

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**LEONARDO MACÊDO E SILVA**

**DA ANÁLISE DO VOTO DE QUALIDADE NO ÂMBITO DO CARF: UM ESTUDO  
PRINCIPIOLÓGICO E DE ABORDAGEM DOGMÁTICA PARA VERIFICAR A SUA  
APLICAÇÃO E LEGITIMIDADE**

**SÃO CRISTÓVÃO  
2020**

**LEONARDO MACÊDO E SILVA**

**DA ANÁLISE DO VOTO DE QUALIDADE NO ÂMBITO DO CARF: UM ESTUDO  
PRINCIPIOLÓGICO E DE ABORDAGEM DOGMÁTICA PARA VERIFICAR A SUA  
APLICAÇÃO E LEGITIMIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado, na forma de monografia, ao  
Curso de Direito da Universidade Federal  
de Sergipe como exigência parcial para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito,  
tendo como área de concentração o  
Direito Tributário

Orientador: Professor Edmilson da Silva  
Pimenta

**SÃO CRISTÓVÃO**

**2020**

**LEONARDO MACÊDO E SILVA**

**DA ANÁLISE DO VOTO DE QUALIDADE NO ÂMBITO DO CARF: UM ESTUDO  
PRINCIPIOLÓGICO E DE ABORDAGEM DOGMÁTICA PARA VERIFICAR A SUA  
APLICAÇÃO E LEGITIMIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, na forma de monografia, ao Curso de Direito da Universidade Federal de Sergipe como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, tendo como área de concentração o Direito Tributário

São Cristóvão-SE, 23 de dezembro de 2020

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Edmilson da Silva Pimenta

---

Professora Dra. Tanise Zago Thomasi

---

Professor Me. Arnaldo de Aguiar Machado Júnior

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por tudo que ele tem feito por mim nesta vida. Cada momento, bom ou ruim, é uma experiência da qual podemos tirar sabedoria para seguir o nosso caminho e ajustar a nossa rota para cumprir o nosso propósito, e, hoje, me permito seguir cada vez mais um propósito e esta força que é maior do que eu.

Gostaria de agradecer a todos em minha família, que me apoiaram, cada um da forma que acreditou ser apropriada e necessária. Sei que temos passado por momentos complicados de transformação, mas iremos passar para a próxima fase. Amo cada um de vocês.

Aos amigos, colegas, professores e todos que, pelo meio acadêmico, passaram pela minha vida e deixaram algum tipo de marca, meus sinceros agradecimentos pela companhia, ajuda, risadas, caronas para casa, compartilhamento de lanches nos momentos de fome e ensinamentos. Sei que poderia ter aproveitado, muito mais, alguns momentos, e faço disso uma grande aprendizagem.

Faço aqui questão de mencionar diretamente os meus queridos Dedé Argolo, Renatinha Souza e Dalyne Fiel, dentre as inúmeras pessoas que passaram por mim na Faculdade. Não sei o que eu faria sem vocês na UFS, sinceramente.

Também um agradecimento especial aos meus professores na UFS, em especial: Carlos Augusto, mestre na arte do Direito Constitucional, mas, principalmente, em pontualidade, pois tenho até hoje as lições de se chegar às 5 horas (da tarde); João Hora Neto, o maior contador de histórias do Direito Civil, não havendo para mim uma outra forma de se estudar; Edmilson Pimenta, professor, amigo e orientador, que me deixou muito bem à vontade para trocarmos conversas e realizar o presente trabalho.

Aos meus amigos pessoais, cada um por motivos extraordinários, que levariam dezenas de páginas para serem descritos aqui, deixo os meus agradecimentos pelo apoio, risadas, conversas, brigas e momentos incríveis. Obrigado, Victor, Gabriel, Maiara e Alexandria.

Aos meus mentores pessoais, Normando Cerqueira e Luiz Henrique, por todo o ensinamento, amizade e impacto que fizeram em minha vida, a minha gratidão. Agradeço, também, a Pablo Marçal, por me falar tantas vezes para eu cuidar de

minha vida, pois, depois que eu o conheci, acelerei exponencialmente a finalização de minha monografia. Aproveito o espaço para agradecer aos profissionais terapeutas que passaram por mim até o momento, Josefa, Felipe e Paula, pela evolução que tive.

Jamais poderia deixar de agradecer a Jorbênia, mãe de minha filha, e claro, à minha linda princesa e futura rainha, que governará na Terra, Maria Melina, o ser humano que me fez acreditar em Deus e em mim mesmo. Obrigado, filha. Decidi me tornar homem depois que você entrou na minha vida, e, hoje, vivo para te mostrar como é ser uma pessoa extraordinária.

Por fim, agradeço a você, leitor, por ter tomado seu tempo para conferir estes singelos, porém, enormes agradecimentos.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise do mecanismo do voto de qualidade (voto duplo), sobretudo sua utilização no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tribunal administrativo fiscal previsto no processo administrativo tributário federal, como 2ª e última instância. Pretende-se demonstrar que esta forma de desempate, alvo de duras críticas desde o período pós-Operação Zelotes, é evidentemente ilegítima, sendo irrazoável e inadequada, sem falar de que não é democrática e viola o devido processo legal. Inicialmente, será o leitor introduzido à importância da arrecadação de impostos, bem como ao processo fiscal, sistema responsável por dirimir eventuais litígios que surgem a partir de um erro do fisco ou da insatisfação do contribuinte. Em sequência, será estudado o Processo Administrativo Fiscal (PAF), exclusivamente na esfera federal, apresentando as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e o CARF, órgãos componentes, e, em seguida, serão estudados os princípios constitucionais e infraconstitucionais pertinentes. Será examinado o voto de qualidade, explicando-o e debatendo a sua ilegitimidade, por um olhar principiológico constitucional e processual fiscal, bem como pelo exame da jurisprudência pertinente, pela pesquisa de dados e, claro, pelo embasamento doutrinário necessário. Ao final, são trazidas algumas propostas legislativas para a resolução do problema suscitado e será formulada uma sugestão para solução do problema, com base no que foi analisado e discutido ao longo do texto, para uma saudável esgrima argumentativa e troca de ideias.

Palavras-chave: Direito Tributário. Processo administrativo tributário federal. CARF. Voto de qualidade.

## **ABSTRACT**

The present paper aims to analyze the mechanism of the quality vote (double vote), especially in its use within the scope of CARF, the administrative tax court present in the federal tax administrative process as the second and last instance. It is intended to demonstrate that this tiebreaker, target of harsh criticism since the post-Operation Zelotes period, is evidently illegitimate, unreasonable and inadequate, not to mention that it is not democratic and violates due process of law. Initially, the reader will be introduced to the importance of tax collection, as well as to the tax process, a system responsible for guiding the resolution of any disputes that arise from an error by the tax authorities or the taxpayers' dissatisfaction. In sequence, we will delve into the tax administrative process, exclusively in its federal sphere, presenting the DRJ and CARF, component agencies, and then we will present the constitutional and infraconstitutional principles pertinent to the present study, concluding the basic theoretical structural part. From that point on, we will deal incisively with the quality vote, explaining it and debating its illegitimacy through the constitutional and tax process principles, as well as through the collection of pertinent jurisprudence, data research and, of course, the necessary doctrinal basis. At the end, some legislative proposals are gathered for the resolution of the problem presented, and a suggestion of an alternative is formulated and recorded, based on what was analyzed and discussed throughout the text, as a contribution to a healthy argumentative fencing and exchange of ideas.

**Keywords:** Tax Law. Federal tax administrative process. CARF. Quality vote.

## **LISTA DE TABELAS**

- Tabela 1. Relação entre as decisões totais e as tomadas por voto de qualidade.....61
- Tabela 2. Relação entre as decisões favoráveis à Fazenda e a linha do tempo..61-62

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|        |  |
|--------|--|
| ADI    | Ação Direta de Inconstitucionalidade                             |
| AgR    | Agravo Regimental  |
| AI     | Agravo de Instrumento  |
| Art.   | Artigo   |
| Aprox. | Aproximada   |
| CADE   | Conselho Administrativo de Defesa Econômica                      |
| CARF   | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais                      |
| CF     | Constituição Federal   |
| CPI    | Comissão Parlamentar de Inquérito                                |
| CSC    | Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros    |
| CSRF   | Câmara Superior de Recursos Fiscais                              |
| CTN    | Código Tributário Nacional                                       |
| DF     | Distrito Federal   |
| DRJ    | Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento             |
| E.     | Egrégio  |
| EDMS   | Embargos de Declaração em Mandado de Segurança                   |
| FGV    | Faculdade Getúlio Vargas   |
| ME     | Ministério da Economia   |
| MF     | Ministério da Fazenda  |
| MP/MPV | Medida Provisória  |
| Nº     | Número   |
| OAB    | Ordem dos Advogados do Brasil                                    |
| Op.    | Operação   |
| PAF    | Processo Administrativo Fiscal                                   |
| PEC    | Proposta de Emenda Constitucional                                |
| PGR    | Procuradoria-Geral da República                                  |
| RFB    | Receita Federal do Brasil  |
| RICARF | Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| SP     | São Paulo  |
| STF    | Supremo Tribunal Federal   |
| TATE   | Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco       |

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b> .....   | <b>12</b> |
| <b>2 DA NECESSIDADE DO PROCESSO FISCAL</b> .....  | <b>14</b> |
| 2.1 A relação entre a sociedade, o Estado e a cobrança de tributos .....  | 14        |
| 2.2 Dos mecanismos de fiscalização e resolução de conflitos entre o fisco e o contribuinte .....  | 16        |
| 2.3 Processo <i>versus</i> procedimento .....   | 18        |
| <b>3 DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO BRASIL E O CARF</b> .....   | <b>21</b> |
| 3.1 Aspectos iniciais .....   | 21        |
| 3.2 Das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJs .....  | 25        |
| 3.3 Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF .....   | 28        |
| <b>4 DO ASPECTO PRINCÍPIOLÓGICO</b> .....   | <b>35</b> |
| 4.1 Da valorização e aplicação dos princípios norteadores .....   | 35        |
| 4.2 Do devido processo legal .....  | 37        |
| 4.3 Da imparcialidade .....   | 40        |
| 4.4 Da colegialidade .....  | 43        |
| 4.5 Da razoabilidade e proporcionalidade .....  | 45        |
| 4.6 Da devida fundamentação das decisões .....  | 48        |
| 4.7 Da legalidade .....   | 51        |
| 4.8 Do Duplo grau de jurisdição .....   | 53        |
| 4.9 Do <i>in dubio pro</i> contribuinte .....   | 56        |
| <b>5 DO VOTO DE QUALIDADE E A QUESTÃO DO DESEMPATE NA FASE RECURSAL DO PAF</b> .....  | <b>58</b> |
| 5.1 Do conceito, funcionamento até as modificações legislativas de 2020 e utilização em decisões antes e depois da Operação Zelotes ..... | 58        |
| 5.2 Das polêmicas relacionadas ao sistema de desempate .....  | 64        |
| 5.3 Novos rumos na questão do desempate a partir da Lei nº 13.988/20 e a Portaria ME nº 260/20 .....                                      | 74        |
| <b>6 DAS ALTERNATIVAS E SOLUÇÕES AO VOTO DE QUALIDADE</b> .....   | <b>80</b> |
| 6.1 Propostas já em andamento pelo poder legislativo .....  | 80        |
| 6.2 Uma solução com propostas viáveis ao voto de qualidade .....  | 84        |
| <b>7 CONCLUSÃO</b> .....  | <b>88</b> |
| <b>8 REFERÊNCIAS</b> .....  | <b>90</b> |

“Impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada.”

**Oliver Wendell Holmes Jr. (☆ 1841 – † 1935).**

**O “Grande Dissidente”. Jurista Americano.**

## 1 INTRODUÇÃO

A arrecadação tributária é uma das atividades mais importantes para a manutenção do Estado e obtenção de recursos a serem empregados na construção do bem comum.

Entretanto, tal atividade é criticada e desvirtualizada, sendo vista como um mal necessário. Com isso, surgem, por muitas vezes, discordâncias entre o fisco e o contribuinte, devendo esta contenda ser solucionada de alguma forma. Para tanto, temos o processo administrativo fiscal, que cuidará de instâncias administrativas de resolução de litígios, com a vantagem de menor custo, celeridade e menor grau de desgaste para o contribuinte.

É nesse contexto que se insere o presente trabalho, que trata do processo administrativo fiscal, mais precisamente do órgão que reúne a segunda instância e a instância especial: o CARF.

Com isso, haverá um aprofundamento no estudo do prejuízo ao contribuinte e ao próprio processo administrativo fiscal, em razão da utilização do mecanismo de desempate, chamado de voto de qualidade, no qual o Presidente do CARF tem, na prática, o seu voto duplicado, para se chegar a uma maioria ficta. Há pesadas críticas à utilização desse voto duplo, sobretudo após a Operação Zelotes. Assim, há que se destacar a relevância da presente análise, levando-se em conta o impacto na Administração Pública e nos direitos fundamentais do administrado.

O presente trabalho tem como objetivo geral a análise do voto de qualidade no âmbito do tribunal administrativo federal, inclusive o prejuízo causado ao contribuinte e à confiança na Administração Pública.

Como objetivos específicos, temos os seguintes: conceituar e descrever o processo administrativo fiscal, juntamente com os órgãos que compõem a sua esfera federal, em especial o CARF; apresentar os princípios constitucionais e infraconstitucionais pertinentes ao tema; explicar o voto de qualidade e desenvolver a questão de sua utilização e suas polêmicas; debater acerca de projetos e possíveis soluções como alternativas ao atual *modus operandi* de desempate no CARF.

Diante das críticas de ilegitimidade e inadequação, em relação ao voto duplo, tendo em vista o prejuízo à confiabilidade e à segurança jurídica do contribuinte e ao próprio sistema do processo administrativo fiscal, este trabalho se justifica diante da

análise da utilização do voto de qualidade nas decisões do CARF, em uma contribuição para a sociedade, visando chegar a uma alternativa ao atual critério de desempate.

Quanto à metodologia utilizada para se chegar ao resultado final do presente texto, principalmente no tocante à análise do objeto de estudo, que é o voto de qualidade, temos a realização de uma abordagem principiológica sobre o tema, para verificar, por um viés conceitual e epistemológico, os fundamentos dos princípios constitucionais e infraconstitucionais pertinentes ao tema, colocando-os de frente com os efeitos causados pela aplicação do voto duplo.

A análise de coerência do voto de qualidade foi feita com forte abordagem dogmática, incluindo a colheita doutrinária, jurisprudencial e legislativa. Em tempo, temos ainda uma pesquisa empírica de breves dados e comentários, levando-se em conta as decisões do CARF, com foco nas turmas especiais da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), quanto à utilização do voto duplo, entre um período pouco antes e pouco depois do contexto histórico da Operação Zelotes.

Por fim, este trabalho de conclusão de curso estrutura-se a partir de um breve apanhado conceitual e histórico sobre a arrecadação tributária, com um panorama geral acerca do processo administrativo fiscal e diferenças entre processo e procedimento. No terceiro capítulo, será abordado o contencioso administrativo federal, apresentando as suas instâncias, com ênfase no CARF. Em seguida, sob o ponto de vista teórico, será examinado cada um dos princípios que se relacionam com o tema proposto, e, no quinto capítulo da monografia, será estudado o voto de qualidade, suas questões polêmicas e modificações legislativas que ocorreram no decorrer da confecção do presente texto. Derradeiramente, no sexto capítulo, serão vistos os projetos de lei e uma alternativa formulada a partir de sugestões colhidas ao longo do estudo.

## 2 DA NECESSIDADE DO PROCESSO FISCAL

### 2.1 A relação entre a Sociedade, o Estado e a cobrança de tributos

Desde o surgimento do Estado Moderno, a história do ser humano reconhece, via de regra, como legítima, a cobrança do tributo. Tal prática visa à utilização desta prestação pecuniária na realização de melhorias de que a sociedade necessita, de forma a atingir o bem estar social. Vejamos o que fala Regina Helena Costa:

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades. (COSTA, 2018, p. 27)

Ora, o Estado não possui a capacidade de se gerir sozinho, a partir de recursos próprios daqueles que momentaneamente representam a sociedade administrada. A Administração Pública, principalmente quando se fala em um Estado Democrático, é uma estrutura sistêmica voltada para servir a população, e, como bem afirma Leandro Paulsen (2019, p. 19), por ser “instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos.”

Portanto, os valores arrecadados, denominados como tributos, foram idealizados para serem revertidos para o próprio contribuinte, na forma de recurso gerido pelo Estado.

Até os dias atuais, o *modus operandi* da cobrança desses tributos acontece de maneira relativamente semelhante: por uma série de mecanismos, seja pela implementação de impostos na comercialização de uma infinidade de produtos ou serviços, taxas de utilização de coisa pública, contribuições de espécie trabalhista, dentre outros possíveis, o Estado arrecada de cada cidadão-contribuinte uma certa quantia referente ao evento que a gerou.

Esses eventos estão postos na lei tributária como hipóteses de incidência, e são justamente, em simples palavras, as descrições legais de um fato, com previsão abstrata, e que, se acontecerem no mundo real, podem resultar na arrecadação dos tributos devidos.

Tributação, então, é uma obrigação legal na qual, ao se concretizar o que é descrito em dispositivo normativo, a hipótese de incidência, nasce e torna-se devida (COSTA, 2018).

Feita essa tributação, o Estado irá contabilizar o dinheiro que fora arrecadado, para, em tese, entregá-lo novamente à população, na forma de serviços públicos de qualidade, atendimento ao cidadão em geral, geração de novos empregos, enfim, conforme menção anterior, buscar o bem comum para todos, prezando pelo bem estar de seus administrados.

Para dar mais validade e confiabilidade a esta sistemática, ao longo das sociedades humanas foram criadas leis para regular e guiar a tributação. O ramo do direito que cuida desta seara, no sentido de abordar a arrecadação compulsória para a captação de recursos que mantenham a atuação estatal, chama-se direito tributário (SEGUNDO, 2018) e, através primeiramente da Constituição Federal, como é o caso do Brasil, fala-se na obrigatoriedade do pagamento dos tributos.

Tal medida é necessária, pois aqueles que representam a sociedade, fazendo assim parte do corpo estatal, são seres humanos sujeitos à falibilidade, como todos de nossa espécie, portanto a ciência legal é invocada para balizar os atos da Administração Pública (SEGUNDO, 2018).

E assim, a partir da lei e da “necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do poder público” (PAULSEN, 2019, p. 47), temos a característica compulsória do pagamento de tributos, uma vez que, com a intensa atividade estatal e crescimento de seus serviços voltados à população, é necessária uma arrecadação, em pecúnia, de uma parte do patrimônio dos administrados, para que estes recebam de volta, por direito, os serviços prestados pela Administração Pública, tais como os descritos nos direitos fundamentais, sociais etc.

Portanto, é legítima a ação arrecadadora do Estado perante os contribuintes, desde que se tenha uma justa, adequada e fundamentada tributação, ao mesmo tempo em que esse dinheiro é utilizado para criar ou melhorar os serviços públicos prestados à sociedade.

## 2.2 Dos mecanismos de fiscalização e resolução de conflitos entre o fisco e o contribuinte

Para que a sistemática da arrecadação de tributos funcione, é necessário que haja uma fiscalização por parte do Estado, uma vez que é importante para a manutenção das atividades estatais. Helena Costa argumenta o seguinte, fazendo um paralelo com a arrecadação tributária:

*A fiscalização tributária, por primeiro, consubstancia poder-dever do Estado. Exatamente por consistir o dever de pagar tributos obrigação ex lege, cabe ao Fisco exercer, compulsoriamente, o controle sobre o comportamento dos sujeitos passivos, no sentido de adimplirem suas obrigações. (COSTA, 2018, p. 239)*

Caberá à administração tributária a realização dessa fiscalização e controle arrecadatório de acordo com a legislação, respeitando os limites impostos, se utilizando de seus órgãos fiscalizatórios para verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos contribuintes, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, como empresas ou associações, por exemplo.

Uma vez que é identificado uma ilegalidade referente à tributação, o Estado prontifica-se a agir, indo de encontro ao contribuinte para exigir os tributos não pagos, e possivelmente aplicando-lhe uma multa, se for o caso.

Em uma situação como esta, evidente é o direito que o contribuinte possui de manifestar-se acerca do fato, podendo alegar em sua defesa alguma situação sua que impeça o fisco de lhe cobrar o tributo em sua totalidade, como uma isenção, ou mesmo afirmar que a exação está maior do que deveria ser, desejando litigar quanto à parte do valor cobrado etc.

Surgem, então, conflitos de interesse entre o Estado arrecadador legal de tributos e o contribuinte, na defesa de seu patrimônio e dos seus direitos. Conflitos estes que fogem ao mero ato de elencar dispositivos materiais no direito tributário, sendo necessária uma solução adequada e aberta para a discussão envolvida na lide. É então o momento no qual há a figura do processo, para que seja analisada a busca pelo direito das partes, julgada e pacificada a questão dentro de uma marcha procedimental específica.

Vejamos o pensamento de Machado Segundo:

Em todos esses casos, o simples disciplinamento de condutas através de normas jurídicas não se mostra suficiente para pôr fim aos conflitos de

interesses. Impõe-se a adoção de um mecanismo próprio para garantir a efetividade, no caso concreto, do direito previsto mas não observado. Esse mecanismo, composto de uma série de atos que culminam, se necessário for, na aplicação forçada do direito violado, é denominado processo. (SEGUNDO, 2018, p. 5)

No caso aqui retratado, temos o processo fiscal, no qual o fisco e o contribuinte entram em um combate jurídico, cada uma das partes demonstrando o seu direito perante um órgão julgador.

Dentro da esfera do processo fiscal, existem dois caminhos possíveis para se obter uma solução quanto à lide tributária: o processo judicial, perante o Poder Judiciário e sujeito a uma coisa julgada definitiva, pondo um fim à lide; e o processo administrativo, no qual a própria Administração Pública faz uma espécie de revisão de seu próprio ato, em tese de forma imparcial e contemplando a gratuidade e a coisa julgada de caráter meramente administrativo, sem força definitiva (SEGUNDO, 2018).

Quanto ao processo tributário judicial, temos o seguimento das conhecidas regras do processo comum, baseado no direito processual civil, e de modo geral fazendo um julgamento com uma característica mais superficial, dada a não especialização desse tipo de julgamento (SESSO, 2018, p. 14).

Já com relação ao processo administrativo tributário, a situação conflitante entre o contribuinte e o fisco será analisada administrativamente, a partir de órgãos específicos e em instâncias diferentes, numa espécie de equivalente jurisdicional, segundo Fredie Didier Jr., visto que:

[...] embora se trate de solução por heterocomposição dada por um sujeito imparcial diante de uma situação concreta, faltam-lhe os atributos da aptidão para a coisa julgada material e da insuscetibilidade de controle externo, indefectíveis da atividade jurisdicional. (DIDIER JR, 2015, p. 169)

No presente trabalho nos debruçaremos na seara do processo administrativo fiscal, uma vez que o tema diz respeito a uma sistemática utilizada por um tribunal administrativo federal, o CARF, como veremos mais adiante.

### 2.3 Processo *versus* procedimento

Uma questão que surge quando se fala no campo de atuação administrativa fiscal é quanto a sua nomenclatura, inclusive sendo um ponto de divergência entre os doutrinadores. Afinal, o caminho administrativo de solução fiscal é um processo ou um procedimento?

A definição na escolha entre processo administrativo e procedimento administrativo é importante, tanto para o desenvolvimento prático do direito processual, quanto para o presente trabalho, uma vez que deve ser dada clareza ao significado de ambas denominações e sua implicação na forma processualística.

Pois bem, vejamos como nos introduz Rafael Carvalho Rezende Oliveira acerca desse embate:

A doutrina diverge sobre a nomenclatura ideal: processo ou procedimento administrativo. Por um lado, alguns autores preferem a expressão “procedimento administrativo”, reservando a utilização do termo “processo” para a esfera judicial. Por outro lado, parcela da doutrina utiliza os vocábulos “processo administrativo”. (OLIVEIRA, 2014, p. 320)

Realmente, alguns doutrinadores, considerando que apenas há a existência de processo na esfera jurisdicional, caracterizam-no como expressão de uso exclusivamente quando se está diante do Poder Judiciário. Veja-se que essa visão é retrógrada e contrária à evolução do direito, na qual os poderes partilham entre si mecanismos de funcionamento, não sendo totalmente independentes, mas sim interligados. Tanto é que se verifica atualmente o uso da marcha processual em todos os poderes (CARNEIRO, 2015).

Reconhecem ainda a amplitude de uso do processo os renomados autores Ada Pellegrini, Cândido Rangel Dinamarco e Antônio Carlos De Araújo Cintra:

[...] processo é um conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.). (CINTRA; DINAMARCO; GRINOVER, 1996, p. 280, apud ROCHA, 2010, p. 33)

Partindo desse ponto, vemos que é ultrapassado o pensamento aqui combatido, não sendo exclusividade da função jurisdicional a utilização da marcha processual (ROCHA, 2010).

Temos o mesmo cenário dentro do processo administrativo fiscal, pois segundo o entendimento de Hely Lopes Meirelles, “processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no *âmbito judicial ou administrativo*” (MEIRELLES, 2016, p. 818, grifo nosso).

Encerrada a discussão acerca dessa preliminar e identificada a moderna ambientação do processo, partiremos agora para uma conceitualização da dicotomia processo *versus* procedimento com uma análise mais adequada de seus aspectos e finalidades.

Processo, então, é uma marcha procedimental jurídica determinada a se chegar a uma solução, ter um final, abarcando uma noção teleológica (CARVALHO FILHO, 2018), formado por uma sequência pré-estabelecida de atos, geralmente se tratando de uma lide entre partes adversas ligadas por uma relação processual, havendo vínculo jurídico entre elas (MEDAUAR, 2018).

Quanto ao procedimento, estamos falando da maneira de se proceder, observando-se meramente o modo pelo qual se desenrola um conjunto de atos (DI PIETRO, 2015), não se falando de estar ligado ao conceito de relação jurídica e processual entre partes litigantes, uma vez que é o processo que irá indicá-la (CARVALHO FILHO, 2018).

Vemos, então, que processo e procedimento possuem uma ligação entre si, ambos lidando com um conjunto de atos, porém com enfoques distintos, como bem observa Machado Segundo:

Note-se que, sendo o procedimento o conjunto de atos visto sob seu aspecto formal, servindo assim para designar qualquer série ordenada de atos, e significando a palavra processo esse mesmo conjunto de atos considerado por seu aspecto substancial, no qual as partes em conflito podem interagir na formação de um resultado final, podemos dizer que todo processo é também um procedimento (ou, mais precisamente, desenvolve-se no âmbito de um procedimento), enquanto nem todo procedimento pode ser chamado de processo. (SEGUNDO, 2018, pp. 7-8)

Enquanto que o procedimento busca passar as formalidades, o rito utilizado, o processo destaca a relação processual existente, na qual representará o conflito de interesses e a marcha em direção a uma decisão final.

Com isso, para que tenhamos um processo, é necessário que seja definido um procedimento, o modo pelo qual a marcha processual seguirá, mas para um

conjunto de atos formarem um procedimento, nem sempre haverá um processo, uma lide a ser resolvida.

Visto isso, e entendido que o mecanismo processual não se encontra apenas no âmbito judicial, temos que o mesmo raciocínio se aplica quando partimos para o campo administrativo, e mais precisamente ao processo administrativo fiscal.

Há quase que uma infinidade de atos administrativos que representam meros procedimentos, que representarão alguma vontade da administração, busca de informações, pareceres, pronunciamentos etc., que podem ou não se ordenar visando uma solução final, bem como há aqueles atos vinculados a uma relação processual interligando as partes, nestes casos sendo um processo.

Quando se fala em processo administrativo tributário quer-se dizer, de forma objetiva, o momento no qual haverá a contenda entre o Estado e o contribuinte, cada um apresentando o seu direito, para que seja analisada e julgada a legalidade da tributação realizada. Esta seria a fase contenciosa, que será abordada posteriormente, e que se trata de um processo, diferente do momento anterior, no qual há a mera fiscalização dos atos do contribuinte. É este o pensamento de James Marins:

[...] na atividade administrativa fiscal, o domínio procedimental vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidades e o campo processual terá início somente com a resistência formal do contribuinte a essa pretensão através da impugnação administrativa aos termos do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade. (MARINS, 2014, p. 148, apud RIBEIRO, 2017, p. 16)

Portanto, ao final concordamos com a corrente mais moderna, reconhecendo a existência de processo no âmbito administrativo, mais exatamente a lide fiscal, nos limites do presente trabalho, não sendo um mero procedimento.

### 3 DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO BRASIL E O CARF

#### 3.1 Aspectos iniciais

Conforme brevemente abordado alhures, o processo administrativo fiscal se divide em dois momentos distintos: o gracioso, primeira etapa, na qual há uma movimentação unilateral por parte do fisco no sentido de fiscalizar o contribuinte; e o contencioso, sendo este último o que aqui nos interessa.

O pensamento de Segundo bem ilustra este cenário:

As normas que regulam os atos de fiscalização, o modo como deve ser feita a apuração do montante do tributo devido (lançamento do tributo), o prazo para o contribuinte impugná-lo, a interposição de recursos administrativos, a competência da autoridade julgadora etc. são normas de direito processual em sentido amplo, disciplinando o processo administrativo tributário, que se desenvolve ainda no âmbito da Administração Tributária, inicialmente de forma não contenciosa, em mero procedimento verificado antes da prática do ato de lançamento, e, depois, de modo contencioso, como uma forma de controle interno da legalidade deste, consubstanciando esta última etapa o processo administrativo tributário propriamente dito. (SEGUNDO, 2018, pp. 8-9)

Como se pode ver, na Administração Tributária, tratando-se de processo administrativo fiscal em “sentido amplo”, no sentido de delimitar uma seara do direito, digamos, há o procedimento gracioso, no qual pode vir a gerar uma contenda, que será a fase contenciosa.

Esta fase, como observado na citação supra, é chamada por Segundo de “processo administrativo propriamente dito”, no qual há um conflito implícito entre o administrado e o Estado em meio ao controle de legalidade exercido no processo, e nesse sentido a Administração assume feições jurisdicionais em caráter excepcional (SEGUNDO, 2018).

Vemos que Oliveira (2014), em sua doutrina, também destaca a existência de um processo contencioso ou litigioso.

Ora, não há como não enxergar um conflito, um embate entre o posicionamento do contribuinte, exercendo o seu direito de acreditar que a tributação foi falha, e a postura do Estado, de exercer e alegar a precisão do seu poder-dever de arrecadar. Portanto, não acreditamos que o processo administrativo

fiscal seja apenas uma questão de controle de legalidade do ato arrecadatório, e sim uma verdadeira alternativa no sentido de resolver uma lide de uma maneira menos “sangrenta” e custosa para ambos os lados no Judiciário.

Entretanto, certo é que o modelo de contencioso administrativo brasileiro funciona de uma maneira mista, híbrida, tendo em vista o princípio constitucional da jurisdição *una*<sup>1</sup> (NOBRE JÚNIOR; PIMENTEL, 2016). Segundo este princípio, em qualquer hipótese haverá o controle judicial para apreciação do que é referente ao direito, sendo o único meio de resolução de conflito com capacidade decisória definitiva, formando coisa julgada material.

O contencioso administrativo pátrio gera o que podemos chamar de “coisa julgada administrativa”<sup>2</sup>, tido inclusive como um termo criticado em sua utilização (MELLO, 2009), pois não possui o mesmo efeito da coisa julgada jurisdicional, significando efeitos definitivos da decisão apenas para a Administração Pública, não havendo mais recursos cabíveis (ROCHA, 2010).

Vejamos ainda a seguir uma observação de Celso Antônio Bandeira de Mello, na qual ele ressalta que:

a chamada "coisa julgada administrativa" abrange a irrevogabilidade do ato, mas sua significação é mais extensa. Com efeito, nela se compreende, além da irrevogabilidade, uma irretratabilidade que impede o questionamento do ato na esfera judicial, ao contrário da mera irrevogabilidade, que não proíbe à Administração impugnar em juízo um ato que considere ilegal e não mais possa rever na própria esfera. (MELLO, 2009, p. 452)

Portanto, não só a Administração está impedida de rever administrativamente a matéria, mas também não poderá ingressar com ação judicial.

Por último, acerca do princípio da jurisdição *una*, uma vez ingressando na via judicial, ocorrerá a renúncia da lide administrativa, naquilo que tiver sido discutido judicialmente (mesmo objeto da lide), podendo ser total ou parcial, anterior ou posterior em relação à entrada no processo administrativo (RIBEIRO, 2017).

Pois bem, esta fase contenciosa se inicia, via de regra, com a competente e tempestiva impugnação do lançamento tributário, devendo atender aos requisitos

---

<sup>1</sup> Art. 5º, XXXV, CF: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

<sup>2</sup> Termo primeiramente visto na doutrina de MELLO (2009, p. 452), e posteriormente também foi utilizado por ROCHA (2010, p. 217).

formais indicados na legislação, sendo interposta no período de 30 (trinta) dias<sup>3</sup>, sob pena da cobrança tributária ser definitivamente constituída (PAULSEN, 2019).

Dizemos via de regra, pois lembra-nos a doutrina de Segundo (2018) que há outras formas de se iniciar o contencioso administrativo, fora o caso mais comum supramencionado.

As possibilidades estão perfeitamente resumidas na fala de Rafaella Alencar Ribeiro (2017). São elas: impugnação de lançamento ou ato de infração; e a apresentação de manifestação de não conformidade, ou de recurso contra o não reconhecimento de imunidade, suspensão, isenção ou ainda redução de tributos e compensações.

Uma vez iniciado e dado seguimento, a impugnação chega até a competente autoridade fiscal federal para julgamento nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, ainda com possibilidade de recurso, a ser interposto perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Estes órgãos, ambos em formato de julgamento colegiado, com ainda uma terceira instância especial, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, advinda do

---

<sup>3</sup> Conforme os arts. 15 e 16, *caput* e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*, já com novas redações e dispositivos incluídos:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

CARF, são os responsáveis pelas decisões em âmbito administrativo tributário, que serão estudados mais detalhadamente a seguir.

### 3.2 Das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJs

Uma vez passada a fase graciosa do processo fiscal federal, com a ocorrência de alguma das possibilidades supramencionadas de início do contencioso administrativo, não mais se identificando apenas mero procedimento, temos a primeira instância de julgamento administrativo.

A primeira análise do litígio para formar-se o controle de legalidade dos atos fiscais cabe às DRJ, que segundo Sérgio André Rocha, são:

[...] órgãos colegiados compostos por agentes fazendários, criados com vistas à realização do princípio da imparcialidade, na medida em que desde a sua instituição se separou a atividade de fiscalização da de julgamento dos pedidos de revisão por parte dos contribuintes. (ROCHA, 2010, p. 361)

Portanto, bem como o CARF, conforme falaremos adiante, existem turmas de julgadores<sup>4</sup> para discutir e chegar a uma decisão final, apontando-se para o fato de que neste momento apenas participam do colegiado membros servidores da Administração Fazendária, não havendo paridade, mas ainda assim reinando o princípio da imparcialidade, como bem indicado pelo doutrinador.

Sendo assim, é inaugurado o processo administrativo fiscal propriamente dito com a completa participação da Fazenda nas turmas julgadoras, o que é plausível para uma primeira instância para discutir os próprios atos administrativos.

Pois bem, a peça impugnatória deverá ser apresentada tempestivamente perante o órgão preparador, sendo dirigida à autoridade julgadora para decidir a contenda administrativa<sup>5</sup>, existindo uma diferença entre aquele que irá receber o protocolo e fazer os preparativos iniciais e o que analisará de fato e julgará o processo.

O órgão preparador é a unidade da Receita Federal de jurisdição do contribuinte<sup>6</sup>, enquanto que as DRJ serão as autoridades julgadoras<sup>7</sup>, como era de

---

<sup>4</sup> Atualmente o julgamento é feito na forma de colegiado. No entanto, antes da MPV nº 2.158-35/01, mais especificamente pelo seu art. 64, a decisão de primeira instância do contencioso administrativo fiscal era tomada de forma monocrática, pelo Delegado da Receita Federal.

<sup>5</sup> Idem, com destaque para o *caput* do art. 15 e inciso I do art. 16 da Lei do PAF.

<sup>6</sup> Art. 24. O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.

<sup>7</sup> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

se esperar, tendo apenas o legislador optado por colocar as unidades da Receita Federal para receber os protocolos e encaminhar os processos ao competente órgão julgador de primeira instância. Pode ainda a administração tributária, por critérios internos, indicar uma outra unidade sua diversa da prevista para preparar o processo, caso este seja eletrônico<sup>8</sup> (NUNES, 2018).

Acerca do órgão julgador competente (qual das DRJ irá discutir e julgar a controvérsia), lembra-nos muito bem o professor de direito tributário Cleucio Santos Nunes (2018), em sua obra, que o critério para decidir para onde devem ser encaminhados os processos é a matéria trazida na impugnação, seguindo o que reza a atual Portaria RFB nº 4.086/20, que revoga as antigas Portarias RFB nº 2.231/17 e RFB nº 1.479/19, e é composta por cinco artigos e seus respectivos parágrafos e incisos<sup>9</sup>, bem como por uma tabela em seu anexo único dividindo as competências das DRJs existentes pela matéria.

Os julgadores, então, passarão à análise da impugnação, podendo determinar diligências ou perícias, caso sejam necessárias, de ofício ou atendendo ao requerimento do contribuinte, de acordo com o *caput* do art. 18, do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei 8.748/93<sup>10</sup>.

Com suas convicções formadas e prontos para exercer o controle de legalidade, os agentes fazendários julgadores, que se dividem em turmas de até 5

aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

<sup>8</sup> Art. 24. [...]

Parágrafo único. Quando o ato for praticado por meio eletrônico, a administração tributária poderá atribuir o preparo do processo a unidade da administração tributária diversa da prevista no *caput* deste artigo.

<sup>9</sup> Art. 1º Fica estabelecida a competência por matéria das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), conforme discriminado no Anexo Único desta Portaria.

Parágrafo único. A competência de que trata o *caput* aplica-se a todas as turmas da respectiva DRJ.

Art. 2º Compete à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) identificar os processos a serem distribuídos às DRJ, de acordo com:

I - as prioridades estabelecidas na legislação;

II - a competência por matéria; e

III - a capacidade de julgamento de cada DRJ.

Art. 3º O disposto nesta Portaria aplica-se, inclusive, aos processos protocolizados anteriormente à sua vigência.

Art. 4º Ficam revogadas:

I - a Portaria RFB nº 2.231, de 14 de junho de 2017; e

II - a Portaria RFB nº 1.479, de 2 de setembro de 2019.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

<sup>10</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

(cinco) pessoas, se reúnem para realizar o julgamento, que é feito sem a participação do impugnante, ou seja, de forma secreta.

Machado Segundo (2018) nos fala que os motivos disso, ou melhor, os motivos trazidos pelos julgadores das DRJ, seriam o direito ao sigilo fiscal e a falta de previsão legal de obrigatoriedade de autorização para que o contribuinte tenha acesso à sessão de julgamento.

Sendo assim, não há o que se falar em intimação para o contribuinte saber da data do veredicto, que é realizado e só então é feita a ordem de intimação (RIBEIRO, 2017), sendo um dos requisitos do que deve conter a decisão, conforme o art. 31 do multicitado Decreto<sup>11</sup>.

Dito isso, da decisão poderão ocorrer três situações, previstas pela Lei do PAF: (i) a exoneração dos gravames decorrentes de litígio<sup>12</sup>, ou se for aplicável ao caso, “o reconhecimento de direito pleiteado (imunidade, isenção, compensação)” (RIBEIRO, 2017, p. 23), se a decisão for favorável ao contribuinte; (ii) a interposição de recurso voluntário por parte do sujeito passivo<sup>13</sup>, em caso de ser para ele decisão desfavorável, total ou parcialmente; (iii) a interposição de recurso de ofício por parte da autoridade da primeira instância, nos casos de exoneração do contribuinte em relação ao pagamento de tributo e ao encargo de multa que superem o valor total, conforme o art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 63/17<sup>14</sup>, de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), e de não aplicação da pena de perda de mercadorias ou outros bens, retornando ao Decreto nº 70.235/72<sup>15</sup>.

No caso em tela, vemos que nas duas últimas situações a decisão não se torna administrativamente definitiva, cabendo ao CARF, como veremos adiante, rediscutir o litígio para que se chegue a uma conclusão.

---

<sup>11</sup> Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

<sup>12</sup> Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

<sup>13</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

<sup>14</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

<sup>15</sup> Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

### 3.3 Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

Em substituição ao antigo Conselho de Contribuintes, temos atualmente como tribunal administrativo federal de 2ª instância o CARF, órgão instituído em 2009, pela Lei nº 11.941/09, convertida da MP nº 449/08, e efetivado após a Portaria MF nº 256, com o intuito de funcionar, assim como o órgão antecessor, como balizador da legalidade do ato administrativo fiscal federal, assegurando assim que o contribuinte tenha acesso a um nível ainda mais elevado de adequação e justiça com a revisão do ato estatal.

Em breves palavras, o CARF reúne em um só órgão os três antigos Conselhos de Contribuintes, adicionando-se ainda a CSRF, que funciona como uma instância especial dentro da estrutura do CARF, trazendo uma operacionalidade administrativa mais inteligente (MARINS, 2020).

Nesse sentido, esse tribunal administrativo opera como revisor no controle de legalidade dos atos fiscais federais do Estado, analisando e julgando recursos voluntários e de ofício das decisões emanadas pelas DRJ, bem como julga em instância especial, através da CSRF, os recursos especiais com alegação de divergência em julgamentos nas turmas do CARF (MARINS, 2020). É o que se observa do art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72<sup>16</sup>, bem como do art. 1º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado e trazido inicialmente pela Portaria MF nº 343/15<sup>17</sup>.

Atualmente, tendo em vista uma alteração estrutural do governo federal, dada a partir da MP nº 870/19, o CARF é um órgão pertencente hierarquicamente ao Ministério da Economia, não mais ao Ministério da Fazenda. O primeiro agora reúne atribuições de alguns ministérios hoje extintos, dentre eles o segundo.

Em um primeiro momento pode parecer que, com isso, o CARF é subordinado ao que é decidido pelo Ministério da Economia. Entretanto, é necessário que se entenda que a imparcialidade do CARF, como órgão

---

<sup>16</sup> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

II - em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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.

<sup>17</sup> Art. 1º Compete aos órgãos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

administrativo de julgamento e revisão de atos do fisco em sede federal é mantida intacta, apenas compondo a estrutura do mencionado Ministério, devendo-lhe subordinação organizacional e burocrática, apenas (CARNEIRO, 2015).

Pois bem, o CARF divide-se em três seções, com a competência para julgamento definida por matéria<sup>18</sup>, e por sua vez se dividem em câmaras, que podem se dividir em turmas, formadas cada uma por oito conselheiros em caráter paritário, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos Contribuintes, como bem anuncia os arts. 21 a 23, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Já a CSRF, divide-se em três turmas, que se posicionam em cada uma das seções do CARF, e temos, por fim, o Pleno da CSRF.

Como dito alhures, cada colegiado de conselheiros é composto de forma paritária, e serão selecionados para entrarem no corpo de julgadores nos mesmos moldes, porém por diferentes entidades: serão elaboradas listas tríplices de candidatos, pela Receita Federal do Brasil, no caso dos representantes fazendários, e pelas confederações representativas de categorias econômicas e centrais sindicais, sendo as últimas responsáveis por indicações de representantes para atuarem em julgamentos sobre contribuições previdenciárias, exclusivas da 2ª Seção do CARF<sup>19</sup>. É o que se depreende do art. 28, *caput* e § 1ª, Anexo II, do RICARF.

Essas listas serão encaminhadas para o Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC), que fará a análise e avaliação dos candidatos, nos conformes do RICARF, para que ao final o Ministro da Economia designe os conselheiros escolhidos para as vagas cujo preenchimento era necessário.

Para participarem desta seleção, os candidatos devem preencher os requisitos descritos no art. 29 do multicitado Regimento. Vejamos:

Art. 29. [...]

---

<sup>18</sup> Vide arts. 2º a 4º, Anexo II, do RICARF.

<sup>19</sup> RICARF, Anexo II: Art. 3º À 2ª (segunda) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a: [...]  
IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e [...]

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

Sem esse preenchimento, não há como participar da escolha para a lista tríplice, atentando-se para o fato de não ser necessário, quanto aos representantes dos Contribuintes, ter uma formação ou cargo jurídico, sendo imperioso, em seu lugar, que o indivíduo possua experiência prática e conhecimento técnico em áreas relativas ao que é comum ao processo administrativo tributário federal.

Apesar da composição paritária e igualdade na atuação julgadora do órgão, somente aos conselheiros advindos da Fazenda Pública são distribuídas as tarefas mais ligadas à questão burocrática e administrativa interna, bem como somente a esses cabem as posições como Presidentes do CARF e de suas seções, câmaras e turmas individualmente. Aos representantes dos Contribuintes cabem os cargos de Vice-Presidentes.

Em relação à operabilidade dos julgamentos, conforme introduzido alhures, O CARF recebe os recursos de ofício e voluntários para atuar como revisor em segunda instância dos atos administrativos, e ainda, temos a análise da CSRF em último momento, apresentadas divergências entre julgamentos na esfera do CARF, garantindo assim, que a Administração exerça a autotutela, ao mesmo passo que é dado ao contribuinte um meio justo, adequado e menos custoso de resolução de litígios fiscais envolvendo tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Primeiramente, temos que, de acordo com o art. 47, Anexo II, do RICARF, os processos serão eletronicamente sorteados entre as turmas, bem como entre seus respectivos conselheiros, para que sejam identificados os relatores em cada caso. Para fins de organização, serão formados lotes, preferencialmente reunindo “processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46<sup>20</sup>.”

---

<sup>20</sup> Art. 46. Terão tramitação prioritária os processos que:

I - contenham circunstâncias indicativas de crime, objeto de representação fiscal para fins penais;

Deve-se atentar para o § 1º do referido art. 47, visto que, em uma situação de múltiplos recursos que tratam de uma mesma questão de direito, lotes específicos serão formados para reuni-los, sendo em seguida escolhido um deles como paradigma.

Em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, temos a possibilidade de apresentação, por parte do Procurador da Fazenda Nacional, de contrarrazões, no caso de um recurso voluntário, e razões, em apoio à eventual recurso de ofício, no prazo de trinta dias, de acordo com o § 2º do art. 48 (SESSO, 2018).

Uma vez indicados para a pauta, dentro de um prazo de seis meses contados a partir do sorteio<sup>21</sup>, os processos serão julgados nas reuniões em sessões públicas, salvo hipótese de rito sumário de julgamento, podendo inclusive ser na forma presencial ou por vídeo conferência (art. 53, *caput*), assegurados os mesmos termos de uma sessão convencional (§ 1º do mesmo artigo), desde que observados os demais dispositivos:

§ 2º Poderão ser julgados em sessões não presenciais os recursos em processos cujo valor original seja inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF, ou de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça proferidas na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil.

§ 3º As sessões de julgamento presenciais poderão ser transmitidas, via internet, e gravadas em meio digital.

§ 4º Fica assegurado o direito de apresentar memoriais em meio digital previamente ao julgamento.

---

II - tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior ao determinado pelo Ministro de Estado da Fazenda, inclusive na hipótese de recurso de ofício;

III - atendam a outros requisitos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda;

IV - a preferência tenha sido requerida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

V - a preferência tenha sido requerida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e

VI - figure como parte ou interessado, nos termos do art. 69-A da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, pessoa portadora de deficiência física ou mental e pessoa portadora de moléstia grave, mediante requerimento do interessado e prova da condição.

Parágrafo único. Serão definidas complementarmente pelo Presidente do CARF outras situações em que os processos terão tramitação prioritária.

<sup>21</sup> Art. 50. No prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data do sorteio, o relator já deverá ter indicado para pauta os processos a ele sorteados.

Portanto, diferentemente das DRJ, aqui os julgamentos são abertos, inclusive com a possibilidade do contribuinte se manifestar, o que garante ainda mais o contraditório e ampla defesa, assegurando a paridade de armas entre a Administração e o administrado.

Dito isso, os julgamentos somente acontecerão na presença da maioria dos conselheiros da turma, sendo as decisões tomadas por maioria simples (art. 54, primeira parte, do multicitado RICARF), agora com a possibilidade restrita de o Presidente exercer o chamado voto de qualidade, que na prática trata-se de um segundo voto, lógica e naturalmente igual ao primeiro voto, concedido ao representante fazendário que estiver na posição presidencial dos colegiados.

Em obediência ao art. 28, da Lei nº 13.988/20, convertida da MPV 899/19, bem como a mais nova regra já em vigor, a redação da Portaria ME nº 260/20, nas deliberações que terminarem empatadas, resolver-se-á favoravelmente ao contribuinte em determinados casos, enquanto em outros haverá a aplicação do voto de qualidade.

Tais novas modificações serão detalhadas em um segundo momento, bem como o estudo do voto de qualidade, com um capítulo do presente texto dedicado a este que é o objeto principal do trabalho, na questão da solução dos litígios tributários no âmbito administrativo, mais precisamente na esfera do CARF.

Dando seguimento, da decisão do CARF caberão, segundo o art. 64, Anexo II, de seu Regimento Interno: embargos de declaração; recurso especial em situações de entendimentos divergentes da legislação tributária no âmbito do CARF, incluindo o próprio CSRF, que será o julgador desse recurso; e agravo em face do despacho que negou seguimento ao recurso especial, total ou parcialmente.

Em se tratando de recurso especial, é a decisão final dentro da esfera do CARF. Este é o momento no qual vemos a uniformização do entendimento do tribunal administrativo, bem como acontece nas instâncias superiores do processo judicial, a exemplo do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) (SEGUNDO, 2018).

Portanto, podemos ver que o CARF não é um órgão que se limite ao simples julgamento de recursos dentro do contencioso administrativo fiscal federal. É também o intérprete final, no âmbito administrativo, das legislações aplicáveis, ante a sua capacidade de uniformizar o entendimento (SESSO, 2018), inclusive com a edição de súmulas e resoluções que deverão ser seguidas dentro do PAF, por parte

do Pleno do CSRF, autorizada pelo RICARF em diversos dispositivos, dentre eles os arts. 10 e 72, ambos do Anexo II, *in verbis*:

Art. 10. Ao Pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução.

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Assim, não sendo cabíveis outros recursos, encerra-se o PAF, sendo definitiva a decisão no sentido de inviabilizar que a Fazenda Pública ajuíze ação judicial, o que é apenas cabível para o contribuinte, caso obtenha decisão desfavorável, total ou parcialmente (RIBEIRO, 2017).

No que diz respeito às polêmicas em torno do tribunal administrativo, o que justamente levou-nos ao tema do presente texto, recentemente, no ano de 2014, houve no CARF a chamada Operação Zelotes, que foi aberta por conta de supostos esquemas de corrupção por parte de alguns julgadores, envolvendo compra de votos, favorecimentos indevidos, dentre outros atos ilegais.

Esta operação causou uma série de rupturas no órgão, causando inclusive uma grande desconfiança por conta não só do contribuinte, mas da sociedade como um todo. A partir dela, diversas normas que regiam o CARF foram modificadas, e calorosas discussões foram surgindo acerca de determinados pontos que poderiam estar impedindo o contencioso administrativo de atingir melhores patamares, ou mesmo questões que necessitariam de uma modificação para atenderem à eficiência esperada da Administração Pública, bem como aos anseios da população.

Uma dessas questões gira justamente em torno do tema aqui proposto, em relação ao voto de qualidade e qual seria a melhor solução para o desfecho de um julgamento no CARF, na questão do desempate dos votos do colegiado, sobretudo levando-se em conta a atual estrutura paritária de sua composição.

Recentemente esta matéria vem sendo tratada em uma série de projetos legislativos, inclusive algumas modificações foram feitas e serão abordadas em tópico próprio e oportuno. Além disso, o Poder Judiciário foi bastante acionado para resolver a questão de ser ou não utilizado o voto de qualidade e, por fim, a Ordem de Advogados do Brasil ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), de nº 5.731 no sentido de requerer que o Supremo declare o referido mecanismo como inconstitucional.

Entretanto, a ação teve perda do objeto declarada, uma vez que em uma das modificações recentes houve a extinção do voto de qualidade no CARF, a partir da inclusão do art. 19-E à Lei nº 10.522/02, a partir do art. 28 da Lei nº 13.988/20. Vejamos um trecho da decisão do Ministro Relator Gilmar Mendes:

Ocorre que, após a propositura da presente ação, entrou em vigor a Lei 13.988, de 14 de abril de 2020 (antiga MP 899/2019), a qual, nos termos do seu art. 1º, estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

O Ministro, então, passa em seu pronunciamento a mencionar o dispositivo que até então extinguiu o voto duplo no CARF, e completa:

Com efeito, essa nova previsão determina o fim do voto de desempate pela Fazenda Nacional no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) disposto no § 9º do art. 25 do Decreto 70.235/1972. Nesses termos, verifica-se que a norma impugnada nestes autos, concernente à expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, acerca do voto de qualidade, sofreu alterações substanciais em seu texto pela aludida legislação, conforme se percebe do artigo acima transcrito. Nesse contexto, entendo que não subsiste o fundamento da presente ação de inconstitucionalidade.

[...]

Assim, tendo em vista o exaurimento da eficácia das normas impugnadas, constato o prejuízo da presente ação.

Entretanto, como falaremos mais adiante, com a Portaria ME 260/20, o voto de qualidade voltou a ser utilizado no âmbito do CARF, de uma forma restrita, abrindo espaço para novamente a questão estar em aberto.

Pois bem, conforme essas breves considerações iniciais, temos que essa discussão está longe de ter um fim, e na tentativa de contribuirmos com essa construção, levantaremos mais adiante pontualidades que servirão para refletir, e possivelmente engendrar soluções aplicáveis.

## 4 DO ASPECTO PRINCIPOLÓGICO

### 4.1 Da valorização e aplicação dos princípios norteadores

Conforme visto alhures, o contencioso administrativo brasileiro, formado basicamente pelos órgãos de primeira (DRJ) e segunda (CARF) instâncias, é considerado um verdadeiro processo no âmbito do direito tributário e administrativo. Sendo assim, deve seguir a dinâmica de atendimento aos princípios que regem o sistema processual, e não só isso, mas aos princípios invocados pela Constituição Federal. Como bem elucida-nos Segundo:

Nesse contexto, assumem importância os princípios, espécie de norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, fins ou objetivos, a serem seguidos, na medida do que for jurídica e factualmente possível, na elaboração, na interpretação e na aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas. (SEGUNDO, 2018, p. 13)

Vejamos então, que os princípios funcionam como a carga valorativa que guiará um sistema normativo, geralmente já explícitos na constituição de cada Estado (como é o caso do Brasil), assumindo um grau superior de importância, não mais tendo um papel secundário de preenchimento de lacunas, como se via previamente à Segunda Guerra Mundial<sup>22</sup>.

São os princípios pilares de sustentação de uma verdadeira construção que é um ordenamento legal, e “funcionam como referência para a interpretação das normas do ordenamento jurídico, servindo de auxílio para a manutenção do sistema basilar normativo e para a proteção do cidadão contra os abusos do Poder.” (RIBEIRO, 2017, p. 31).

Enfim, como bem sintetiza o mestre de filosofia e introdução ao estudo do direito Miguel Reale, “os princípios são “verdades fundantes” de um sistema de conhecimento” (REALE, 2002, p. 303).

Pois bem, vista a importância do tema, conforme falamos alhures, claramente há a incidência de princípios no processo administrativo fiscal, havendo uma série

---

<sup>22</sup> Bem nos esclarece SEGUNDO (2018, pp. 14-15) que, muito por conta dos acontecimentos da Segunda Guerra Mundial, em especial os desastres humanos causados pela Alemanha nazista, houve uma necessidade, enxergada pelos operadores da lei na época, de se elevar o patamar dos princípios, positivando-os para servirem de guia para os Estados que os adotassem em suas Constituições, mesmo que implicitamente.

deles a serem nesta seara aplicados, tanto invocados pela Constituição, como também alguns infraconstitucionais.

Destaque-se ainda que o rol de princípios aplicáveis ao PAF é amplo, sem haver uma lista restrita nesta seara, como se pode verificar na leitura do art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99 (OLIVEIRA, 2014), não sendo o PAF suprido apenas por esse ou aquele princípio, havendo fortes interconexões entre premissas de ordem constitucional, processual, administrativa e tributária.

Entretanto, é de se esclarecer que, em razão da presente tese acerca dos mecanismos de julgamento do CARF, mais precisamente quanto à utilização do voto de qualidade nos casos de julgamentos empatados, será necessário que se elenque e discuta acerca dos princípios que mais se aplicam ao tema proposto.

Diante disso, frisado o interesse na análise principiológica no presente trabalho, incluída no cerne da questão a ser adiante abordada, qual seja, a aplicação do voto de qualidade como critério de desempate, seguiremos para a exposição teórica e introdutória de cada um dos princípios que visualizamos como os mais pertinentes ao tema proposto, para então em momento oportuno, incluí-los na discussão acerca da polêmica sobre o voto duplo.

## 4.2 Do devido processo legal

Estamos falando aqui do princípio que rege o direito processual e a relação triangular entre o Estado e as partes, sendo facilmente identificado como o mais importante, o devido processo legal. A sua aplicação no processo fiscal, portanto, não é diferente, haja visto que não se trata de mero procedimento, conforme explanação em tópicos anteriores.

Afinal, “[...] para que esse processo [o processo administrativo fiscal] seja reduto de uma decisão legítima decorrente de um processo democrático, em que se protege e concretiza direitos fundamentais, há que se observar o devido processo legal”, como bem nos introduz Daniel Martins Carneiro (2015, p. 28).

De modo geral, o devido processo legal possui um significado amplo em suas aplicações, comprovado consequentemente por suas ramificações e princípios derivados, que não são poucos<sup>23</sup>. Por isso, para fins didáticos, analisaremos aqui o presente princípio de uma forma mais individualizada, visto que mais adiante trataremos sobre algumas dessas derivações.

Muito bem, o devido processo legal é um derivado do postulado inglês “*due process of law*”<sup>24</sup>, e guia o processo no sentido de se desenrolar de acordo com o direito em sentido amplo (DIDIER JR, 2015), garantindo a harmonia entre o Poder Judiciário, e o Estado como um todo, e as partes, e elas entre si, garantindo o contraditório e a ampla defesa e fazendo prevalecer os limites de todos perante o sistema normativo.

Essa imprescindível função do devido processo legal está clara nas palavras de Carvalho Filho:

O princípio do devido processo legal (*due process of law*) é daqueles mais relevantes quando se trata de examinar os efeitos da relação jurídica entre o Estado e os administrados. Trata-se de postulado inerente ao Estado de Direito, que, como sabemos, foi a situação política em que o Estado

<sup>23</sup> Para se ter uma rápida ideia da dimensão desse princípio, vejamos um apanhado bem elaborado originalmente feito por Fred Didier Jr (2015, p. 66), destacando ramificações constitucionais do devido processo legal: contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV, CF/1988); tratamento paritário às partes do processo (art. 5º, I, CF/1988); proibição de provas ilícitas (art. 5º, LVI, CF/1988); publicidade processual (art. 5º, LX, CF/1988); juiz natural (art. 5º, XXXVII e LIII, CF/1988); motivação das decisões (art. 93, IX, CF/1988); duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/1988); acesso à justiça (art. 5º, XXXV, CF/1988) etc.

<sup>24</sup> É interessante anotarmos aqui a explicação acerca do real significado desta expressão. Segundo DIDIER JR (2015, p. 63), o termo “*law*”, traduz-se na verdade na palavra “Direito”, e não em “lei”, dando-se justamente o sentido amplo do princípio em questão, que é mantido pelo devido processo legal pátrio, claro, levando-se em conta que o termo “legal” se remeterá à “Direito”.

reconheceu que, se de um lado podia criar o direito, de outro tinha o dever de submeter-se a ele. A lei, portanto, é o limite de atuação de toda a sociedade e do próprio Estado. (CARVALHO FILHO, 2011, p. 895)

Com isso, este princípio funciona como uma verdadeira proteção e garantia de que os direitos individuais serão respeitados no âmbito processual, limitando a atuação estatal, não podendo a Administração Pública se utilizar de seu poder para extrapolar sua esfera de atuação, devendo ela, assim como os administrados, se submeterem ao Direito, o que é essencial para a manutenção do Estado democrático de direito.

Como bem define James Marins (2020), o devido processo legal é a representação do direito a um sistema procedimental de garantias no âmbito de um processo.

Dada a importância deste princípio, logicamente ele se encontra positivado primeiramente na Constituição Federal, logo em seu art. 5º, inciso LIV, dizendo respeito às garantias à liberdade e à propriedade, que é complementado em seguida pelo inciso LV, sobre o contraditório e a ampla defesa<sup>25</sup>.

Isso serve para mostrar a força que tem este princípio, assegurando a todos o acesso à garantias processuais, sem que o Estado se engrandeça, devendo aquele que teve um direito violado ser ouvido, exercendo real influência em uma possível decisão, que tanto pode ser no âmbito judicial, quanto no administrativo.

Em relação a este último, mais especificamente na esfera do CARF, temos o devido processo legal sendo destacado pelo Regimento Interno deste órgão, em seu art. 41, inciso III, no Anexo II. Vejamos:

Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento:

[...]

III - observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio;

Assim, temos em evidência a obrigatoriedade de aplicação do devido processo legal na segunda instância do contencioso administrativo, e bem assim podemos dizer o mesmo sobre todas as searas de atuação do Poder Público, sendo

---

<sup>25</sup> Art. 5º: [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

ilegítimo aquele processo que não contemple as garantias e máximas trazidas pelo princípio em questão (SESSO, 2018).

Outrossim, segue a mesma linha Luís Roberto Barroso, que de forma oportuna invoca o entendimento da Suprema Corte, em defesa do direito do contribuinte à contenda administrativa, pois “como o STF já decidiu em diferentes oportunidades, a não-observância do devido processo legal pela Administração é hipótese de exercício arbitrário do poder, viola a Constituição e conduz à invalidade do ato praticado.” (2009, p. 48).

Portanto, a Administração Pública deve submeter-se ao que reza o sistema normativo dentro do processo administrativo fiscal, que é o foco do presente trabalho.

### 4.3 Da imparcialidade

O presente princípio está interligado com o devido processo legal, uma vez que o seu objetivo é garantir que o julgamento não seja contaminado por uma eventual parcialidade, ou seja, busca-se “impedir que o efeito da decisão seja mais oneroso a uma das partes.” (SESSO, 2018, p. 21). Então, através de uma apreciação imparcial da contenda, quer-se garantir que o julgador se afaste do objeto de discussão, impossibilitando que de alguma forma ocorra uma influência ou manipulação do conteúdo litigioso. (CARNEIRO, 2017).

Ora, sem uma decisão justa e tomada de forma consciente do que foi apresentado pelas partes para constituir o que alegam, há uma ruptura na garantia de um processo harmônico e constitucional. A imparcialidade, então, é o que assegura uma decisão adequada e em conformidade lógica com a garantia do contraditório e da ampla defesa, sem prejudicá-la em desfavor de uma das partes.

No entanto, por mais que seja feito um excelente trabalho para se assegurar um julgamento imparcial e nos conformes do devido processo legal, há uma impossibilidade prática de se chegar a um resultado livre de ilegalidades nesse sentido. (BARROSO, 2009).

Veja-se que a situação no mundo real está longe de ser igual a que é retratada de um ponto de vista ideal, uma vez que não há como controlar o que se passa pela mente do julgador, sendo o direito incapaz de oferecer àquele que busca o meio administrativo ou judicial a imparcialidade absoluta. Nesse sentido, o sistema normativo prevê mecanismos de caráter obrigatório, para que então sejam seguidos. Assim, ao menos teremos uma presunção de imparcialidade nos julgamentos.

Este cenário não é diferente no contencioso administrativo. Aliás, a própria possibilidade de ter a decisão revisada pelo CARF é mais um passo dado no caminho de se garantir a imparcialidade no processo administrativo fiscal. Devemos destacar que no próprio Regimento Interno desse órgão há a identificação da imparcialidade como um dever de todos os conselheiros participantes das turmas julgadoras em dois momentos:

Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à *imparcialidade*, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

[...]

IV - cumprir e fazer cumprir, com *imparcialidade* e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos; e (Destaque nosso)

Vemos então que, para além da previsão constitucional da garantia do juiz natural, através dos incisos XXXVII e LIII, do art. 5<sup>o</sup><sup>26</sup>, o tribunal administrativo expressamente adota o princípio da imparcialidade como mais um balizador dos atos deste órgão, e principalmente das decisões por ele proferidas através de seus conselheiros.

Não poderia ser outro o entendimento analisando o princípio em questão, dada a clara imprescindibilidade de se haver um julgamento imparcial e justo envolvendo a Administração e o contribuinte, ainda que os conselheiros, no caso do CARF, estejam exercendo uma função estatal remunerada (BARROSO, 2009). Didier Jr., em conformidade com a importância da imparcialidade em sua origem constitucional e aplicada na seara processual, entente que:

[..] a garantia do juiz natural consiste na exigência da imparcialidade e da independência dos magistrados. Não basta o juízo competente, objetivamente capaz, é necessário que seja imparcial, subjetivamente capaz. (DIDIER JR, 2015, p. 183)

Muito embora o autor esteja falando no âmbito do processo judicial, exatamente a mesma garantia deve ser observada e garantida em um processo administrativo, conforme a explanação alhures.

Ademais, o art. 42, do RICARF, apresenta regras de impedimento aplicáveis ao órgão de segunda instância, para justamente dar uma garantia maior a um julgamento imparcial. Vejamos:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3<sup>o</sup> (terceiro) grau.

<sup>26</sup> XXXVII – não haverá juízo ou tribunal de exceção;

LIII – ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;

É válido ainda colacionar as observações acerca dos incisos acima, nos parágrafos desse mesmo artigo:

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos dois anos.

§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida ou no julgamento de embargos contra ela opostos, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.

§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado.

Com isso, vemos a necessidade de serem implementadas regras que coíbam ao máximo atuações parciais dos agentes julgadores no âmbito administrativo, uma vez que nesse ponto não diferem dos magistrados no processo judicial tributário, possuindo o contribuinte direito a uma decisão administrativa justa e adequada.

#### 4.4 Da colegialidade

Como bem explanado, o CARF, órgão que abriga o objetivo do presente trabalho, é um tribunal administrativo que desempenha a sua função de julgar recursos administrativos fiscais através de turmas julgadoras, ou seja, colegiados, que buscam tomar as decisões em conjunto.

Na conceitualização de José dos Santos Carvalho Filho, esta seria a definição de um órgão de representação plúrima:

[...] aqueles em que a exteriorização da vontade do órgão, quando se trata de expressar ato inerente à função institucional do órgão como um todo, emana da unanimidade ou da maioria das vontades dos agentes que o integram, normalmente através de votação. É o caso de Conselhos, Comissões ou Tribunais Administrativos. Como a manifestação do órgão resulta da vontade conjugada de seus membros, têm sido denominados de órgãos colegiados. (CARVALHO FILHO, 2018, pp. 71-72)

Essa estrutura organizacional, portanto, elucida categoricamente o *modus operandi* desses órgãos, nos quais haverá a condensação de vontades diversas dos representantes em uma só, por meio de argumentações individuais, votação e debates proveitosos para se chegar a uma decisão final única. Esse formato de atuação é regrado pelo princípio da colegialidade.

Tal princípio diz respeito justamente à formação de convicção em conjunto, de maneira a se considerar a vontade de cada julgador, para se chegar a uma decisão assertiva.

Segue o mesmo entendimento Barroso. Segundo o autor, o princípio da colegialidade está atrelado a “diluir o peso da participação individual, na medida em que a decisão dependerá da formação de um consenso relativamente amplo entre os membros do colégio.” (2009, p. 67).

Nesse sentido é que a colegialidade, também proveniente do devido processo legal, identifica-se com o princípio da imparcialidade ao mitigar o pensamento individual de cada agente julgador, diminuindo as chances de que a decisão do colegiado reste submissa à parcialidade de um dos julgadores (BARROSO, 2009).

O CARF, como bem visto alhures, é um órgão revisor, em formato de colegiado e em paridade de julgadores. Portanto, deve em sua atuação respeitar esse princípio, assegurando o mesmo peso de votos para todos os conselheiros, a fim de se promover um debate de alto nível para se chegar ao resultado final.

Veremos mais adiante como a aplicação do voto de qualidade estaria afrontando os fundamentos alhures abordados.

#### 4.5 Da razoabilidade e proporcionalidade

Preliminarmente, é imperioso que se fale em uma divergência quanto à organização desses princípios. Parte da doutrina prefere em suas escritas se referirem de forma individual ao se falar em razoabilidade e proporcionalidade; já uma outra parte explana-os em conjunto.

Essa situação se deve à forte aproximação em meio às diferenças entre eles. Nesse sentido é o pensamento de Meirelles, quando escreve que “[...] parece-nos que a razoabilidade envolve a proporcionalidade, e vice-versa.” (2016, p. 99).

Outros autores, muito embora em suas obras tenham separado esses princípios, ou ainda aberto um tópico falando de apenas um deles, também destacam a existência de pontos de ligação, como Carvalho Filho: “o princípio da proporcionalidade [...] guarda alguns pontos que o assemelham com o princípio da razoabilidade [...]” (2018, p. 93); e Mello: “estamos em que tais princípios não se confundem inteiramente. Parece-nos que o princípio da proporcionalidade não é senão uma faceta do princípio da razoabilidade.” (2009, p. 111).

Portanto, isso justifica a escolha aqui feita de explicar esses princípios em um só tópico, visando o aproveitamento da proximidade entre eles, não sendo uma escolha meramente didática.

Pois bem, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade estão voltados para o controle das decisões e atos administrativos (CARVALHO FILHO, 2018), sobretudo no âmbito da atuação discricionária, para assegurar que os meios utilizados para se alcançar o fim pretendido pela Administração estejam alinhados com o padrão legal e da realidade, prevendo a limitação da atuação estatal, caso necessário, para que seja feita uma adequação.

Razoabilidade e proporcionalidade, então, na prática, são princípios que se aplicam em conjunto, por uma mesma vertente, como é o que acontece com o contraditório e ampla defesa, por exemplo, quase sempre mencionados lado a lado pela doutrina e legislação. Contudo, tanto para os princípios neste tópico estudados, quanto para o exemplo mencionado, os conceitos e funcionamentos são diferentes, como veremos a seguir.

A razoabilidade é um princípio que se origina do direito norte-americano e inglês, mais precisamente do *due process of law* (no direito pátrio a razoabilidade também deriva do devido processo legal), e diz respeito ao que é razoável na

execução dos atos administrativos, uma vez que o que se espera é que, desde o meio, até o fim almejado, a atuação se dê de forma a acompanhar o senso comum, aquilo que é considerado sã, nos conformes médios da sociedade envolvida (SEGUNDO, 2018).

Endossa este pensamento a fala de Mello:

[...] pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas - e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis -, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada. (MELLO, 2009, p. 108)

Assim, a razoabilidade lida com o aspecto de policiar a atuação estatal de acordo com o que é esperado, não se confundindo com o exame de legalidade, estritamente avaliando os atos administrativos pela letra de lei, mas dentro do que é razoável e devido (SEGUNDO, 2018), indo além da análise pura e simples entre os meios e fins.

Já o princípio da proporcionalidade, que tem como seu lugar de criação e difusão a Alemanha e Suíça (CARVALHO FILHO, 2018), representa a não imposição aos administrados de regras, condutas, sanções etc., que sejam descabidas, em um patamar superior de rigidez e onerosidade ao adequadamente necessário para o cumprimento das funções administrativas, quaisquer que sejam (MEDAUAR, 2018).

Como se vê, tal princípio está mais atrelado ao fato de avaliar a simetria entre o que é o dever administrativo, baseado no que é exigido pelo objetivo que se quer alcançar, o que em tese seria o bem-estar social, e os múltiplos atos estatais realizados. Assim, é perceptível que proporcionalidade e razoabilidade lidam com o mesmo ponto, conforme alhures explanado, e com isso há uma soma de seus trabalhos para servir como freios da abusividade estatal (SEGUNDO, 2018).

Para que o ato estatal seja considerado proporcional a sua finalidade, é necessário, conforme os preceitos da teoria alemã, o seguimento dos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu* (CARVALHO FILHO, 2018). Acreditamos que, por meio desse caminho, o mecanismo da proporcionalidade torna-se cristalino. Vamos a eles abaixo, nos utilizando do conhecimento de alto nível de J. J. Gomes Canotilho.

O estágio da adequação avalia se o meio a ser empregado serve para o fim anunciado pela Administração Pública; pela necessidade, é feita uma análise acerca da existência ou não de um outro meio adequado que seja menos oneroso para o administrado, visto que o administrado tem direito à menor desvantagem possível; e por fim, passados os dois primeiros critérios, deve ser feita uma ponderação entre as vantagens e desvantagens obtidas por esta medida, alcançando-se a proporcionalidade em sentido estrito (CANOTILHO, 2003).

Expostos os princípios, temos que na legislação administrativa específica, mais precisamente na lei geral de processo administrativo federal, a Lei nº 9.784/99, há expressa previsão deles no art. 2º, em seu *caput*<sup>27</sup>, e ainda podemos incluir o inciso VI, do parágrafo único, uma vez que fala da “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

Assim, é evidente que o contencioso administrativo está, como um todo, sujeito ao crivo de razoabilidade e proporcionalidade, e este é sem dúvidas um dos pontos mais violados pelo voto duplo, mais adiante demonstrado.

---

<sup>27</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

#### 4.6 Da devida fundamentação das decisões

O princípio da devida fundamentação das decisões, intimamente ligado com o princípio geral da motivação dos atos discricionários da Administração Pública (MARINS, 2020), diz respeito à obrigatoriedade da Administração Pública de expor o embasamento de suas decisões, no sentido de validar o seu posicionamento, dando transparência as suas intenções, devendo o administrado ter conhecimento, seja para aceitá-lo, seja para defender-se, quando necessário.

Como podemos perceber, a exigibilidade de motivação também pode ser vista como um controle da atividade estatal, sendo mais uma vertente do devido processo legal (CARNEIRO, 2015). Além disso, é um princípio para ser aplicado a todo momento, em cada manifestação estatal, sendo nulo de pleno direito aquele ato deficiente de fundamentação (SEGUNDO, 2018), ou ainda, motivada de maneira insuficiente, de qualquer forma (ROCHA, 2010).

Assim, resta clara a necessidade de se aplicar o dever de fundamentação em toda a esfera administrativa, assim como é aplicável diante do Poder Judiciário. Vejamos o entendimento de Segundo, sustentando esse posicionamento:

Assim como os atos administrativos proferidos ao longo e cabo dos meros procedimentos, *também os processos, tanto os administrativos como os judiciais*, têm de ser conduzidos por atos fundamentais da autoridade julgadora. Não apenas o ato final, que lhe põe termo, mas *todos os atos com carga decisória devem ser fundamentados*, afim de que se possa realizar o controle de sua validade. Afinal, o direito à impugnação das decisões, o controle da validade destas pelas instâncias superiores, a avaliação de sua legitimidade e de sua aceitabilidade por quem a ela se submete, e pela comunidade como um todo etc., tudo depende de uma fundamentação completa, clara e coerente. (SEGUNDO, 2018, p. 41, destaque nosso)

Não poderia ser outro o entendimento, pois se assim não fosse, o contencioso administrativo tributário, bem como a toda a seara administrativa, se daria ao bel prazer da Administração, podendo decidir como quisesse e, ainda, impossibilitando o contribuinte de exercer da melhor forma o contraditório e a ampla defesa, pois não teria a fundamentação dos atos estatais como base para formular sua impugnação.

Além disso, a fundamentação é um princípio presente no sistema normativo. Na CF/88, temos implicitamente a sua previsão: art. 1º, inciso II e parágrafo único

(fundamento da cidadania e da soberania popular, pois os cidadãos, titulares finais do poder, possuem o direito de saber o que deu motivação para cada decisão administrativa); art. 37, *caput* (a partir do princípio da publicidade, que liga-se com o ato de tornar pública a fundamentação); e art. 93, incisos IX e X (aplicação por analogia do dever de fundamentar, da esfera judicial para a administrativa) (MELLO, 2009).

Sem contar ainda com os princípios já mencionados alhures do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV), que é onde a motivação das decisões se origina, e contraditório e ampla defesa (art. 5º, inciso LV), que serão exercidos plenamente se houver a fundamentação dos atos estatais.

Na legislação específica, apesar do Decreto nº 70.235/72, bem como o RICARF, não mencionarem, a Lei nº 9.784/99 expressamente aborda o dever de fundamentação no processo administrativo federal, logo em seu art. 2º, inciso VII do parágrafo único. Vejamos, *in verbis*:

Art. 2º [...]

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VII - *indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;*

Tal indicação dos pressupostos representa justamente apresentar o que fundamenta a decisão administrativa. Indo mais além, a mencionada Lei nos apresenta um capítulo dedicado à motivação, representado no art. 50, *caput*, seus incisos e parágrafos:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Dessa forma, não restam dúvidas da previsão legal da devida fundamentação dos atos administrativos, bem como de sua essencial importância para que o Estado Democrático de Direito prevaleça, devendo o contencioso administrativo fiscal se submeter à exigibilidade de motivação de suas decisões.

## 4.7 Da legalidade

Um dos princípios gerais clássicos da Administração Pública, a legalidade diz respeito à submissão ao sistema normativo por parte do Estado, juntamente com os administrados, devendo a lei servir para todos.

Sendo assim, a atuação estatal apenas será tida como legítima se tiver passado pelo crivo de legalidade, estando dentro do que rezam as disposições normativas (ROCHA, 2010).

Consoante clássica comparação, diferentemente do que ocorre em uma relação privada, no setor da Administração Pública há a noção de permissão legal antes do agir, enquanto que no primeiro caso, pode-se fazer tudo o que a lei não proíbe (MEIRELLES, 2016).

Ora, aqueles indivíduos que criam as leis não são nada mais, nada menos, do que os representantes da sociedade (MELLO, 2009), também fazendo parte desse conjunto. Nos moldes da legalidade, portanto, esses estarão sujeitos às leis que criam, em tese diminuindo as chances de abusos cometidos pelo Estado.

Em relação à sustentação legal do princípio em comento, a CF/88 expressamente o aborda, no âmbito administrativo e tributário, respectivamente, nos arts. 37, *caput*, e 150, inciso I<sup>28</sup>, consagrando o seu *status* de princípio constitucional e sendo um dos princípios basilares da Administração Pública.

E a lei específica seguiu o caminho aberto pela Constituição, uma vez que expressamente no processo administrativo tributário federal, a partir da Lei nº 9.784/99, há menção ao princípio:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da *legalidade*, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação *conforme a lei e o Direito*; (destaques nossos)

<sup>28</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de *legalidade*, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem *lei que o estabeleça*; (destaques nossos)

Sendo assim, a atuação dos órgãos colegiados pertencentes ao contencioso administrativo deve ser pautada na legalidade, submissos ao sistema normativo, bem como devem ser os contribuintes. Mesmo porque, um dos pilares do PAF é o controle de legalidade, portanto já haverá a Administração de ser instigada pelo sujeito passivo a se submeter a esse crivo.

#### 4.8 Do duplo grau de jurisdição

Também chamado de princípio da pluralidade de instâncias, o presente princípio trata da situação de um novo julgamento por órgão diferente do que proferiu a primeira sentença, caso a parte deseje, concretizando o direito de recorrer.

Considerando o mundo real, nada mais justo, tendo em vista a falibilidade inerente aos seres humanos, que se tenha o reexame da decisão, gerando um controle maior de legalidade e justiça, principalmente porque geralmente as instâncias superiores são formadas por órgãos colegiados, o que em tese garante uma discussão melhor acerca da lide (ROCHA, 2010).

É certo que, para uma pequena parcela da doutrina, o princípio em comento não se aplicaria ao processo administrativo, muito por não se considerar que está amparado pela Constituição por falta de previsão literal e expressa (ROCHA, 2010), e por conta disso, a pluralidade de instâncias de julgamento seria mera benevolência proporcionada pelo Estado, podendo modificá-la a qualquer tempo (SEGUNDO, 2018).

Não é o pensamento que seguimos, e certamente não é o que deve prevalecer. No Direito, e principalmente quanto a princípios e garantias fundamentais, pilares do Estado Democrático de Direito, é necessário que se exija do operador legal muito mais do que a capacidade de somente saber ler e reproduzir a letra da lei (SEGUNDO, 2018).

O duplo grau é uma garantia que deve ser respeitada em todos os aspectos, uma vez que reflete a revisão dos atos da Administração, que por vezes podem se revestir de eventual ilegalidade ou equívoco que lesione o direito do administrado.

Além do mais, a pluralidade de instâncias no âmbito administrativo, incluindo o processo administrativo fiscal, é sustentada pelo poder-dever de autotutela, ocorrendo na prática uma revisão de seus próprios atos (DI PIETRO, 2015) quando, por exemplo, o contribuinte tem uma decisão desfavorável do DRJ reformada pelo CARF.

Autotutela, inclusive vista como um princípio reservado à administração pública, tem a sua aplicabilidade sumulada de acordo com o entendimento do STF, mais especificamente nas Súmulas 346 e 473<sup>29</sup> (CARVALHO FILHO, 2018).

Em relação a sua colocação nos textos legais, temos que, em sede constitucional, a melhor doutrina nos diz que o princípio em comento se encontra de forma implícita nos direitos e garantias fundamentais, no que se refere ao devido processo legal e ampla defesa, decorrendo deles o direito à impugnar decisão injusta (SEGUNDO, 2018).

Ademais, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2017) nos lembra bem que não se pode haver qualquer impedimento ao direito de recorrer, já que ele é assegurado pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição, uma vez que a oportunidade de ter os atos administrativos revistos está interligada com o direito de defesa e ao contraditório.

Bem assim é o pensamento de Helena Costa, entendendo que “[...] a ampla defesa impõe o princípio do duplo grau de cognição, isto é, o direito ao recurso, em atendimento às exigências de qualidade e segurança da prestação jurisdicional” (2018, p. 307).

Outrossim, temos na Lei Geral do PAF a garantia ao direito de recorrer por meio de impugnação, ligando-se com a previsão de um número de três instâncias administrativas (são elas as DRJ, o CARF e o CSRF, instância especial do segundo, todas explanadas em capítulo anterior neste trabalho), no art. 2º, parágrafo único, inciso X, e art. 57<sup>30</sup>.

Assim, é claramente reconhecido o acesso à diferentes instâncias de julgamento no contencioso administrativo, garantindo-se ao contribuinte que terá um julgamento que inclusive diminua as possibilidades de um pronunciamento parcial (BARROSO, 2009), o que liga o princípio do duplo grau ao princípio da imparcialidade, anteriormente tratado nesse texto.

---

<sup>29</sup> Súmula 346: “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.”

Súmula 473: “A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

<sup>30</sup> Art. 2º [...] X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Com isso, vemos que o acesso ao tribunal administrativo fiscal é um direito do contribuinte, e sua utilização harmônica é necessária, devendo a sociedade questionar a sua forma de atuação, não se conformando com a ideia de um simples favor legal, como parecem desejar que prevaleça os defensores da posição do Estado, com o fim de manter o estado atual do CARF.

#### 4.9 Do *in dubio pro contribuinte*

Por fim, temos o princípio do *in dubio pro contribuinte*, que se apresenta como um mecanismo de proteção ao direito de propriedade do sujeito passivo ao dizer que, em caso de dúvida envolvendo questão tributária, deve-se interpretar a situação de modo mais favorável à parte mais fraca, ou seja, o administrado.

É a chamada interpretação benéfica da legislação tributária, na qual a aplicação da lei será feita da forma menos gravosa para o contribuinte quando deparar-se com alguma ambiguidade, confusão, ou qualquer hipótese que gere uma dúvida em como proceder, não se considerando válida a ausência ou lacuna normativa para tanto (CALIENDO, 2014).

Tal princípio é trazido pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 112, e advém da clássica máxima do Direito Penal e Processual Penal, o *in dubio pro reu*, que por sua vez surge da presunção de inocência, garantia fundamental consagrada pela *Lex Maxima*<sup>31</sup>. Este é o entendimento de COSTA (2018), MACHADO (2010) e SABBAG (2017).

Entretanto, para a maioria da doutrina, este dispositivo de interpretação deve ser levantado de maneira restrita, apenas em caso de dúvida quanto à aplicação de lei punitiva tributária, de acordo com as determinadas situações (SABBAG, 2017). Vejamos o supramencionado art. do CTN:

Art. 112. A lei tributária *que define infrações, ou lhe comina penalidades*, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (Grifo nosso)

Contudo, a expectativa quanto ao princípio do *in dubio pro contribuinte* é de maior reconhecimento, principalmente na questão de uma melhor definição de como ele será aplicado.

VILLAS-BÔAS (2009) fala na concretização do Estatuto de Defesa do Contribuinte, presente na Constituição Federal, mais especificamente visualizado no

---

<sup>31</sup> Art. 5º [...] LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;

art. 5º, principalmente em seu § 1º, consagrando a importância dos direitos fundamentais, bem como no art. 150 e as limitações ao poder de tributar, detalhadas em incisos e parágrafos. Sem falar ainda da presunção de inocência, citada alhures, que implicitamente anuncia o *in dubio pro* contribuinte.

Pois bem, elencamos aqui tal princípio, uma vez que possui um enorme peso na situação atual do contencioso administrativo brasileiro, mais especificamente no tema do presente trabalho, uma vez que o *in dubio pro* contribuinte é invocado por aqueles adeptos à esta solução na polêmica do desempate das decisões do CARF.

## **5 DO VOTO DE QUALIDADE E A QUESTÃO DO DESEMPATE NA FASE RECURSAL DO PAF**

### **5.1 Do conceito, funcionamento até as modificações legislativas de 2020 e utilização em decisões antes e depois da Operação Zelotes**

Inicialmente, é interessante abordar o surgimento do que temos hoje como voto de qualidade, uma das diversas maneiras de se obter um desempate em uma decisão, para entendermos melhor o seu propósito. Seria impossível prosseguir em nossa análise sem esclarecer as questões conceituais a seguir.

Para começar, resgatemos aqui os ensinamentos da mitologia grega e romana, duas fontes de sábios ensinamentos que se perpetuaram no tempo. Orestia é o nome da trilogia grega, escrita por Ésquilo e apresentada em 458 a.C. (HIRATA, 2007), na qual podemos visualizar a aplicação do chamado voto de Minerva.

Em uma apertada síntese das três tragédias, Agamenon, Coéforas e Eumênides, o mito relata o julgamento de Orestes que, em um ato de vingança, assassinou a sua própria mãe, Clitemnestra, juntamente com o seu amante, Egisto, por terem assassinado em cumplicidade Agamenon, marido de Clitemnestra e pai de Orestes (HIRATA, 2007).

Para esclarecer, Agamenon foi vitorioso na famosa e clássica Guerra de Troia, e para que este feito se realizasse, ele teve de sacrificar a sua própria filha Efigênia, também filha de Clitemnestra, partindo daí o porquê de ela ter assassinado o próprio marido posteriormente (ANDRADE, 2017).

O conto, então, de um ponto de vista jurídico, trata do conflito de prevalência entre a tradicional lei do “olho por olho, dente por dente”, e da consideração do matricídio, pelo assassinato envolver laços sanguíneos (ANDRADE, 2017).

Pois bem, foi instalado um conselho de julgadores, no qual a deusa Atena daria a última palavra, em caso de empate nos votos. Neste ponto, Atena declara antecipadamente que, caso precisasse desempatar aquela contenda, daria o seu voto em favor de Orestes, o réu naquela ocasião (ÉSKUULO, 458 a.C.). E foi justamente o que aconteceu: com o empate, Orestes foi declarado inocente a partir do voto de desempate de Atena.

Agora, levemos em conta o voto de desempate. De acordo com sua concepção inicial, qual seja, a de que um julgador possui o condão de dar a palavra

final expressando o seu voto apenas uma única vez, podemos verificar que o voto de Minerva tratou-se basicamente de um voto de desempate com declaração antecipada da vontade do juiz que presidia o coro de julgadores, que naquela situação foi a Deusa Atena.

Dito isso, o voto de desempate seria o verdadeiro “voto de qualidade” (ANDRADE, 2017). Ora, a posição apta a desempatar uma votação, advindo de julgador, geralmente posto como o presidente do colegiado, ainda sem participação no julgamento, é a ideia inicial dessa alternativa (SESSO, 2018).

Diferentemente da explanação acima, o desempate em uma decisão do CARF, na teoria e na prática, funciona de uma outra maneira, como já adiantado em capítulos anteriores. O Presidente do colegiado profere o voto de qualidade, se manifestando duas vezes em um mesmo julgamento: uma na votação ordinária, e outra para decidir o empate.

Ou seja, há a construção de uma “maioria ficta” no tribunal, uma vez que os votos não foram proferidos por julgadores diferentes, como numa maioria simples, ou ainda uma absoluta. Assim, na verdade teríamos um terceiro tipo de figura de desempate, um voto duplo, a real natureza do voto de qualidade, atualmente aplicado de maneira restrita no âmbito do CARF.

Essa é, portanto, a maneira que é aplicado o voto de qualidade na segunda instância do contencioso administrativo federal, na realidade computando em dobro o voto do Presidente dos colegiados, sempre representantes da Fazenda, por força de lei, dispositivos alhures mencionados.

Por fim, trazemos aqui neste tópico uma pesquisa em números acerca da utilização do voto duplo no CARF. Conforme salientamos no tópico acerca do CARF, os acontecimentos do período da Operação Zelotes foram os maiores impulsionadores para as intensas discussões em relação aos problemas relativos ao referido órgão, buscando o retorno de seus tempos de auge. Um desses problemas é justamente o voto de qualidade.

Diante disso, é imprescindível que se faça um levantamento de dados empíricos, como é de costume para enfatizar argumentações abordando o que acontece na prática, tendo justamente como base o período que rodeou a multicitada operação, a fim de atestarmos se houve alguma mudança de comportamento dos colegiados nas decisões, verificarmos a quantidade de utilizações do voto duplo para desempatar, para que lado era dado esse voto, enfim,

retratar no presente trabalho o que aconteceu na prática, para além de toda a conceituação e argumentação teórica.

Para tanto, optamos por transcrever aqui os dados obtidos em uma pesquisa utilizada na excelente dissertação de mestrado de Marco Favini, que atende perfeitamente às necessidades da presente tese, sem que seja necessária a realização de um novo levantamento de dados.

Pois bem, essa pesquisa foi originalmente construída a partir do manuseio de inteligência artificial, no qual houve a reunião do número total das decisões do CARF com base em comandos de critérios, no período entre janeiro de 2013 e outubro de 2018 (FAVINI, 2019), compreendendo assim um tempo pouco antes e depois da suspensão dos julgamentos por conta da Operação Zelotes.

Tal arranjo de dados foi possível por meio de *software* a partir do código disponibilizado pelo Doutor em Direito Danilo Panzeli Carlotti (FAVINI, 2019), também Graduando em Ciência da Computação, consultor e desenvolvedor de *software*<sup>32</sup>, que pode ser acessado atualmente no *site*: [https://gitlab.com/danilopcarlotti/pesquisas/blob/master/crawlers/crawler\\_jurisprudencia\\_carf.py](https://gitlab.com/danilopcarlotti/pesquisas/blob/master/crawlers/crawler_jurisprudencia_carf.py).

É necessário ainda observar que, como bem salienta Favini (2019), os números e dados obtidos através do “robô” são os mesmos de uma pesquisa no *site* do CARF: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Entretanto, pela opção adotada há a extração de dados de uma forma mais objetiva.

Uma última observação: a pesquisa possui uma ênfase nos números de decisões do CSRF, instância especial dentro do CARF, uma vez que a análise das decisões nos colegiados regulares do órgão impossibilitariam o término do trabalho em tempo hábil, bem como porque é na Câmara Superior onde os entendimentos são firmados, sendo a terceira e última instância possível (FAVINI, 2019).

Sem mais delongas, vamos aos dados, que serão divididos em duas tabelas e breves comentários, tudo abordado de maneira clara na dissertação de Marco Favini, base para a colação dessa pesquisa, conforme explicitado anteriormente. Na primeira tabela, estão compilados os números de decisões, totais e por voto duplo, dentro das turmas baixas do CARF e da Câmara Superior:

---

<sup>32</sup> De acordo com o seu Currículo *Lattes*, de ID nº 7378374469224374

**Tabela 1:** Relação entre as decisões totais e as tomadas por voto de qualidade.

| <b>Decisões em números</b>   | <b>CARF</b>      | <b>CSRF</b>       | <b>Total</b>     |
|--|------------------|-------------------|------------------|
| Número total de decisões   | 65.170           | 7.726             | 72.896           |
| Número de decisões por voto de qualidade<br>(porcentagem aprox. em relação ao total) | 4.786<br>(7,34%) | 1.979<br>(25,61%) | 6.765<br>(9,28%) |

Legenda: aprox.: aproximada;

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados de pesquisa em FAVINI, 2019.

Como é de se observar, não é pequeno o número de julgamentos que foram decididos com base no voto de qualidade, para relembrar, repetindo-se o voto do Presidente para formar uma maioria ficta, especialmente na instância especial e final da CSRF, com uma porcentagem de 25,61% (vinte e cinco inteiros e sessenta e um centésimos por cento). Nas turmas baixas do CARF, temos que os colegiados julgaram o equivalente a 7,34% (sete inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) das causas pelo voto duplo, o que tem também a sua relevância.

Consoante o que trataremos de forma mais aprofundada no tópico seguinte, para um mecanismo como esse, que duplica o voto de um só dos oito conselheiros, que deveriam estar em pé de igualdade, sem mesmo uma nova fundamentação ou análise levando em conta os pontos colocados pelos que formam o colegiado, somente esses números já seriam preocupantes.

Entretanto, temos mais. Confeccionamos uma outra tabela a partir da pesquisa emprestada, agora focando apenas na Câmara Superior. Vejamos como ela aborda o número de decisões no tempo, levando em conta a Operação Zelotes, bem como destaca os julgados pró-fisco em cada um dos períodos:

**Tabela 2:** Relação entre as decisões favoráveis à Fazenda e a linha do tempo.

| <b>Decisões na linha do tempo</b> | <b>Número (porcentagem aprox. sobre a soma dos períodos)</b> | <b>Julgados favoráveis à Fazenda (porcentagem aprox. sobre o respectivo período)</b> |
|-----------------------------------|--|--|
| <b>Decisões Pré Op. Zelotes</b>   | 200 (10,10%)   | 197 (98,50%)   |

**Decisões Pós  
Op. Zelotes**

1779 (89,90%)

1.777 (99,89%)

Legenda: Op.: Operação; aprox.: aproximadamente;

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados de pesquisa em FAVINI, 2019.

Vejamos, então. No âmbito das decisões da CSRF, temos que, desde o período selecionado de janeiro de 2013, até antes da paralisação das atividades do CARF, ocorrida entre os dias 31 de março e 7 de dezembro, do mesmo ano de 2015, devido justamente à Operação Zelotes, houveram duzentas decisões tomadas a partir do voto de qualidade. Já depois da paralisação, até o mês de outubro de 2018, este número subiu para mil setecentos e setenta e nove. Esta situação representa um aumento do uso do voto duplo em exatos 889,5% (oitocentos e oitenta e nove inteiros e cinco décimos por cento).

Apenas com as informações do número de decisões, como restará claro no tópico seguinte, o voto duplo, que passa longe de ser a melhor medida de desempate, e sendo ainda mais utilizado depois da Operação Zelotes, merece as críticas que vem recebendo, como um dos pontos que merecem ser revistos para que o processo administrativo fiscal federal, mais precisamente o CARF, volte a ter o mesmo prestígio de antes, servindo como um bom caminho para a resolução de lides tributárias.

Entretanto, há ainda a questão de serem tomados de forma esmagadora os votos duplos quase sempre favoráveis à Fazenda, havendo apenas três pró-contribuinte antes da paralisação, e mais dois depois dela. São números contundentes, que de certa forma assustam, aumentando ainda mais a polêmica, melhor retratada adiante.

Chegando ao final da análise das decisões feita na excelente dissertação de mestrado de Marco Favini, temos a reunião das utilizações dadas aos votos de qualidade proferidos, em que tese ou sentido os votos foram tomados. Afinal, a pesquisa não estaria completa sem o levantamento dessas questões também. Vejamos a seguir, em ordem de decrescente de uso.

Utilizado em uma maior parcela para: o conhecimento de recursos especiais; o julgamento do mérito de recursos especiais de contribuintes com a manutenção das respectivas autuações fiscais; dar provimento, parcial ou total, a recursos especiais fazendários para o restabelecimento de exigências fiscais, ou para

determinar o retorno do processo para a turma ordinária, com realização de novo julgamento recursal (FAVINI, 2019).

Em alguns outros julgados, o voto duplo funcionou para: dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, enquanto que o entendimento vencido era favorável ao provimento integral, ou parcial em maior extensão; dar parcial provimento ao recurso especial fazendário, quando os conselheiros vencidos votavam pela negativa de provimento (FAVINI, 2019).

Por fim, em menor número, decisões que terminaram por voto de qualidade no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte, além de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional (FAVINI, 2019).

Assim, encerramos a parte mais conceitual e de amostragem de números na prática do que fizeram o voto duplo utilizado no CARF um dos pontos mais polêmicos pontuados ao longo das discussões de reforma do órgão após a sua queda de prestígio e confiabilidade, claramente causada pela Operação Zelotes. Necessário agora, no tópico seguinte, aprofundarmo-nos em torno das questões intrigantes que rodeiam o uso do voto de qualidade, com base em observações principiológicas, bem como breves análises doutrinárias, amostragens jurisprudenciais e pontuações acerca dos dados alhures demonstrados.

## 5.2 Das polêmicas relacionadas ao sistema de desempate

Pois bem, conforme explanação alhures, o voto de qualidade é uma ferramenta prevista legalmente para desempatar os julgamentos do CARF, nos quais ocorre na prática um voto duplo, gerando uma decisão por maioria ficta. Atualmente está para ser aplicado de maneira restrita no tribunal administrativo federal, mas sempre há chances para reviravoltas no meio jurídico e legislativo, especialmente em um país de baixa estabilidade política, como o Brasil. É levando-se em conta esta realidade que o voto de qualidade é o ponto crucial do presente trabalho.

Recapitulando, de uma maneira mais incisiva, o voto de qualidade é um mecanismo de desempate no qual permite que um dos julgadores, o Presidente do colegiado, sempre a figura do representante da Fazenda, profira novamente o seu voto, para desempatar e formar a decisão final, formando o que se chama de maioria ficta, uma vez que o número de conselheiros do CARF é par.

Iniciaremos a crítica expressando a posição de Fernando Scaff, que bem sintetiza o pensamento que rechaça a utilização do voto de qualidade em qualquer hipótese:

O sistema de *duplo voto* é perverso, pois gera um voto pelo empate e o mesmo voto segue no mesmo sentido. Cria um superjulgador dentro de um sistema paritário e equidistante. Viola a isonomia e a ampla defesa. Viola o devido processo legal – no qual os tribunais administrativos se inserem [...] (SCAFF, 2014, p. 34)

Temos assim, do ponto de vista principiológico, uma possível inconstitucionalidade no uso dessa ferramenta, uma vez que desrespeita princípios importantes do processo administrativo fiscal, sendo eles também previstos ou diretamente ligados a princípios que nascem na Constituição Federal, formando a base de nosso Estado Democrático de Direito. Sobre este último elemento, imprescindível para a harmonia da sociedade, vejamos o entendimento de Fábio Martins de Andrade:

[...] em um ordenamento jurídico calcado nos princípios norteadores da igualdade ou isonomia e do Estado Democrático de Direito, não há como se admitir válida uma decisão que, com o voto duplicado de um dos julgadores, modifica e define (distorce) o resultado de um julgamento sobre o qual para

dúvida pelo colegiado acerca da regra a ser aplicada [...] (ANDRADE, 2017, pp. 193-194)

Assim, podemos ver que há uma violação quando nos deparamos com o art. 14, da *Lex Maxima*<sup>33</sup>, e o comparamos com a prática do voto duplo, uma vez que o dispositivo lembra-nos do valor igual do voto para todos (FAVINI, 2019).

Pois bem, conforme o nosso capítulo dedicado à análise do tema a partir dos princípios pertinentes, podemos ver que a permissão para a existência do dito superjulgador é uma ofensa ao devido processo legal e seus desmembramentos, no sentido de que a este são atribuídos dois votos, um em sede ordinária, no mesmo nível dos outros conselheiros, e outro de forma extraordinária, necessariamente repetindo o seu primeiro voto.

Nesse sentido foi o voto do Ministro Marco Aurélio, em acórdão julgando a AI 682.486-AgR, pela 1ª Turma da Suprema Corte:

É possível que em um Colegiado, o cidadão, falível como outro qualquer, como nós também somos, profira um voto, e, neutralizando-se os votos ante o empate dos demais integrantes do colegiado, ele venha a decidir isoladamente? O voto de qualidade, para mim, ele acaba por consubstanciar a existência de um superórgão. Não consigo, diante das guaridas da Constituição dita cidadã por Ulisses Guimarães, concluir que alguém possa ter um poder tão grande de provocar empate, votando, e posteriormente reafirmando a ótica anterior, dirimir esse mesmo empate.

Veja-se então que pode ocorrer a seguinte situação, conforme narrado no trecho supracitado: a contenda está momentaneamente favorável para o contribuinte com a diferença de um voto, digamos, por 4x3 (quatro a três), até que o último a votar, sendo neste exemplo o Presidente, vota no sentido de empatar o julgamento, e em seguida repete o seu voto (o de qualidade, desta vez), ele mesmo provocando o empate e desempatando em favor de seu pensamento. Isso não nos parece com um devido processo legal.

A situação relatada pode acontecer porque, diferentemente de um voto de desempate propriamente dito, ou mesmo do mítico voto de Minerva, no qual o julgador escolhido para desempatar profere apenas uma única vez o seu voto, na realidade do CARF o Presidente expressa o seu entendimento em dois momentos (SCAFF, 2014).

---

<sup>33</sup> Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei [...]

Nesse sentido, é interessante colacionar aqui o entendimento vencedor do Desembargador Federal Antônio Cruz Netto, pelo E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região, acerca da aplicação de voto duplo segundo o Regimento do próprio Tribunal, em sede de EDMS 2005.02.01.014093-6, na turma do Pleno:

Penso não ser possível, em julgamento judicial, que qualquer julgador profira dois votos na mesma causa e no mesmo julgamento.

No caso, o ilustre presidente, com o seu primeiro voto, empatou a votação. Logo a seguir ele mesmo proferiu voto de desempate. Tenho como irregular e descabido esse procedimento. [...] Como o presidente, ao votar pela primeira vez, provocou o empate na votação, deveria ter sido suspenso o julgamento para aguardar-se o voto dos Desembargadores Federais que estavam ausentes naquela sessão (ou pelo menos de alguns deles) que eram nada menos do que 8 (oito), conforme consta do acórdão (fls. 65/66).

O que não pode, no meu entendimento, é o presidente votar duas vezes, pois isto não tem amparo legal. Aliás, isto desequilibra, evidentemente, a votação e, conseqüentemente, compromete o resultado do julgamento. Eu diria até que desequilibra a “balança” da Justiça, fazendo-a pender para um dos lados sem a indispensável equidade e neutralidade que lhe são inerentes.

É claro, portanto, que o voto duplo deve ser afastado, uma vez que o desempate deveria ser feito por quem ainda não tivesse votado para decidir a contenda.

Aprofundando ainda mais, temos alguns princípios que são notadamente violados a partir da aplicação do voto de qualidade.

Inicialmente, temos que a isonomia, sobretudo entre os julgadores, é amplamente desconsiderada a partir do voto duplo, uma vez que temos a existência de uma ilegalidade ao ser possível o privilégio de um dos julgadores ter seu voto contado em dobro em caso de empate (ADAMY, 2017).

Andrade bem nos lembra o seguinte: apesar do que acontece nos julgamentos do CARF e a aplicação do voto de qualidade, “a doutrina brasileira converge no sentido de que o princípio da igualdade impede [ou melhor, deveria impedir] que determinada norma institua fatores de discriminação entre seus destinatários” (2017, p. 194). Diante disso, continua o autor concluindo que a possibilidade de duplicação de voto numa decisão é um “injusto privilégio e discriminação em relação aos demais.” (2017, p. 195).

Interligada à isonomia entre os julgadores é a questão da colegialidade, uma vez que na prática a decisão que prevalece não carrega o espírito de ser em conjunto, consideradas as contribuições de todos os conselheiros, uma vez que a posição de um só foi elevada a um outro patamar, diferente dos demais. Nessa entoadada, o princípio da colegialidade deixa de ter o seu sentido (BARROSO, 2009), diante da quebra da igualdade.

No tocante à judicialização da polêmica do voto duplo, segue como exemplo o julgado da Juíza Federal Edna Márcia Silva Medeiros Ramos, da 13ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, em um trecho de sua sentença em sede de Mandado de Segurança de nº 1001136-39.2017.4.01.3400:

No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”. [...] Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático.

Seguindo a tese da referida Magistrada, é clara também a violação de um dos valores mais caros à democracia, o voto com valor igual para todos, como bem aponta Andrade (2017) em seu tópico específico acerca do princípio democrático

sendo violado pela aplicação do voto duplo. Vejamos a primeira parte do art. 5º, *caput*, em conjunto com o art. 14, *caput*, ambos da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]

Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei [...]

Temos uma ofensa ao clássico brocardo político-jurídico “*one man, one vote*”, inclusive utilizado pelo Excelentíssimo ex-Ministro Carlos Ayres Britto, em oportuna manifestação quando do julgamento acerca da utilização do voto duplo pelo Presidente do CADE, na AI nº 682.486/DF. Vejamos:

[...] um homem, um voto. [...] Quem decide é a maioria. Os órgãos públicos podem decidir ignorando o princípio da majoritariedade? Esse princípio é mais do que nudular, medular da democracia. Pode um dirigente de uma autarquia votar duas vezes? Vossa Excelência lembrou: ele compôs a igualdade – a votação estava 3 a 2 para a agravante -, então, ele conseguiu empatar, e ele mesmo desempatou. Isso é democrático, é republicano, é coerente com a Constituição?

Assim, é perceptível que o voto de qualidade, ou melhor dizendo, o voto duplo, está em desacordo com o que há de mais fundamental no Estado Democrático de Direito.

Um outro ponto, certamente polêmico, é quanto à questão da imparcialidade e as consequências da utilização do voto duplo. Apenas para relembrarmos, o voto de qualidade aplicado na legislação do CARF prevê que somente os representantes fazendários ocupem a cadeira de Presidente, um para cada colegiado, sendo assim os únicos que podem exercer o voto duplo.

Ora, não há dúvidas de que a utilização da maioria ficta, que deixa prevalecer o voto de um só frente a um colegiado, diminui o alcance do controle em cima de eventuais parcialidades (CARNEIRO, 2015). Barroso conclui em um pensamento semelhante, uma vez que:

No momento em que se admite que uma mesma pessoa vote duas vezes em um julgamento, estar-se-á admitindo, por óbvio, que um mesmo indivíduo influencie duplamente a decisão do caso. A repercussão negativa sobre a garantia de imparcialidade é clara. E se o julgador em questão, por qualquer motivo, não for imparcial na apreciação do feito? É impossível conhecer e controlar a motivação íntima das pessoas, como já referido; o certo é que a participação dupla terá multiplicado o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo. (BARROSO, 2009, p. 64)

Pois bem, a partir dos moldes de um mecanismo como o voto duplo, independente de quem o exerça, seja o julgador representante fazendário ou dos contribuintes (ANDRADE, 2017), a imparcialidade é posta em cheque, uma vez que aumentar a importância do voto de um dos conselheiros, forçando a maioria ficta, significa, na prática, aumentar também as chances de ser cometida alguma parcialidade.

Assim, temos, ao nosso ver, que o problema maior nem seria a questão de o voto duplo ser exercido pelos representantes advindos da Fazenda Pública, mas sim a própria utilização dessa forma de desempate. De nada adiantaria mudar a qualidade da pessoa que terá o seu voto duplicado, uma vez que a distância do propósito do princípio da imparcialidade seria a mesma.

Como bem observamos em tópico próprio principiológico, é imperioso salientar que, ainda que a imparcialidade absoluta não possa ser alcançada diante da natureza humana, é nosso dever utilizarmos as melhores estratégias para se chegar o mais próximo possível do resultado desejado.

Sendo assim, acreditamos que de nada adiantaria, visando a adequação, efetividade e senso de justiça nas decisões do CARF, abrir espaço para que o voto duplo seja exercido também pelo representante dos contribuintes, de forma alternada, como alguns sugerem. Esta corrente de pensamento será melhor descrita adiante no capítulo final, em tópico acerca das principais propostas de novos rumos para substituição do voto de qualidade.

Falando em adequação, é evidente a ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Ora, uma vez tendo em mente o conceito da aplicação de ambos, é de se apontar que o voto de qualidade, nos moldes de um voto duplo, ao invés de desempate por juiz sem a prévia participação, é desarrazoado, dentro do que é devido e esperado que se adote em um tribunal, seja ele de qualquer espécie, ainda mais envolvendo direito à propriedade, tão caro para o indivíduo em sociedade.

Certamente não se espera que, na prática, o voto de um dos julgadores eleve-se a um grau maior de importância, tal que dite o resultado final de uma decisão em uma sessão colegiada. Tal condicionamento é até, para Andrade (2017), tido como algo que irá distorcer a decisão final com a formação de uma maioria que não existe na realidade.

De fato, qual poderia ser a razão de se adotar um sistema que foge da maioria real de votos e do ideal democrático? Certamente isso está longe do que é esperado da atuação estatal.

Uma vez que há a situação de um empate no julgamento, diante de um colegiado paritário com número par de julgadores, na situação atual do órgão, não há muito o que fazer, a não ser observar o presidente duplicar o seu voto, sem uma nova análise de julgamento ou motivação, devendo ser acatado o pensamento de quem estiver nesta posição, que dá um direito a mais que todos os outros conselheiros. Nesse sentido, não há qualquer tipo de fundamentação, havendo apenas a mera reprodução do entendimento do Presidente (CARNEIRO, 2015).

Resta evidente também a desproporcionalidade, uma vez que certamente o mecanismo aqui criticado, pelos motivos até aqui expostos, sem embargos para o apontamento de outros adiante, está longe de ser o meio mais adequado, necessário e proporcional para resolvermos a questão do desempate em decisões, levando-se em conta a menor onerosidade possível para os administrados e os limites da atuação do Estado.

Nesse sentido, é interessante salientar que até mesmo a própria PGR, em sua defesa acerca da ADI ajuizada pela OAB, pedindo a inconstitucionalidade do voto duplo, manifesta-se no sentido de admitir que o referido mecanismo fere o ideal democrático da maioria. Vejamos na íntegra o trecho, para melhor visualização:

De plano, enquanto opção político-legislativa de caráter procedimental, a medida não é, por si, inconstitucional. Entretanto, *a sua aplicação deve ter, na medida do possível, caráter excepcional*, conforme assentou o Ministro Celso de Mello. Isso porque *o voto de qualidade produz uma decisão por maioria ficta, o que vai contra o ideal majoritário que, em uma democracia, deve prevalecer.* (Grifo nosso)

Quanto à questão constitucional, discordamos, tendo até mesmo em vista que a matéria ainda não foi exaustivamente analisada pela Suprema Corte, mas em relação ao resto do trecho, está claro que há apenas uma tentativa de relativizar a onerosidade e lesões aos princípios demonstrados no presente trabalho, bem como a ofensa ao Estado Democrático de Direito.

Ademais, conforme visto através dos dados de pesquisa apresentados em tópicos anteriores, de forma alguma pode se considerar que foi o voto de qualidade utilizado em caráter excepcional no período analisado, que apenas apontou para uma situação futura ainda mais crítica.

O que sobra é um mero apego ao fato de que o voto duplo está previsto, colocando a legalidade em grau elevado frente aos demais princípios elencados, que inclusive já tem o poder de, uma vez violados, apontar para a inconstitucionalidade do multicitado polêmico mecanismo de desempate, caindo a sustentação legalista.

Pois bem, isso tudo nos leva, por óbvio, a identificar a grave violação do devido processo legal, princípio maior do direito processual, que rege todos os outros princípios aplicáveis e elencados no presente trabalho, fazendo o papel de “núcleo irradiador que tangencia os demais princípios e preceitos assinalados” (ANDRADE, 2017, p. 183), uma vez que não é proporcionado ao contribuinte, em via administrativa, um processo justo e adequado em sua inteireza, nos diversos sentidos indicados.

Ora, é claro o grave prejuízo ao próprio debate nos julgamentos, que na verdade deveriam ser do mais alto nível possível. A via administrativa, incluindo por óbvio o CARF, foi pensada e colocada em prática para ser especializada na área, sendo um espaço otimizado, mais breve e menos oneroso para se rediscutir o ato administrativo de lançamento, inclusive com a importante tarefa de reduzir o amontoamento de casos sendo processados pelo Poder Judiciário (SCAFF, 2014).

Assim, é gerado um impacto negativo sobre o contribuinte, visto que ele, diante da situação de ficar à mercê de qual seja o presidente em seu julgamento pela via administrativa, não terá ao seu lado a sensação de segurança jurídica para impugnar o ato do fisco.

Por conta disso, pode acontecer justamente o contrário da redução processual no Judiciário, com o contribuinte se vendo na posição de ingressar com ação judicial, o que é um problema à parte, mas interligado com o processo administrativo fiscal.

Obrigatória, nessa questão, é a transcrição do posicionamento da OAB, em sua inicial na ADI 5.731/DF:

O CARF, importante enfatizar, não pode ser um órgão de passagem ou um chancelador de autuações fiscais. Uma tal situação equivale a ter um excesso de demanda do Poder Judiciário, que será, sempre e sempre, chamado a se manifestar sobre todo e qualquer assunto submetido ao contencioso administrativo. A excessiva judicialização de questões tributárias a ninguém interessa, menos ainda ao Poder Judiciário, que já se encontra assoberbado de demandas.

Em tempos de soluções extrajudiciais, como a mediação e a arbitragem, o ideal é que as questões tributárias sejam enfrentadas, com imparcialidade, por Tribunais Administrativos de altíssimo nível e qualificação técnica, até por estarem bem mais aparelhados para a análise de peculiaridades fiscais e contábeis.

Ora, o judiciário, para a maior parte dos contribuintes, e da sociedade como um todo, é uma via demasiadamente onerosa, principalmente para aqueles que são microempreendedores e cidadãos comuns que estão a pagar seus impostos, uma vez que, em resumo: é um sistema muito mais caro (o processo administrativo é gratuito e não necessita de advogado); não há uma especialização nem o melhor ambiente para discussões tributárias; e é muito mais demorado para se obter uma resposta.

Com isso, o contribuinte não consegue suportar as suas contas na espera de uma decisão judicial, uma vez que ainda necessitaria de custear todo o moroso processo. Tal situação apenas o levaria a desistir de demonstrar o seu provável bom direito, a fim de provar que não deve, no todo ou em parte, para ir em busca de algum sistema de parcelamento fiscal, terminando em algo benéfico para a máquina do fisco.

Ao nosso ver, é claramente inválido e indecoroso, mesquinho, o argumento de que, sentindo-se insatisfeito o contribuinte, este deveria simplesmente acionar o judiciário. Esta inclusive não é uma fala muito incomum entre aqueles que formam o corpo de servidores públicos fazendários, vestindo bem as cores da instituição que defendem. Odete Medauar analisa a questão com o mesmo entendimento:

Há um pensamento que associa justiça exclusivamente ao Poder Judiciário. De modo diverso coloca-se uma postura que atribui também à Administração uma tarefa de justiça. Tal postura importa em mudança das condutas administrativas inertes ou negligentes, movidas por má-fé ou não, no atendimento de direitos de cidadãos ou servidores. Muito comuns se tornaram as frases, em tom de jactância, do seguinte teor: “Se acha que tem direitos, vá procurá-los no Judiciário”, como se a função administrativa pudesse permanecer alheia a direitos dos indivíduos, como se fosse meritório deixar de reconhecer direito de alguém. (MEDAUAR, 2018, p. 162)

Tal argumentação aqui criticada demonstra um tom de despreocupação se o serviço administrativo está performando em um nível aceitável para atender ao bem comum de todos.

Além disso, é um cenário péssimo para o Poder Judiciário e para todo o país, pois já vivemos em uma situação de inchaço judiciário e judicialização de tudo o que se vê pela frente (um bom exemplo, infelizmente, é a judicialização da saúde e entrega de medicamentos). O que se pode esperar caso todas as discussões tributárias sejam passadas para processos judiciais? De fato, a judicialização do afastamento do voto duplo não é o que a comunidade jurídica deseja, tampouco a sociedade e o contribuinte, particularmente.

Vemos então que há uma clara ilegitimidade no uso do voto duplo em decisões administrativas, uma vez que preceitos constitucionais são ultrapassados, importantes princípios são deixados de lado, não sendo esse o melhor método para se utilizar, sem que cause uma lesão ao contribuinte, à sociedade e até mesmo à própria Administração, lhe retirando um pouco de sua integridade, e assim diminuindo-lhe a confiança que o administrado possui em seus serviços.

É certo que, dadas as circunstâncias, o melhor que pode ser feito é buscar alguma solução pela via legislativa, com proposta que adote uma postura mais justa para ambas as partes, com o foco de melhorar o processo administrativo e voltar a dar mais confiança ao CARF, que caiu bastante pós-Zelotes.

### **5.3 Novos rumos na questão do desempate a partir da Lei nº 13.988/20 e a Portaria ME nº 260/20**

Conforme comentado brevemente em pontos anteriores no texto, o voto duplo, objeto principal do presente estudo, encontra-se atualmente em uso restrito no âmbito do CARF. Isso se deu através primeiramente de uma modificação trazida por dispositivo da já mencionada Lei nº 13.988/20, mais precisamente o seu art. 28, para em seguida ter sido editada a Portaria ME nº 260/20, pelo Ministério da Economia, que estabelece regras específicas, ocorrendo agora o desempate automaticamente em favor do contribuinte em determinadas circunstâncias.

Antes de adentrarmos na análise dessa nova fase do CARF, buscando esclarecer essas dúvidas, é imprescindível que se aborde como se chegou à modificação supramencionada, desde o início do seu processo legislativo até o seu sancionamento, bem como abordar brevemente acerca da portaria publicada, que inclusive se deram enquanto estava sendo feita a presente monografia, havendo, portanto, poucas fontes bibliográficas para abrilhantarem o texto.

Pois bem, a Lei nº 13.988/20 originou-se da conversão em lei da MPV 899/19, com o principal objetivo de tratar acerca da transação entre a Administração e o contribuinte devedor, sendo a primeira lei a regulamentar essa questão (GIMENEZ, 2020). Essa MPV, antes da conversão, sofreu uma série de emendas, 223 para ser mais exato<sup>34</sup>, até o texto final seguir para as votações nas casas legislativas. Uma dessas emendas tratou justamente sobre a mudança no CARF, acerca da extinção do voto de qualidade.

De uma lei sem tanta notoriedade e menções nos diversos veículos de mídia, passou a ser amplamente conhecida por conta da edição deste ponto polêmico, que converteu e potencializou atenção de juristas e da sociedade mais do que o próprio tema da transação (SEGUNDO, 2020). Primeiro porque a temática retratada já é polêmica em si, e segundo pela forma como veio a ser legislada. Sobre este segundo ponto, a extinção do voto duplo no CARF foi uma das últimas emendas a serem incluídas, e gerando dúvida acerca da relação com a matéria principal da lei onde foi inserida.

---

<sup>34</sup> Informação retirada do sítio da Câmara dos Deputados, no endereço: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2225778>>. Acesso em 15.08.2020.

Dito isso, temos que houve uma divergência de posicionamento sobre tal emenda ser legalmente oportuna, ou se realmente estaria fora dos limites do tema. Com isso, alguns políticos se manifestaram pedindo a retirada da emenda<sup>35</sup>.

Ao final, como se pode perceber, na votação prevaleceu o entendimento de que nada havia de errado com o dispositivo em comento. Dado seguimento ao trâmite legislativo, houve o sancionamento do Presidente da República com vigência imediata.

Essa modificação, que ao nosso ver, como mostraremos mais adiante, não solucionou a situação, mais uma vez causou a divisão de opiniões entre os operadores do direito, inclusive interpretações diferentes foram tomadas nas decisões do CARF, ainda que a regra fosse o reconhecimento do *in dubio pro contribuinte*.

E para além disso, foram ajuizadas três ADIs, nº 6.399, nº 6.403 e nº 6.415 para questionar o art. 28 da Lei nº 13.988/20 (ROCHA, 2020), sendo que a primeira delas mencionada já teve o seu julgamento virtual iniciado no dia 14 de agosto desse ano<sup>36</sup>.

Em menos de três meses depois, uma nova alteração foi feita, desta vez através da mencionada portaria, de nº 260/20, editada e publicada pelo Ministério da Economia, dentro de suas competências, com o fim de estabelecer especificidades quanto a aplicação do desempate favorável ao contribuinte.

Segundo as novas regras, que já estão em vigor, o voto favorável ao contribuinte será dado nos seguintes casos: determinação e exigência de crédito tributário, com crédito exigível a partir de auto de infração ou de notificação de lançamento; julgamento de auto de infração ou de notificação de lançamento que não resulte na exigência de crédito tributário; aos julgamentos com sessões a partir de 14 de abril de 2020; em relação ao responsável solidário; questões preliminares ou prejudiciais de mérito, como decadência e ilegitimidade passiva do contribuinte; e, por fim, embargos de declaração com efeitos infringentes<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Informação retirada do sítio do Congresso Nacional, acerca da tramitação da referida Lei, em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>>. Acesso em: 15.08.2020.

<sup>36</sup> Conforme verificado através de pesquisa processual no sítio do STF, em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5899306>>. Acesso em: 16.08.2020.

<sup>37</sup> Vide Portaria ME nº 260/20, art. 2º, §§ 1º e 2º, art. 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”, primeira parte, bem como os seus §§ 1º e 2º.

Por outro lado, haverá ainda o mecanismo do voto duplo para as situações: em relação ao responsável tributário; julgamento de matérias de natureza processual; conversão do julgamento em diligência; embargos de declaração; e das demais espécies de processos competentes ao CARF não mencionadas no parágrafo anterior<sup>38</sup>.

Esta é, portanto, a realidade atual do CARF: com o voto de qualidade inicialmente afastado e posteriormente restrito, a alternativa levantada pelo art. 28, da Lei 13.988/20 de, em caso de empate, obrigatoriamente haver um desempate do julgamento em favor do réu, foi mitigado e regulamentado nos moldes acima registrados com a nova portaria.

Para fins didáticos e por questões de alguns destaques em cada uma das modificações normativas, analisaremos uma em seguida da outra, em um primeiro momento individualmente.

Em linhas gerais, o efeito prático inicialmente do art. 28 da Lei nº 13.988/20 seria justamente aquela apontado por parte da doutrina contrária ao voto duplo, que defendem a aplicação do *in dubio pro reu*, ou mais precisamente o *in dubio pro contribuinte*, em se tratando de direito processual tributário, tendo em vista o empate na decisão, o que seria o suficiente para constatar uma dúvida no julgamento, segundo essa corrente. Sobre essa alternativa, falaremos melhor no tópico final.

O art. 28 da Lei 13.988/20, ao nosso ver, foi um importante passo na busca de uma melhor solução quanto aos desempates nos julgamentos do CARF, simbolizando o começo de uma aplicação prática das ideias que vem surgindo.

Entretanto, é necessário analisá-lo tendo em mente a sua introdução no mundo legislativo real. Ao nosso ver, a emenda que adicionou o citado dispositivo abre um espaço para visualizarmos uma fuga do tema principal da MPV, mais tarde convertida em lei.

Ora, não é difícil para imaginarmos, levando-se em conta ainda a realidade brasileira na questão de manobras e atitudes com um viés ligado à corrupção e desvio nos valores, que teria ocorrido naquela situação uma colocação oportuna de um dispositivo capaz de gerar tamanha mudança, com alto poder de surgir por interesses alheios, através de uma lei sem ainda muita visualização.

---

<sup>38</sup> Vide Portaria ME nº 260/20, alínea “b”, segunda parte, no inciso I do art. 3º, e inciso II deste mesmo artigo.

Tanto é que, como afirma Pedro Adamy (2020), as ADIs supramencionadas tem um enfoque maior nessa questão da tramitação legislativa, para além da discussão acerca da utilização do voto duplo.

De qualquer forma, infelizmente é uma discussão que foge do poder de análise aqui, tendo em vista a inexistência de provas de que a extinção do voto de qualidade no CARF submergiu por mera manobra política, e não através de sérias análises e debates construtivos, o que daria a sensação de legitimidade almejada. Acerca dessa questão, o correto é aguardar o julgamento pelo STF.

Deixando de lado essa questão polêmica e de difícil resolução, nos atentando ao resultado em si da modificação legislativa, o que nos parece é que há mais um embate entre os interesses do Estado e os interesses dos administrados, do que uma tentativa real de encontrar uma solução que seja a mais imparcial possível.

Veja-se que colocar o desempate para ser totalmente favorável ao contribuinte pensando apenas no fato de que com o voto de qualidade, ao ser proferido por um representante fazendário, este seria favorável aos interesses fazendários, seria meramente uma questão de inverter o lado de quem recebe uma maior vantagem, devendo ser apresentadas propostas em um outro sentido, com apoio no entendimento do professor Pedro Adamy (2017).

Afinal, como isto pode ser benéfico para a busca de um processo administrativo tributário justo, adequado e eficiente? Ao nosso ver, há de ser considerada uma outra solução, a ser tratada no capítulo seguinte.

Ademais, a questão de estender a interpretação do art. 112, do CTN, como ensejam os defensores do *in dubio pro* contribuinte, é um ponto que definitivamente não está pacificado no momento. Logicamente esse princípio deve ser reconhecido e aplicado, mas ainda não temos uma precisão em delimitar como ele se aplica e o seu alcance, uma vez que nenhum princípio é absoluto, em tese.

Partamos agora à portaria do Ministério da Economia.

Considerando o pouco tempo de aplicação prática do afastamento do voto duplo proferido pelo Presidente dos colegiados, mais precisamente cerca de dois meses e meio, e ainda o fato de que não há comando no sentido de abrir espaço para regulamentação, certamente de início parece ser precipitada a publicação feita através da Portaria ME nº 260/20.

Ora, sequer houve um tempo hábil para a adaptação do que foi trazido pelo art. 28, da Lei nº 13.988/20, para se analisar o que pode ser discutido para

avancarmos na melhora e retorno da confiança no processo administrativo fiscal, sobretudo no CARF, ainda abalado pela Operação Zelotes.

E ainda, Pedro Adamy (2020) expõe que é um ato do Poder Executivo que se sobrepõe ao processo legislativo, de função própria de criar o direito, e com isso ele estaria violando o próprio Estado Democrático de Direito. De fato, é através das casas legislativas que a sociedade exprime, através de sua representatividade e atuação direta, em determinados momentos, as suas vontades para que sejam democraticamente legisladas através de um processo legislativo, sendo uma primordial forma de se estabelecer a democracia (ABRAHÃO, 2017).

Ao nosso ver, apesar da regulamentação provavelmente ter sido pensada para dar uma maior segurança jurídica, a probabilidade maior é a de acontecer justamente o contrário, uma vez que houve um aumento de complexidade das normas aplicadas, além de estar sendo estabelecido um padrão de modificações normativas em um curto período de tempo. Afinal, não é difícil de se imaginar agora mais edições de portarias, ações judiciais por inconformidade, bem como mais buscas por uma solução legislativa, ambos de forma desenfreada.

Ademais, é algo que pode causar uma confusão para o administrado, ao analisar como ele poderá melhor se defender de uma possível tributação indevida, que pode inclusive entrar na via administrativa sem um advogado. Temos, por exemplo, a questão do responsável tributário, que é abordada pelo jurista Fábio Zambitte Ibrahim:

De saída, em previsão assustadora, a portaria afirma que a eventual vantagem do voto de qualidade favorável ao contribuinte não se aplica ao responsável (art. 3º, I, "b"). A premissa seria a figura exclusiva do "contribuinte" ao final do art. 19-E. Nesse ponto, o apego à literalidade foi tão passional que não se observou a evidente incongruência com a parte inicial do artigo, ao tratar da "exigência do crédito tributário".

Gostaria de entender como poderia uma decisão administrativa reconhecer um crédito tributário como inexistente, ou melhor, extinto na forma do art. 156, IX do CTN, e ser, ainda, passível de cobrança do eventual responsável tributário. (IBRAHIM, 2020, p. 1)

Levando-se em conta o aspecto material abordado, no pensamento adotado na presente análise, não parece fazer sentido algum ter uma situação diferenciada em relação ao contribuinte, processualmente falando, quando em um mesmo momento temos um mesmo crédito tributário inexistente e exigível.

Tendo como ponto de vista a tese do presente trabalho, a portaria dá ainda um passo atrás, uma vez que torna a autorizar o voto duplo em certas ocasiões, o que é o contrário do primeiro ponto aqui defendido.

Nesse sentido, a portaria não serviu ao propósito de fazer evoluir o contencioso administrativo federal, muito menos ao de entregar um julgamento de melhor qualidade para o contribuinte, deixando de abastecer o Estado com uma reformulação bem debatida e eficiente para ambos os lados.

E, conseqüentemente falando, como bem conclui Adamy, o legado da Portaria ME 260/20 bem provavelmente será o da “*judicialização* de matérias que poderia ter sido resolvidas na esfera administrativa” (2020, p. 4), uma vez que a regulamentação cumpriu um propósito diferente de proporcionar uma resolução melhor para o processo administrativo fiscal e uma menor procura do Judiciário.

Diante disso, é necessário que seja exposto um fato: essa questão está longe de se ter um fim, e certamente não será com as modificações multicitadas alhures que haverá uma pacificação do tema. Até porque a questão do voto de qualidade apenas começou a ser questionado a partir da Operação Zelotes, de forma tardia, conforme o entendimento seguido, assim como foram em conjunto questionados outros pontos acerca da segunda instância do contencioso administrativo fiscal federal.

Contudo, entendemos, como bem aludido, que este é um bom começo para se pensar em discutir melhor uma solução para uma questão tão polêmica em um setor tão importante quanto a resolução de litígios tributários federais por via administrativa, ainda que a tese aqui apresentada seja no sentido de ser contrária à atual solução dada.

## 6 DAS ALTERNATIVAS E SOLUÇÕES AO VOTO DE QUALIDADE

### 6.1 Propostas já em andamento pelo poder legislativo

Uma vez instaurada a crise no tribunal administrativo do CARF, a partir da Operação Zelotes, bem como apontados os pontos que possivelmente precisam de uma mudança, logo surgiriam teses ou propostas na busca por reformá-los. Não seria diferente em relação a uma alternativa ao voto de qualidade, instrumento que se tornou alvo de muitas críticas e da polêmica sobre a real utilidade e performance do CARF no âmbito do processo fiscal e contencioso administrativo, conforme explanado alhures.

Como era de se esperar, não é de hoje que surgem principalmente propostas legislativas, uma vez que não há decisão definitiva acerca de sua constitucionalidade pelo STF, bem como pelo discurso ainda forte de que há legalidade no voto duplo por estar previsto por lei. Assim, o caminho legislativo pode ser o mais efetivo.

Esse também é o pensamento de Hugo de Brito Machado (2016), ao reconhecer que a solução invariavelmente deve surgir pelo meio legislativo, ao tratar de sua tese de prevalectimento do *in dubio pro* contribuinte.

A seguir, listaremos, alguns destaques acerca de modificações relacionadas de alguma maneira ao CARF e ao voto duplo propostas nos últimos anos, com o objetivo de tecer alguns comentários sobre cada uma.

Primeiramente, temos o Projeto de Lei nº 6.395/19, com a proposta de modificar o Decreto nº 70.235/72, no sentido de abrir a possibilidade de alternância entre a presidência e a vice-presidência nos julgamentos do CARF. Com isso, haveria alternadamente um conselheiro representante dos contribuintes presidindo o colegiado, sendo que as funções administrativas, neste caso, ainda seriam exercidas pelo representante da Fazenda Pública como vice-presidente.

Tal medida teria como base a questão de dar uma maior imparcialidade e paridade aos julgamentos ao alternar a origem do conselheiro que ficará na posição de pronunciar o voto duplo e ter o seu entendimento prevalectido no caso de empate.

Essa posição faz parte do entendimento do Auditor-Fiscal Antônio Airton Ferreira (2013), que em seu artigo explana que não vê problema na utilização do voto de qualidade, pois é o critério adotado, podendo o contribuinte se utilizar do

Judiciário, e afirma que haveria um maior equilíbrio nas decisões, se o posto de Presidente fosse alternado entre os conselheiros dos contribuintes e os da Fazenda Pública, além do segundo voto (o de desempate no voto duplo) ser justificado.

Ao nosso ver, conforme o exposto no capítulo anterior, o presente entendimento não deve prosperar por ainda manter a existência do voto de qualidade, prevalecendo um entendimento sobre a unidade de um colegiado e com um duplo pronunciamento.

Portanto, em relação a proposta legislativa em si, é indiferente o fato de modificar o lado paritário que terá direito a um segundo voto, justificado ou não. Além disso, a tese de alternância não convence, frente à forte argumentação contrária, no sentido de que a origem do conselheiro, e juntamente com isso, a paridade de formação do colegiado, não está ligada a um posicionamento fixo de entendimento. Afinal, se assim fosse, seria uma perda de tempo formar um grupo de julgadores.

De qualquer forma, a proposta se encontra na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, com discussão da matéria e votação adiadas.

Uma segunda proposta é a do Projeto de Lei nº 6.064/16, que se encontra parado na Câmara dos Deputados. Começa bem ao propor a extinção do voto de qualidade das decisões do CARF, passando a valer a interpretação mais favorável ao contribuinte no caso de empate, sendo necessária a modificação do art. 25 do Decreto nº 70.235/72. Por um outro lado, seria incluído nessa mesma lei o § 4º, do art. 37, no sentido de possibilitar que a Fazenda entre com uma ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva desfavorável a ela, entendendo o Deputado Carlos Bezerra, criador da proposta, como sendo um movimento para equilibrar a relação entre o contribuinte e o fisco.

Acerca da segunda parte da proposta acima descrita, vemos que a possibilidade de impugnação judicial por parte da Fazenda Pública em caso de decisão favorável ao contribuinte não deve ser acolhida, inclusive como acentua o próprio CTN, em seu art. 156, IX, bem como o alhures mencionado Decreto, em seu art. 45. Vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Esse é também o entendimento da melhor doutrina, uma vez que na esfera administrativa a Administração Pública já seria a detentora máxima da competência para julgar os seus próprios atos. Ou seja, se a decisão administrativa final é dela própria, não haveria sentido de se acionar posteriormente o Judiciário para rever a sua própria decisão. Sobre essa questão, Machado Segundo fala sobre ser esta “uma questão de atribuição de competência” (2018, p. 185).

Ainda, as palavras do Procurador do Estado Francisco Armando de Figueirêdo Melo:

Com efeito, parece inconcebível, por exemplo, que a União proponha ação para discutir questão já exaustivamente decidida pelos órgãos por ela mesma instituídos, mormente no que diz respeito ao lançamento, que é atividade administrativa vinculada. (MELO, 2018, p. 3)

Nesse sentido, faltaria à Administração um interesse de agir para ingressar judicialmente e, em caso de possibilidade de impugnar por meio judicial a própria decisão, abriria espaço para a inutilidade da fase contenciosa administrativa (SEGUNDO, 2018).

Por último, temos a PEC 161/15, atualmente arquivada, de autoria do Deputado Fabrício Oliveira. Esta proposta, cuja elaboração era cogitada desde a instauração de CPI que investigou o CARF após os acontecimentos que levaram à Operação Zelotes, propõe que os conselheiros sejam escolhidos por meio de concurso público.

Com isso, a composição paritária deixaria de existir no órgão, sendo todos os julgadores funcionários concursados, e devendo atender aos mesmos requisitos. Ainda, tal medida consagra o entendimento seguido pela OAB de impedir que advogados ao mesmo tempo exerçam a função de conselheiro e participem da atividade advocatícia. Em sua justificativa o Deputado autor da proposta alega que o julgamento justo e imparcial estaria ligado a uma desvinculação dos conselheiros à

origens diferentes e em paridade, pois na prática isso só vem gerando oposições no momento de julgamento<sup>39</sup>.

Tal proposta nos pareceu interessante na questão de se realizar uma contenda para definir os conselheiros, um dos elementos constantes na solução elaborada por meio do presente trabalho, a ser abordada no seguinte tópico. Entretanto, esta PEC nada fala acerca de como ficará o número de conselheiros por colegiado, muito menos sobre a questão do voto duplo, o que levaria a crer que ele ainda persistiria.

---

<sup>39</sup> Informação retirada do inteiro teor oficial da PEC nº 161/15, em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1407421&filename=PEC+161/2015](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1407421&filename=PEC+161/2015)>. Acesso em: 22 ago. 2020.

## 6.2 Uma solução com propostas viáveis ao voto de qualidade

Entendemos que as discussões em torno de como deve ser o *modus operandi* do CARF, e principalmente, pela delimitação do presente trabalho, em relação à utilização do voto de qualidade ou de um sistema substituto, estão longe de terem uma resposta final, sendo uma questão aberta para as mais variadas propostas.

Entretanto, seguindo a linha apresentada e analisada neste trabalho, podemos chegar a algumas sugestões possíveis, visando o bem comum de ambas as partes, para obtermos o mais alto grau de boas discussões, imparcialidade e adequação nas decisões de âmbito administrativo, para evitar que o CARF e o processo administrativo fiscal como um todo afundem em um caminho sem volta de desconfiança e desuso. Firme nas sábias palavras de Adamy, que também representam o que pretendemos que todas as propostas, não apenas as nossas, acerca do presente tema, tenham como alvo:

[...] organizar a jurisdição administrativa de dentro para fora, de acordo com os critérios legais e constitucionais, de forma a garantir, tanto ao Estado quanto aos administrados, a solução mais adequada para os litígios tributários. (ADAMY, 2017, p. 375)

Pois bem, para chegarmos a essas propostas, nos utilizamos de algumas ideias vistas ao longo do estudo na construção do presente trabalho, parte delas já mencionadas alhures, e outras concepções mencionaremos aqui conforme seja necessário.

A primeira providência, deve ser a extinção do voto de qualidade, com uma simples supressão do dispositivo que abriga tal instrumento de desempate, pelos motivos explanados exhaustivamente no capítulo anterior e com forte apoio na melhor doutrina demonstrada, uma vez visto que não é o ato administrativo que melhor representa os princípios do devido processo legal, da razoabilidade e proporcionalidade, da imparcialidade, da igualdade, da colegialidade, da devida fundamentação das decisões, dentre outros alhures destacados, inclusive o próprio cenário democrático no qual nos encontramos.

Em apertada síntese, como bem se posiciona Andrade, “não há qualquer motivo plausível, razoável ou proporcional para a adoção da sistemática do voto

duplo (ou de qualidade) visando a solução de um processo administrativo no âmbito do CARF” (2017, p. 211), diante de todo o estudo acerca de suas polêmicas e sua ilegitimidade.

De fato, atentando-se para as violações demonstradas na questão de falhar em ser o melhor modelo de imparcialidade, desrespeitar a colegialidade, igualdade e democracia, bem como em estar longe de atingir o patamar razoável e proporcional de atingir as expectativas na Administração Pública buscando o bem-estar dos administrados, é ao nosso ver o voto duplo um mecanismo a ser afastado.

Ora, é certo que a escolha do critério do voto duplo, principalmente nos últimos tempos de existência do CARF, pós-Operação Zelotes, tem prejudicado o debate jurídico, o contribuinte e a sociedade em si, se mostrando, para grande parte dos juristas que se debruçam sobre a seara do direito tributário como um dos pontos que merecem atenção na busca por uma melhora na atuação do órgão.

Uma prova inexorável disso é a crescente, muito embora tardia, judicialização do tema, como bem constata Andrade (2017) em seu multicitado estudo sobre o presente tema.

Além disso, essa crescente judicialização pode também ser visto como um reflexo dos observados pronunciamentos de bancada nos colegiados do CARF, com a aplicação do voto de qualidade assustadoramente favorável à Fazenda (FAVINI, 2019), principalmente pós-Operação Zelotes, conforme os dados de pesquisa transcritos no capítulo anterior.

Extinto o voto de qualidade, algo que nos chamou a atenção em meio às propostas já feitas, e ainda, pensando em outro ponto polêmico apontado pelas críticas ao órgão depois de 2014, foi justamente a questão da composição do tribunal, pois para manter a paridade, deve ser eleita uma nova forma de desempate que seja a mais eficiente e adequada possível, visando atender as necessidades do PAF, o que está longe de ser o caso do voto de qualidade, analisando-se pela razoabilidade e proporcionalidade.

Pensamos, então, na proposta de modificar a composição dos conselheiros, para se incluir um terceiro grupo de julgadores, tornando o número de conselheiros ímpar, para se incluir candidatos avaliados por alguma espécie de certame. Com isso, obtém-se uma categoria com uma garantia de imparcialidade ainda maior, e sem a problemática de se imaginar um mecanismo mirabolante de desempate.

Esta sugestão tem como base uma das conclusões em relação ao aperfeiçoamento de médio prazo do CARF, elaboradas pelo Grupo de Pesquisadores, Colaboradores e Alunos da Faculdade de Direito FGV-SP de maneira brilhante em sua série de artigos intitulada Macrovisão do Crédito Tributário, lançada pelo Jota. Fala-se na solução em relação ao provimento de conselheiros juntamente com a alteração da composição, visando justamente acabar com a questão de necessidade de desempates e fim da polarização crescente nas decisões contendo apenas julgadores paritários (GRUPO DE PESQUISADORES, COLABORADORES E ALUNOS DA FACULDADE DE DIREITO FGV-SP, 2017).

Adamy (2017) igualmente sugere que se chegue a um número ímpar de julgadores, descaracterizando de uma vez a necessidade do voto duplo ou de qualquer outra forma de desempate.

O certame a ser utilizado para selecionar este terceiro grupo de julgadores pode se dar por meio de: concurso público, como bem traz Favini (2019) nos remetendo ao que acontece no Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE); através de uma indicação de algum órgão independente e sem nenhum interesse nessa questão, sugerido pelo próprio Grupo de Pesquisadores alhures mencionado (2017); ou ainda, conforme sugestão de Favini (2019), ter como o elemento final uma câmara de arbitragem apta a solucionar lides fiscais, que atuarão em caso de empate nas decisões.

Dessa forma, manter-se-ia ainda a paridade entre os conselheiros, mesmo sendo o número final ímpar, uma vez que seriam mantidas as indicações em igual número da Fazenda e dos contribuintes. Neste caso, para que seja acertada a conta, os grupos teriam três conselheiros cada um, os representantes dos contribuintes, os representantes fazendários e o terceiro elemento. Em resultado disso, teríamos nove julgadores.

Nesse sentido, o julgamento teria basicamente a mesma estrutura, sendo escolhido um relator para cada demanda, e julgado, agora sem o inconveniente de ter um dos membros o poder de fazer o seu entendimento prevalecer em um colegiado. Além disso, seria interessante ainda aproveitar-se dessa aplicação maior da colegialidade e igualdade para abrir espaço para debates mais interativos entre os julgadores, para que possam decidir em conjunto, debatendo os entendimentos, objetivando uma gradativa melhora na qualidade das decisões do órgão.

Uma última questão que pode ser levantada, seria o que fazer no caso de alguma ausência inevitável de algum dos conselheiros e seu respectivo suplente, o que terminaria por deixar o colegiado com um número par, no caso, um número de oito julgadores (tal situação não se aplica no caso de escolha pela arbitragem). Claro, isso levando em conta a situação de terminar empatada a decisão, pois havendo alguma maioria ou até mesmo unanimidade, a ausência não fará diferença no resultado final.

Nessa situação, em caso de impossibilidade de esperar pela volta do membro em tempo hábil (pode ser estabelecido um tempo limite que atenda à razoável duração processual) para não ser atrasado o julgamento, o relator, por ser o que mais teve contato com o processo, em último caso, pode fazer o papel de reunir mais uma vez os pronunciamentos feitos pelos conselheiros e, de forma fundamentada, tomar a decisão final representando a vontade do colegiado, não apenas duplicando o próprio entendimento.

Essa ideia foi retirada e aperfeiçoada para se encaixar em nossa solução a partir da sugestão do deslocamento de competência do voto de desempate para o relator, uma das alternativas propostas por Andrade (2017), que também é mencionada no entendimento de Adamy (2017) como medida mais vantajosa, se comparada com a competência atual do Presidente do colegiado.

Com isso, temos uma alternativa que necessitará de um procedimento legislativo para vir a ser aplicada, sendo realizados os devidos debates para atestar a sua elegibilidade, uma vez que seria o melhor caminho a ser percorrido, como bem visto a partir do que foi trazido aqui neste trabalho.

Ademais, é uma solução benéfica para todos, não sendo onerosa ao Estado e nem exigindo drásticas mudanças na atual conjuntura do CARF, gerando uma maior imparcialidade nos julgamentos e não deixando que o poder judiciário se afogue com inúmeros processos, bem como impedindo que contribuintes gastem uma fortuna e esperem anos por uma decisão. Assim, a estrutura base se mantém, mas com melhorias necessárias para o bem-estar dos administrados, bem como para atestar uma maior atenção à sociedade e eficiência por parte da Administração Pública.

## 7 CONCLUSÃO

As alternativas para uma solução viável quanto à questão do voto duplo nos julgamentos do CARF perpassam pelos acontecimentos que resultaram na Operação Zelotes, bem como pelas discussões havidas em torno da nova realidade que envolve esse órgão julgador e o seu papel no cenário do Processo Administrativo Fiscal.

O presente trabalho se ateve a estudar o mecanismo de desempate pelo voto de qualidade, apontado pela doutrina como um dos pontos polêmicos no contencioso administrativo fiscal federal.

Descortinou-se, com a Operação Zelotes, que há verdade no apontamento do voto duplo, no CARF, como um dos maiores problemas hoje existentes no órgão, convergindo para julgamentos ilegítimos e prejudiciais ao funcionamento e à confiabilidade da Administração Pública.

A partir da consideração dos princípios constitucionais aplicáveis à espécie em estudo, da análise da doutrina pertinente e da jurisprudência relativa ao tema, alvitrou-se o rumo a ser seguido, qual seja, o do posicionamento contrário à manutenção do voto de qualidade e à rejeição das teses anteriormente propostas no âmbito do Poder Legislativo, com a indicação de uma nova alternativa de solução para tão delicada questão.

Pois bem, observando a linha de pesquisa seguida, com a análise da legitimidade do voto de qualidade no CARF, resultou na consideração de que, apesar de estar o instituto inserido na lei, não é o mecanismo mais adequado para o desempate no julgamento das contendas fiscais no referido órgão.

Na busca de soluções, primeiramente, há a simples alternância da presidência dos colegiados que integram o CARF, ressaltando que, atualmente, apenas figura o representante fazendário como Presidente. Porém esta tese não deve prosperar, vez que, ainda, incidirão consequências nefastas, como a ruptura da colegialidade e da igualdade entre os julgadores, com a formação de uma maioria ficta a partir da duplicidade do voto, independentemente de sua origem.

Outra opção é a aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*, uma adaptação da conhecida máxima criminal, o *in dubio pro reu*. Essa alternativa é o atual mecanismo de desempate em determinados casos, podendo resultar em grande número de decisões favoráveis ao contribuinte.

Juntamente com a aplicação do *in dubio pro contribuinte*, na proposta legislativa questionada, adicionalmente propõe-se a possibilidade de a Fazenda Pública entrar com ação judicial, em caso de decisão definitiva que lhe seja desfavorável. Merece ser rechaçada essa alternativa, pois desvirtuaria a lógica do sistema, pois a Fazenda Pública já dispõe do poder de aprovar ou reprovar os seus próprios atos.

Outra sugestão colacionada foi a da escolha dos conselheiros do CARF por intermédio de concurso público, igualmente compartilhada por alguns doutrinadores e por proposição legislativa, porquanto tornaria os julgamentos, presumivelmente, imparciais.

A solução abraçada nesse trabalho é a modificação da composição dos colegiados que compõem o CARF, com um terceiro grupo de julgadores, estes selecionados por meio de concurso público, com um número ímpar de componentes.

Para completar essa solução, sugerimos que, em alguma remota situação de ausência irremediável e prolongada de algum membro da Corte, deverá, como medida mais adequada, o processo retornar às mãos do relator, como julgador que, teoricamente, mais conhece o processo, para que reanalise a matéria, bem como todos os votos proferidos, proferindo novo voto para o desempate do julgamento.

Concluindo, é necessário, ainda, reiterar, pelo que foi constatado, que a questão aqui retratada está longe de encontrar uma solução definitiva.

Assim, os estudos acerca do desempenho e da confiabilidade do CARF devem ser continuados, inclusive quanto às alternativas ao voto duplo, visando ao aperfeiçoamento da justiça e da imparcialidade dos julgamentos.

## 8 REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, Marcela da Rosa. **As restrições aos direitos fundamentais por ato normativo do poder executivo**. São Paulo: Almedina, 2017.

ADAMY, Pedro Guilherme Augustin. **Portaria ME 260/20**: ainda o voto de qualidade. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/portaria-me-260-20-ainda-o-voto-de-qualidade-28072020>. Acesso em: 30 set. 2020.

ADAMY, Pedro Guilherme Augustin. Voto de qualidade no CARF - violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 358-380, 2017.

ANDRADE, Fábio Martins de. **A polêmica em torno do voto duplo**: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC**, São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos de Concorrência, Consumo e Comércio Internacional - IBRAC, Vol. 16, n. 01, p. 45-74, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30 set. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm). Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002.** Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10522compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522compilado.htm). Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm). Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 30 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm). Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Portaria ME nº 260, de 01 de julho de 2020.** Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nas hipóteses de empate na votação. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.

Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017**. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=80371>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Portaria RFB nº 4086, de 28 de julho de 2020**. Disciplina a competência por matéria das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) e define a atribuição para a identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ.

Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=111309#2164990>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 346**. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1964. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula346/false>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 473**. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1969. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula473/false>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.731/DF**. Impetrante: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Brasília, 20 de junho de 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5212726>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 682.486 AgR/DF**. Constitucional. Voto vencido. Ausência de prequestionamento. Voto de qualidade. Fundamento em normas infraconstitucionais. Impossibilidade. Questão de ordem. Remessa ao pleno. Indeferimento. Regimental improvido. Agravante: Companhia Vale do Rio Doce. Agravado: Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 18 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2558204>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Seção Judiciária do Distrito Federal). **Mandado de Segurança nº 1001136-39.2017.4.01.3400**. Impetrante: Delta Air Lines Inc. Impetrado: Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Sentença da Juíza Federal da 13ª Vara da SJDF Edna Márcia Silva Medeiros Ramos, 23 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/3/art20180316-09.pdf>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Pleno). **Embargos de Declaração em Mandado de Segurança nº 2005.02.01.014093-6**. Processual civil. Embargos de declaração. Mandado de segurança originário. Matéria constitucional. Presidente da sessão de julgamento. Voto duplo para desempatar. Impossibilidade (Regimento

Interno, arts. 21 - VIII e 148). Embargantes: União Federal e Ministério Público Federal. Embargado: Acórdão de fls. 68/70. Relatora: Des. Federal Vera Lúcia Lima da Silva, 14 de junho de 2007. Disponível em:  
[https://www10.trf2.jus.br/consultas?movimento=cache&q=cache:qSkmoNPSbwMJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0101010/1/1/190682.rtf+2005.02.01.014093-6&site=v2\\_jurisprudencia&client=v2\\_index&proxystylesheet=v2\\_index&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&output=xml\\_no\\_dtd&access=p&oe=UTF-8](https://www10.trf2.jus.br/consultas?movimento=cache&q=cache:qSkmoNPSbwMJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0101010/1/1/190682.rtf+2005.02.01.014093-6&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8). Acesso em: 01 out. 2020.

CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. **Revista Scientia Iuris**. Londrina, v.18, n. 1, p. 181-216, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do conselho administrativo de recursos fiscais – CARF e o devido processo legal**. 2015. 56 p. Monografia (Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas) - Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, Brasília, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 17. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ÉSQUILO. **Eumênides**. Representação original de 458 a.C. Disponível em:  
<http://www.afoiceeomartelo.com.br/posfsa/Autores/Esquilo/as%20eumenides.pdf>.  
Acesso em: 01 out. 2020.

FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no conselho administrativo de recursos fiscais (CARF)**. Orientadora: Tathiane dos Santos Piscitelli. 2019. 89 p. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo - FGV-SP, São Paulo, 2019.

FERREIRA, Antônio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carfprecisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>. Acesso em: 30 set. 2020.

GIMENEZ, Gabriel Nantes. **Conversão da "MP do contribuinte legal" na lei 13.988/20 - transação tributária**. Disponível em:  
<https://www.migalhas.com.br/depeso/325323/conversao-da-mp-do-contribuinte-legal-na-lei-13988-20-transacao-tributaria>. Acesso em: 30 set. 2020.

GRUPO DE PESQUISADORES, COLABORADORES E ALUNOS DA DIREITO FGV-SP. Linha de Pesquisa Processo Administrativo Fiscal. Macrovisão do crédito tributário: aperfeiçoando o Carf. **Jota**, [s.l.], 04 out. 2017. Disponível em:  
<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrovisao-do-credito-tributario-pensandoo-carf-27092017>. Acesso em: 30 set. 2020.

HIRATA, Filomena Yoshie. O julgamento de Orestes na Orestia de Ésquilo. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília, v. 19. n. 3, p. 45-50, 2007.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Portaria ME 260/2020 e o Voto de Qualidade no CARF - A Literalidade Oportunista**. Disponível em:  
<https://www.migalhas.com.br/coluna/previdencialhas/330221/a-portaria-me-260->

2020-e-o-voto-de-qualidade-no-carf-a-literalidade-oportunista Acesso em: 30 set. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários. In: Michel Viana (Org.). **Código Tributário Nacional**: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 240.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2009.

MELO, Francisco Armando de Figueirêdo. **A coisa julgada no processo administrativo fiscal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-14/armando-melo-coisa-julgada-processo-administrativo-fiscal>. Acesso em: 30 set. 2020.

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

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de direito administrativo**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO. 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Rafaella Alencar. **A (in)constitucionalidade e a (i)legalidade do voto de qualidade no âmbito do conselho administrativo de recursos fiscais - CARF**.

Orientador: Rodrigo Pereira de Mello. 2017. 67 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, Brasília, 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Fim do voto de qualidade: aplicação no tempo do artigo 28 da lei nº 13.988/2020**. Disponível em:

[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/fim-do-voto-de-qualidade-aplicacao-no-tempo-do-artigo-28-da-lei-no-13-988-2020-22062020#\\_ftn2](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/fim-do-voto-de-qualidade-aplicacao-no-tempo-do-artigo-28-da-lei-no-13-988-2020-22062020#_ftn2). Acesso em: 30 set. 2020.

ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, p. 21-38, jan. 2014.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 30 set. 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**, 10ª ed. Ver e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

SESSO, Rafael Brito. **Conselho administrativo de recursos fiscais - CARF**: sua estrutura administrativa e o prejuízo causado ao contribuinte pelo voto de qualidade.

Orientador: Carlos Orlando Pinto. 2018. 43 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, Brasília, 2018.

VILLAS-BÔAS, Marcos De Aguiar. ***In dubio pro contribuinte***. Orientador: Paulo Roberto Lyrio Pimenta. 2009. 206 p. Dissertação de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2009.