b>93.547.179.473,34</b>	<b>206.743.723.530,54</b>

Ou seja, dos R\$ 50,44 bilhões de perdas se não existisse o Voto de Qualidade em 2017, **R\$35,45 bilhões** (R\$128.998.660.559,65– R\$93.547.179.473,34) se concentrariam nos tributos que compõem a base dos FPE e FPM. Este resultado representa **70,27%** (setenta vírgula vinte e sete por cento) das perdas estimadas totais e este percentual serve à estimativa do estabelecimento de um “Valor Médio de Perdas” para o IR e IPI que detalharemos mais à frente.

### 3.1.1 – Estimativa de “Perdas Mínimas” no FPE e FPM se não existisse o Voto de Qualidade nos anos de 2017 a 2019

Para reduzir riscos de equívocos da simulação, adotamos um critério metodológico projetando o que seria a “Perda Mínima” com o fim do Voto de Qualidade para os tributos IPI e IR no ano de 2017. Seremos mais rigorosos com os valores de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, destacados na Tabela 5 acima. Apesar de constarem, nos dados de controle de julgamentos, processos específicos para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (sexta linha de dados na Tabela 5), vamos considerar que todo o crédito tributário referente ao IRPJ seja resultante de autuações fiscais de IRPJ mas com reflexos que dão origem também a autuações de CSLL.

Em síntese, vamos considerar que em todo o crédito tributário de IRPJ ali destacado (R\$186 bilhões) tem uma parte que é CSLL, tributo que não contribui para a composição do FPE e FPM. Quando autuações fiscais fazem lançamentos conjuntos de IRPJ e CSLL, o valor da irregularidade (uma omissão ou dedução indevida, por exemplo) se constitui numa Base de Cálculo sobre a qual é calculado o IRPJ de 25% (vinte e cinco por cento) e a CSLL de 9% (nove por cento). Ou seja, quando consideramos a soma das duas alíquotas cobradas, 34% (trinta e quatro por cento), o IRPJ corresponde, aproximadamente, a 74% (setenta e quatro por cento) e a CSLL corresponde, aproximadamente, a 26% (vinte e seis por cento) do montante da autuação.

Façamos então a recomposição dos valores de resultados reais dos julgamentos de IPI e IR no CARF em 2017, constante na Tabela 6, excluindo 26% que corresponderiam à CSLL. Desta forma os valores correspondentes ao IPI e IR julgados em 2017 seriam os seguintes:

Tabela 8 - Resultados reais dos julgamentos de IPI e IR no CARF em 2017 - excluindo possível CSLL

Tributos	Favorável aos autuados	Favorável à Fazenda	Total Geral
IPI	2.871.189.855,91	7.094.172.494,05	9.965.362.349,96
IPI - VINCULADO COMEX	83.935.062,57	84.113.545,70	168.048.608,27
IRPF	719.684.296,43	4.042.216.879,51	4.761.901.175,94
IRPJ	52.857.748.823,87	84.855.280.658,33	137.713.029.482,20
IRRF	2.640.863.453,45	3.108.859.453,46	5.749.722.906,91
<b>Total Geral</b>	<b>77.745.062.970,89</b>	<b>99.184.643.031,05</b>	<b>176.929.706.001,94</b>

Nessa hipótese mais conservadora, dos R\$270 bilhões julgados no CARF em 2017, R\$176 bilhões corresponderiam aos tributos IR e IPI. Vejamos a nova estimativa de resultados dos julgamentos para o mesmo ano de 2017 (somente dos tributos IPI e IR) se não existisse o Voto de Qualidade:

Tabela 9 - Simulando a "Perda Mínima" nos julgamentos de IPI e IR no CARF em 2017 - sem o Voto de Qualidade

Tributos	Favorável aos autuados	Favorável à Fazenda	Total Geral
IPI	3.297.546.878,02	6.667.815.471,94	9.965.362.349,96
IPI - VINCULADO COMEX	83.935.062,57	84.113.545,70	168.048.608,27
IRPF	2.066.472.283,37	2.695.428.892,57	4.761.901.175,94
<b>IRPJ</b>	<b>77.500.780.160,13</b>	<b>60.212.249.322,07</b>	<b>137.713.029.482,20</b>
IRRF	3.017.805.833,06	2.731.917.073,85	5.749.722.906,91
<b>Total Geral</b>	<b>85.966.540.217,15</b>	<b>72.391.524.306,13</b>	<b>158.358.064.523,28</b>

Assim, mesmo utilizando de critérios bastante rigorosos, se não existisse o Voto de Qualidade em 2017, dos R\$50,43 bilhões de perdas totais, **R\$26,79 bilhões** (R\$99.184.643.031,05 – R\$72.391.524.306,13) se concentrariam nos tributos que compõem a base dos FPE e FPM.

A proporção entre perdas estimadas totais e perdas estimadas para IPI e IR corresponde a **53,12%** (cinquenta e três inteiros virgula doze por cento) e servirá para mensurar as Perdas Mínimas futuras de IPI e IR que compõem o estoque de contencioso atual.

### 3.1.2 - Simulando as perdas de IPI e IR no triênio 2017-2019, se não existisse Voto de Qualidade

Importando a simulação de perdas da Tabela 4 e aplicando a mesma proporção do ano de 2017, temos a estimativa média de perdas para os anos de 2018 e 2019 correspondentes aos tributos IPI e IR.

Tabela 10 - Simulação de Perdas Médias com IPI e IR no CARF no triênio 2017-2019 - sem o Voto de Qualidade

Ano	Perdas Estimadas (todos os tributos)	Participação de IPI e IR	Perdas Médias Estimadas (IPI e IR)
2017	50.433.968.843,47	70,27%	35.451.481.086,31
2018	71.061.349.739,46	70,27%	49.936.680.008,45
2019	68.484.775.486,83	70,27%	48.126.053.494,27
<b>Totais</b>	<b>189.980.094.069,76</b>	<b>70,27%</b>	<b>133.514.214.589,02</b>

Verifica-se que se não existisse o Voto de Qualidade no CARF entre 2017 e 2019, a fazenda pública teria perdido créditos tributários com IPI e IR em montante superior a **R\$133 bilhões**.

A simulação de "Perda Mínima", sem o Voto de Qualidade no triênio 2017-2019, seria:

Tabela 11 - Simulação de Perdas Mínimas com IPI e IR no CARF no triênio 2017-2019 - sem o Voto de Qualidade

Ano	Perdas Estimadas (todos os tributos)	Participação de IPI e IR	Perdas Mínimas Estimadas (IPI e IR)
2017	50.448.489.884,19	53,12%	26.798.237.826,48
2018	71.061.349.739,46	53,12%	37.747.788.981,60
2019	68.484.775.486,83	53,12%	36.379.112.738,60
<b>Totais</b>	<b>189.994.615.110,48</b>	<b>53,12%</b>	<b>100.925.139.546,69</b>

O impacto sobre esses dois tributos merece destaque porque, além de prover recursos fiscais à União, constituem o FPE e o FPM. Conforme incisos I e II do art. 159 da Constituição Federal, 50% (cinquenta por cento) da arrecadação destes dois tributos são destinados aos FPE, FPM e programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Ao FPE são destinados **21,5%** e ao FPM são destinados **24,75%** na forma abaixo, conforme Decisão Normativa - TCU Nº 196, de 24 novembro de 2021.<sup>x</sup>

Tabela 12 - Composição dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios

Denominação	Participação Percentual	
	Imposto de Renda (IRPJ, IRPF e IRRF)	Imposto s/ Produtos Industrializados (IPI)
Fundo de Participação dos Municípios (FPM)	22,5	22,5
Fundo de Participação dos Municípios (FPM)*	1	1
Fundo de Participação dos Municípios (FPM)**	1	1
Fundo de Participação dos Municípios (FPM)***	0,25	0,25
<b>T O T A L</b>	<b>24,75</b>	<b>24,75</b>

Fonte: Constituição Federal, art. 159, inciso I, alíneas "b", "d", "e" e "f".

\* Será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano (Emenda Constitucional 55, de 2007).

\*\* Será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano (Emenda Constitucional 84, de 2014).

\*\*\* Será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de 2022 (art. 2º da Emenda Constitucional 112, de 2021).

No triênio 2017-2019, se não existisse o Voto de Qualidade no CARF, as perdas médias e mínimas aos FPE e FPM, somariam **R\$ 61,7 bilhões** e **R\$ 46,76 bilhões**, respectivamente, na forma detalhada abaixo:

Tabela 13 - Simulação de perdas Médias e Mínimas para o FPE e FPM entre 2017-2019 - sem o Voto de Qualidade

Perdas estimadas	Perdas estimadas totais (IPI e IR)	Perdas FPE (21,5%)	Perdas FPM (24,75%)	Totais
Perdas Médias	133.514.214.589,02	28.705.556.136,64	33.044.768.110,78	<b>61.750.324.247,42</b>
Perdas Mínimas	100.925.139.546,69	21.698.905.002,54	24.978.972.037,81	<b>46.677.877.040,34</b>

Vejamos o impacto que o fim do Voto de Qualidade ocasionará nestes fundos, projetando a as Perdas Médias e Mínimas sobre o estoque do contencioso fiscal administrativo atual.

### **3.2 – Projeção de perdas futuras nos Fundos de Participação dos Estados e Municípios sem o Voto de Qualidade**

Conforme dados abertos (abril/2023), o estoque atual do contencioso administrativo fiscal federal atinge **R\$1,351 trilhão**, sendo: **R\$ 1,091 trilhão** no CARF <sup>xi</sup>, mais **R\$ 0,260 trilhão** na 1ª Instância (DRJs).<sup>xii</sup>

Para as projeções de perdas que o fim do Voto de Qualidade no CARF causará nos Fundos de Participação dos Estados e Municípios nos próximos anos, usamos a seguinte operação metodológica:

- a) Para a Projeção de Perdas com todos os tributos, aplica-se ao montante do estoque atual de contencioso (**R\$1,351 trilhão**) o menor percentual das estimativas perdas identificadas na simulação sem o Voto de Qualidade dos anos de 2017 a 2019, constante na Tabela 4 (**18,68%**);
- b) Para a Projeção de Perdas Médias com IPI e IR deste estoque de contencioso, aplica-se o percentual de participação destes tributos na simulação de perdas para 2017 (**70,27%**), constante na Tabela 10;
- c) Para a Projeção de Perdas Mínimas com IPI e IR sobre o estoque de contencioso, aplica-se o percentual de participação destes tributos na simulação de perdas para 2017 (**53,12%**), constante na Tabela 11;
- d) Para a Projeção de Perdas Médias e Mínimas com o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE, aplica-se o percentual de **21,50%**, previsto na Constituição Federal;
- e) Para a Projeção de Perdas Médias e Mínimas com o Fundo de Participação dos Municípios, aplica-se o percentual de **24,75%** constante na Decisão Normativa - TCU Nº 196;
- f) Para a Projeção de Perdas Médias e Mínimas por Estados e Distrito Federal sobre o atual estoque de contencioso, são aplicados os coeficientes constantes no Anexo I da Decisão Normativa TCU Nº 203, de 22 de março de 2023. Esta projeção de perdas para os Estados está contida nos Anexos I e II, que são parte desta Nota Técnica;
- g) Para a Projeção de Perdas para os Municípios, são aplicados os coeficientes constantes nos Anexos IV (FPM - capitais) e Anexos VI e IX (FPM – interior) constantes da Decisão Normativa TCU Nº 196, de 24 de novembro de 2021. As projeções de perdas para os municípios estão contidas no Anexo III (capitais), Anexos IV a XXX (Interior – todos os municípios) que são partes desta Nota Técnica.<sup>xiii</sup>

Com os critérios metodológicos supra destacados, façamos as projeções sobre o estoque atual de contencioso fiscal, somados 1ª. instância (DRJs) e 2ª. e 3ª. instâncias (CARF).

Assim, a projeção de perdas sem o Voto de Qualidade sobre o estoque de todos os tributos do contencioso administrativo fiscal é a seguinte:

Tabela 14 - Projeção de perdas totais sem o Voto de Qualidade no CARF

Estoque total de Contencioso Administrativo Fiscal	R\$1.351.345.643.247,21
Percentual estimado de perdas sobre todos os tributos	18,68%
<b>Projeção de perdas para todos os tributos sem o Voto de Qualidade</b>	<b>R\$252.431.366.158,58</b>

A projeção de perdas com Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados somados é a seguinte:

Tabela 15 - Projeção de Perdas de IPI e IR sobre o estoque de contencioso - sem o Voto de Qualidade

Projeção de perdas para todos os tributos	Projeção de perdas <b>Médias</b> (70,27%)	Projeção de perdas <b>Mínimas</b> (53,12%)
252.431.366.158,58	177.434.007.272,87	134.091.541.703,44

As projeções de perdas para os Fundos de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM) são as seguintes:

Tabela 16 - Perdas projetadas para FPE e FPM sobre estoque de contencioso com fim do Voto de Qualidade no CARF

Perdas projetadas	Perdas projetadas totais (IPI e IR)	Perdas FPE (21,5%)	Perdas FPM (24,75%)	Perdas Totais (FPE + FPM)
<b>Médias</b>	177.434.007.272,87	<b>38.148.311.563,67</b>	<b>43.914.916.800,03</b>	82.063.228.363,70
<b>Mínimas</b>	134.091.541.703,44	<b>28.829.681.466,24</b>	<b>33.187.656.571,60</b>	62.017.338.037,84

Para se obter as perdas projetadas individualizadas por estados, distrito federal e municípios, foram utilizados os coeficientes divulgados pelo Tribunal de Contas da União – TCU.

Os resultados apurados se encontram nos seguintes anexos:

[Anexo I - PROJEÇÃO DE PERDAS TOTAIS POR ESTADO - SOMA DE FPE + FPM Capitais + FPM Interior](#)

[Anexo II - PROJEÇÃO DE PERDAS PARA OS ESTADOS - FPE](#)

[Anexo III - PROJEÇÃO DE PERDAS DAS CAPITAIS - FPM Capitais](#)

[Anexo IV - PROJEÇÃO DE PERDAS E COEFICIENTES NOS ESTADOS - FPM Interior](#)

[Anexos V ao XXX – PROJEÇÃO DE PERDAS DOS MUNICÍPIOS – Por Estado](#)

<sup>i</sup>[https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/estoque\\_processos.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/estoque_processos.aspx) Acesso em 17 mai 2022

<sup>ii</sup>[https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/relatorio\\_contencioso\\_2021\\_1637331012.pdf](https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/relatorio_contencioso_2021_1637331012.pdf) em 04 jul 2022

<sup>iii</sup> SILVEIRA, Ricardo Fagundes da; **Muito além da Zelotes**: as disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017. 2019.p. 305 Dissertação de Mestrado. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/204563>

<sup>iv</sup> BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Nota Técnica**. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

<sup>v</sup> Tabela 19, Nota Explicativa 2.2.2 às Demonstrações Contábeis Consolidadas da União para o ano de 2016. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>.

---

Notas e referências bibliográficas:

<sup>vi</sup> <https://www.conjur.com.br/dl/diretora-ocde-defende-voto-qualidade.pdf>

<sup>vii</sup> LAW BUSINESS RESEARCH LTD. **The Tax Disputes and Litigation Review**. London, United Kingdom, Sixth Edition, Mar2018. Disponível em: <https://thelawreviews.co.uk/edition/1001302/thetax-disputes-and-litigation-review-edition-6>. Acesso em: 31 out. 2018.

<sup>viii</sup> OCDE. **Tax Administration 2015**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en). Acesso em: 31 out 2018

<sup>ix</sup> **SILVEIRA**, Ricardo Fagundes da, op. cit.

<sup>x</sup> Coeficientes FPE e FPM | Portal TCU. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/transferencias-constitucionais-e-legais/coeficientes-fpe-e-fpm/>

<sup>xi</sup> <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202305-final.pdf>

<sup>xii</sup> <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/contencioso-administrativo-de-primeira-instancia> em 16/06/2023

<sup>xiii</sup> O anexo V da Decisão Normativa TCU 196 não foi considerado nas projeções em função da pouca relevância do FPM “Reserva” na previsão do Tesouro Nacional constante no Decreto nº 11.457/2023. A previsão deste FPM – Reserva é de R\$5,54 bilhões num total previsto de R\$288 bilhões (0,19%).

<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>