



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO

MATHEUS HENRIQUE DA SILVA ALVES

**O VOTO DE QUALIDADE NO CARF:** uma análise sobre a utilização da  
ferramenta processual como mecanismo de arrecadação fazendária.

BELÉM – PA  
2024

MATHEUS HENRIQUE DA SILVA ALVES

**O VOTO DE QUALIDADE NO CARF: uma análise sobre a utilização da ferramenta processual como mecanismo de arrecadação fazendária.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito parcial para obtenção de grau de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal do Pará.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup>. Me. Shayane do Socorro de Almeida da Paixão.

BELÉM – PA  
2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBDSistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará

Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

A474v Alves, Matheus Henrique da Silva.  
O voto de qualidade no Carf : uma análise sobre a utilização da ferramenta processual como mecanismo de arrecadação fazendária / Matheus Henrique da Silva Alves. — 2024.  
50 f.

Orientador(a): Prof<sup>ª</sup>. MSc. Shayane do Socorro de Almeida da Paixão  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito, Belém, 2024.

1. voto de qualidade. 2. processo fiscal. 3. contencioso administrativo. 4. voto de desempate. 5. presidente. I. Título.

CDD 341.39

---

MATHEUS HENRIQUE DA SILVA ALVES

**O VOTO DE QUALIDADE NO CARF: uma análise sobre a utilização da ferramenta processual como mecanismo de arrecadação fazendária.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito parcial para obtenção de grau de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal do Pará.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup>. Me. Shayane do Socorro de Almeida da Paixão.

Data de aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

Conceito:

**Banca Examinadora:**

---

Orientadora

Prof.<sup>a</sup>. Me. Shayane do Socorro de Almeida da Paixão – UFPA

---

Examinador

Prof.<sup>o</sup>. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira – UFPA

---

Examinadora

Prof.<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup>. Luma Cavaleiro de Macedo Scaff – UFPA

À minha vó, Rosilda Costa da Silva, por sua majestosa e inspiradora jornada neste mundo, repleta de demonstrações de força incomensurável.

## AGRADECIMENTOS

Produzir este trabalho se mostrou uma tarefa suficientemente desafiadora. Primeiro, porque o momento resta, de forma inevitável, permeado por um turbilhão de sentimentos difíceis de descrever e individualizar. Segundo, porque a vida tem o seu próprio planejamento, suas próprias surpresas, seu próprio jeito de dizer: “você não pode controlar tudo”, o que apenas compreendi recentemente, de uma maneira dolorosa, mas inspiradora.

O primeiro ponto diz respeito à finais. Este trabalho marca o final de um caminho tumultuado, desafiador, recheado de altos e baixos, que muitas vezes parecia demais para mim. No entanto, ao mesmo tempo, este caminho significou a concretização de sonhos, significou a minha felicidade e a felicidade das pessoas que sempre estiveram me apoiando, cada um do seu jeito, engendrando um sistema perfeito, extremamente funcional, que me motivava a cada dia, a cada novo desafio, pois eu sabia que elas torciam por mim, oravam por mim, choravam comigo, sem esperar nada em troca.

Este espaço é puramente dedicado à estas pessoas, e, devo dizer, condensar em algumas palavras o quanto sou grato por cada uma delas é bastante difícil, quiçá impossível, mas tentarei o meu melhor.

Começo com as duas pessoas mais importantes da minha vida, meu alicerce, meus maiores torcedores, meus melhores amigos, meus maiores amores, meus pais. Dona Leila, minha mãe, por sua determinação, intensidade, incentivo, carinho, compreensão, suporte, preocupação, e tantas outras coisas que, por si só, preencheriam todas as laudas deste trabalho. Que sorte a minha ser seu filho, que orgulho eu tenho de carregar esse título, esperar o brilho nos seus olhos é a minha maior motivação, e, quando o vejo, é o meu maior prêmio.

Seu Ivanilzo, meu pai, por sua disciplina, sua história, sua tranquilidade, seus princípios, sua preocupação, por nunca medir esforços a me proporcionar o que nem de longe lhe foi oferecido. Agora, prestes a finalizar o ensino superior, lembro das histórias de um garoto do interior de São Roberto, de família grande e humilde, que muitas vezes não tinha o mínimo para estudar, e que hoje forma o seu único filho, a quem nunca deixou sofrer sequer um terço das dificuldades que a vida lhe impôs. Esta conquista também é sua, pai.

Impossível deixar de mencionar a minha tia, Maria Rosileide, ou melhor dizendo, tia Zoni, minha segunda mãe, um poço de gentileza e empatia, mas também de força e inspiração. Jamais vou esquecer do cuidado, carinho e amor que sempre demonstrou a mim, inclusive das músicas de ninar autorais, diga-se de passagem, que até hoje me trazem o conforto de um abraço

maternal e a paz característica da infância, quando tudo parecia mais simples. A senhora, tia Zoni, é a personificação desse sentimento inigualável.

A universidade é um mundo, por vezes, restrito apenas a algumas pessoas, mas devo dizer que tive em quem me inspirar para alcançar o ensino superior. Minha prima, Jeane, minha inspiração profissional e acadêmica, desde cedo me fez acreditar que era possível. Ela foi a primeira, e até então única, pessoa da minha família a formar na maior Universidade do Norte do Brasil. Não apenas isso. Percorreu sozinha e por sua conta e risco uma das trajetórias mais lindas e corajosas que eu já vi. Sem dúvida, a Doutora Jeane Silva, brilhante professora de matemática, pavimentou o caminho que hoje estou concluindo, e sou extremamente grato a ela por isso.

Mas o que seria dessa longa jornada sem os amigos, aquelas pessoas fantásticas que a vida coloca em nosso caminho. Devo, imensamente, os meus mais sinceros sorrisos, os muitos momentos e conversas inesquecíveis, à essas pessoas. Entre eles estão os componentes do famigerado “do terceirão pra vida”, que desde o ensino médio são a minha família, considerando que passava mais tempo com eles do que em casa (o que o Enem uniu, ninguém pode separar).

Também menciono a Família A.G.E, um projeto lindo que me ensinou tanta coisa e que moldou a minha forma de ver o mundo e as pessoas, sou muito grato por isso e por tantas outras razões; e a minha primeira firma, equipe “Delícias da Vovuska”, que me aproximou de pessoas incríveis, uma família que me acolheu genuinamente, da melhor forma que alguém pode ser acolhido, tanto que nem considerava mais um trabalho, mas um refúgio.

Falando em trabalho, tenho que externar a minha mais profunda gratidão às pessoas com quem trabalhei nos estágios durante a graduação: Equipe do Núcleo de Controle Interno, da SEPLAD/PA, obrigado pela paciência e acolhimento de um estagiário inexperiente; Gabinete da 12ª Procuradoria de Justiça do MPPA, obrigado pelos conselhos e incentivo à vida de concursado; Gabinete do 7º Ofício da PRPA, obrigado por fechar com chave de ouro esse ciclo de estágios pelo serviço público, sem dúvida levarei a amizade de vocês para a vida toda.

Aos famosos “presentes que a FAD me deu”, minha mais sincera gratidão. Obrigado por trazerem alegria e companheirismo ao cotidiano da faculdade, pelas conversas e surtos coletivos, por serem as pessoas que eu precisava, e nem sabia, para viver essa intensa trajetória junto comigo, vocês estarão para sempre em um lugar muito especial da minha história, me sinto honrado de ter vivido isso com vocês (o Centro Histórico nunca teve passageiros melhores).

Por fim, mas não menos importante, sendo eu uma pessoa que sempre tentou controlar o tempo, no fim desta pesquisa, me vi paralisado por algo que fugiu totalmente do meu controle. Minha vó encerrou a sua jornada neste mundo. Em meio à todas as nuances do luto, ela, nos seus últimos dias, me ensinou o verdadeiro significado de força, e, também, o verdadeiro significado do fim. Nossas lutas são passageiras, assim como a vida, mas nossa força resiste até o último momento, é inerente à nossa personalidade, e sempre foi uma característica marcante da dona Rosilda, bem como a sua maior herança.

Seu neto conseguiu, vó!

## RESUMO

A questão do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sempre suscitou debates. A celeuma advém da aplicabilidade desse instrumento processual no contencioso administrativo, sobretudo sobre a forma que a previsão do voto de qualidade no CARF interage com a própria estruturação dos órgãos colegiados de julgamento do conselho. Este trabalho busca analisar em que medida a ferramenta processual de desempate tem sido usada no contencioso administrativo como um instrumento meramente arrecadatório, tendencioso aos interesses fazendários, especialmente após as sucessivas mudanças regulamentares que permearam o cenário do contencioso administrativo fiscal no âmbito do CARF. Para concretizar essa meta, realizou-se pesquisa bibliográfica qualitativa sob a perspectiva do direito processual administrativo fiscal, bem como uma análise quantitativa sobre a jurisprudência do CARF e a forma predominante de aplicação do voto de qualidade. Ao final, por meio do método hipotético-dedutivo, concluiu-se pela tendência do voto de qualidade em beneficiar a Fazenda Nacional, através de uma aplicação incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro e, sobretudo, com os princípios constitucionais.

**Palavras-chave:** voto de qualidade; processo fiscal; contencioso administrativo; voto de desempate; presidente.

## ABSTRACT

The issue of the casting vote in the Administrative Council of Tax Appeals has always raised debate. The controversy arises from the applicability of this procedural instrument in administrative litigation, especially regarding the way in which the provision for the casting vote in CARF interacts with the very structure of the council's collegial judgment bodies. This work seeks to analyze to what extent the procedural tie-breaking tool has been used in administrative litigation as a merely collection instrument, biased towards financial interests, especially after the successive regulatory changes that permeated the scenario of fiscal administrative litigation within the scope of CARF. To achieve this goal, qualitative bibliographical research was carried out from the perspective of fiscal administrative procedural law, as well as a quantitative analysis of CARF jurisprudence and the predominant form of application of the casting vote. In the end, using the hypothetical-deductive method, it was concluded that the quality vote tended to benefit the National Treasury, through an application incompatible with the Brazilian legal system and, above all, with constitutional principles.

**Keywords:** casting vote; tax process; administrative litigation; tie-breaking vote; presidente.

## LISTA DE SIGLAS

CARF.	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CADE.	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CPC.	Código de Processo Civil
CTN.	Código Tributário Nacional
MP.	Medida Provisória
STF.	Supremo Tribunal Federal
STJ.	Superior Tribunal de Justiça
TRF1.	Tribunal Regional Federal da 1ª Região

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>2. NATUREZA JURÍDICA DO VOTO DE QUALIDADE</b> .....	16
2.1. Origem histórica .....	16
2.2. O voto de qualidade no Processo Administrativo Fiscal Brasileiro .....	17
2.3. O voto de qualidade em outros órgãos colegiados .....	21
2.4. As controvérsias do voto de qualidade aplicado no CARF .....	25
<b>3. A VISÃO PRÓ-VOTO DE QUALIDADE ADOTADA PELO JUDICIÁRIO</b> .....	30
3.1. A dúvida em favor do contribuinte .....	31
3.2. Inexistência de um voto de representação .....	35
<b>4. A PERSPECTIVA ECONÔMICA FINANCEIRA</b> .....	37
4.1. A instabilidade político-legislativa do voto de qualidade .....	38
4.2. O cenário atual: como o voto de qualidade foi aplicado durante a MP 1.160/2023?.....	41
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	44
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	47

## 1. INTRODUÇÃO

A discussão em torno do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se prolongado durante algum tempo e, portanto, não se configura em um debate proveniente exclusivamente das últimas movimentações políticas que culminaram em mudanças legislativas significativas no contencioso administrativo.

Tal instrumento processual possui a função de “Voto de minerva”, proferido pelo presidente de órgão julgador no CARF, considerando que a composição do Conselho deve, necessariamente, observar a paridade entre os representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional, sendo distribuído no sentido de destinar três cargos de conselheiros a cada uma dessas categorias, formulando um órgão colegiado com número par de julgadores.

Nesse contexto, além do voto ordinário, o conselheiro presidente, se necessário, também teria a competência de exarar um segundo voto, com o intuito de decidir eventual empate entre os seis votos antes proferidos em um determinado julgamento.

Todavia, a presidência do colegiado, de forma obrigatória, é exercida por um conselheiro representante da Fazenda Pública, significando dizer que o voto de qualidade (ou de desempate) se configura como uma ferramenta processual de competência exclusiva de Auditor Fiscal da Receita Federal elevado ao cargo de conselheiro do CARF e ocupando a função de presidente do órgão colegiado.

Ademais, o voto de qualidade passou a protagonizar idas e vindas nos julgamentos administrativos realizados pelo CARF a partir do ano de 2020, quando foi alvo de alteração normativa responsável pela extinção do referido instrumento processual para o desempate entre os votos dos conselheiros acerca de recursos fiscais, ao passo que, com a vigência da Lei nº 13.988/2020, na ocorrência de empate de votos, resolvia-se, automaticamente, a demanda em favor do contribuinte.

A vinculação do desfecho de empate em julgamento do CARF à decisão mais favorável ao contribuinte, aplicou o que muito se defendia por doutrinadores tributaristas, qual seja, a personificação do *in dubio pro contribuinte* no contencioso administrativo, reconhecendo que a propriedade apenas deve ser violada com base, estritamente, na aplicação indubitável da lei, de modo que se subsistissem dúvidas mesmo após a instrução probatória, com a garantia do contraditório e ampla defesa, significaria dizer a inexistência de elementos indispensáveis à restrição de tal direito fundamental.

Essa narrativa foi desenvolvida sobre dois pilares fundacionais: a interpretação do art. 112, do Código Tributário Nacional, em conformidade com a Constituição Federal, sobretudo, a tutela atribuída pelo texto constitucional à propriedade em detrimento do poder de tributar estatal; e a aproximação hermenêutica entre o Direito Penal e o Direito Tributário, no que tange a relação vertical entre o Estado e o particular à restrição de direitos e garantias fundamentais, seja através de sanções, seja por meio de intervenção na propriedade privada prevista em lei.

Contudo, a hegemonia da Lei nº 13.988/2020 durou pouco mais de dois anos, tendo em vista que em 12 de janeiro de 2023, foi editada a Medida Provisória nº 1.160, com o escopo específico de reinstalar o voto de qualidade como ferramenta processual para o desempate no processo administrativo fiscal federal de última instância.

Após 180 dias da sua publicação, a respectiva MP caducou, eis que esgotado o prazo para que fosse votada no Congresso Nacional, retornando a vigor o dispositivo da Lei nº 13.988/2020 que extinguiu o voto de qualidade no CARF, e, conseqüentemente, agravando o quadro de insegurança jurídica provocada em um período de apenas três anos sobre o contencioso administrativo fiscal.

Tal imbróglgio inflamou a questão em torno da forma como o voto de qualidade tem sido aplicado no CARF, e se, de fato, a ferramenta processual privilegia um viés puramente arrecadatório em favor da Fazenda Pública ou se obedece à sua natureza jurídica enquanto voto de desempate no recurso administrativo fiscal, gerando certa dúvida no que concerne a consonância desse instrumento com os princípios constitucionais aplicados ao direito tributário, sobretudo garantias que desenham o *in dubio pro contribuinte* como *standard* no Direito Tributário.

Essa fonte nutre o objetivo deste trabalho, que consiste em analisar se o voto de qualidade no julgamento dos recursos administrativos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é utilizado como ferramenta de arrecadação tributária em prol da Fazenda Nacional e a sua possível (in)compatibilidade com a legislação constitucional-tributária.

Para tanto, utilizou-se de conceitos provenientes de pesquisa bibliográfica, especialmente na seara do Direito Tributário, para interpretar o resultado da pesquisa quantitativa e qualitativa dos dados coletados na jurisprudência do CARF em concomitância aos princípios basilares do direito tributário adotados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, concluindo sobre a compatibilidade ou não da forma como o voto de qualidade vem sendo utilizado no contencioso administrativo com os respectivos princípios e demais ditames legais, em especial, o disposto no Art. 112, do CTN.

Nessa perspectiva, no primeiro capítulo deste trabalho se busca destrinchar a natureza jurídica do voto de qualidade enquanto um instrumento processual utilizado para o desempate de votos em um órgão colegiado, trazendo à discussão a sua origem histórica, e expondo a forma de aplicação dessa ferramenta no processo administrativo fiscal brasileiro, bem como em outros órgão colegiados de instituições de julgamento no âmbito dos três poderes da república, com as controvérsias que permeiam essa aplicação.

Ademais, em um segundo momento, explicitam-se os argumentos utilizados, majoritariamente, pelo Judiciário para validar a aplicação do voto de desempate no CARF, os quais se propôs analisar de forma crítica, com o intuito de demonstrar a inadequação desses fundamentos para alicerçar a compatibilidade do voto de qualidade aplicado no Conselho de Recursos Fiscais com o ordenamento jurídico delineado pela legislação brasileira.

Somado a isso, entendeu-se por bem detalhar os cenários econômico e político que permeiam o voto de qualidade, tendo em vista que a matéria das demandas que decide reverbera diretamente na arrecadação tributária do Estado, sobretudo quando constatada a aplicação desbalanceada do respectivo instrumento processual, considerando a tendência para favorecer os interesses da Fazenda Nacional em detrimento do contribuinte.

Por fim, esta pesquisa foi desenvolvida sobre o viés qualitativo e quantitativo, nos quais se propôs analisar criticamente dados jurisprudenciais coletados no sítio eletrônico disponibilizado para consulta pelo CARF, considerando um recorte temporal entre janeiro e setembro de 2023, período que compreende a vigência da MP 1.160/2023, além do critério relacionado ao mérito do voto de qualidade, ou seja, se favorável ou desfavorável ao contribuinte.

## 2. NATUREZA JURÍDICA DO VOTO DE QUALIDADE

### 2.1. Origem histórica

Antes de adentrar no mérito referente ao voto de qualidade na forma como é utilizado no processo administrativo fiscal brasileiro, resta imperioso destacar alguns aspectos históricos inafastáveis à construção da natureza jurídica do voto de qualidade enquanto um voto de desempate.

Como é cediço, a concepção de tal instrumento processual data da antiguidade, mais precisamente das tragédias retratadas nos anfiteatros da Grécia Antiga. Contextualizando, no terceiro episódio da “Oréstia”, peça escrita por Ésquilo, pode-se constatar a primeira representação do que hoje se configura como um tribunal do júri, na obra, criado por Palas Atenas – ou Minerva, para os romanos – para o julgamento de Orestes. A resolução imediata do caso foi embargada pelo empate de votos dos julgadores, motivo pelo qual se fez necessário um voto de desempate proferido pela deusa Palas Atenas, sacramentando a criação do popularmente conhecido “voto de Minerva”, utilizado para o desempate nos julgamentos com mais de um julgador<sup>1</sup>.

Na história, existem algumas nuances importantes que influenciam fortemente a natureza do voto de qualidade, especialmente relevantes ao que será destrinchado no presente trabalho, dentre eles chama a atenção o fato de que a deusa Minerva não compunha o quadro de julgadores que necessariamente analisariam o mérito da questão, ao passo que a ela cabia o voto de qualidade, apenas, na hipótese de empate dos votos. Outra questão é que, antes mesmo de iniciar o julgamento, a deusa da sabedoria predeterminou que caso os votos se dividissem igualmente, pronunciaria voto favorável à absolvição de Orestes<sup>2</sup>.

Essas questões não apenas incrementam o conceito de voto de qualidade, como se tornam fatores inerentes a este instrumento processual, uma vez que, no âmbito da relação Estado e particular, no qual se discute direitos indisponíveis principalmente, a primazia de princípios que tornam a relação processual o mais justa possível, configura-se indispensável, ainda mais quando colocado defronte a direitos reconhecidamente fundamentais do indivíduo<sup>3</sup>, tal como a liberdade, exemplificando conforme o contexto da tragédia grega.

---

<sup>1</sup> MEDINA, Damares. Limites constitucionais do voto de qualidade do presidente do STF. **Consultor Jurídico (Conjur)**. São Paulo, 14/10/2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-out-14/observatorio-constitucional-limites-constitucionais-voto-qualidade-presidente-stf/>. Acesso em: 24/03/2024.

<sup>2</sup> SCAFF, Fernando Facury. *In Dubio pro Contribuinte* e o Voto de Qualidade nos julgamentos Administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo, n. 220, p. 21-38, jan., 2014. p. 22.

<sup>3</sup> Cumpre destacar que estes não se restringem ao rol disposto no art. 5º da Constituição Federal de 1988, ao passo que o texto constitucional estrutura uma “integração harmônica entre todas as categorias de direitos fundamentais do homem sob o influxo precisamente dos direitos sociais, que não mais poderiam ter tido como uma categoria

Reitera-se, no sentido até aqui delineado, que o voto de qualidade possui característica una, que o diferencia de um voto comum, isto é, tem a função de desempate a ser exercida por julgador imparcial que não proferiu o voto de empate, mas que tende a analisar a lide sob a ótica dos fatos carreados nos votos que culminaram o empate, e, assim, decidir o que se mostrar mais cabível à solução da demanda, debruçando-se sobre as razões do empate e das consequências jurídicas delas decorrentes, inclusive sob a análise de preceitos norteadores de todo o ordenamento jurídico, sobretudo aqueles incidentes diretos na matéria em comento.

Além disso, há, ainda, corrente doutrinária no sentido de que, na análise de algumas matérias jurídicas, havendo empate, não existiria a discricionariedade na decisão, estando vinculada a uma das partes, de modo preestabelecido, sob o mesmo alicerce que se funda o Direito Penal, a exemplo do princípio *in dubio pro reo*, que estabelece o ônus da prova àquele que acusa, a fim de que se não suprimida a dúvida presumida sobre a culpa do réu, este, de forma inegociável, deve ser absolvido. A variação desse princípio aplicado ao processo administrativo fiscal seria o *in dubio pro contribuinte*<sup>4</sup>.

Nessa perspectiva, a legitimidade de aplicação do *in dubio pro contribuinte* tornaria desnecessária a prolação de um segundo voto pelo presidente do órgão colegiado, ao passo que o empate por si só, significaria a incapacidade da Fazenda Nacional em convencer o órgão julgador sobre a imputação de obrigação tributária ao contribuinte e, conseqüentemente, a legitimidade sobre a violação do seu patrimônio. Contudo, tal interpretação encontra severa relutância por parte, especialmente, do Poder Público, que continua reiterando a funcionalidade do método tradicional de aplicação do voto de qualidade no contencioso administrativo fiscal.

## 2.2. O voto de qualidade no Processo Administrativo Fiscal Brasileiro

Embora o processo administrativo fiscal corresponda a todo procedimento realizado desde o início da constituição do crédito tributário, neste tópico será priorizado o contencioso administrativo, ou seja, a fase do processo administrativo na qual abre-se ao contribuinte margem para impugnar eventual crédito tributário que entenda indevido ou a maior, sobretudo na esfera federal<sup>5</sup>.

---

contingente”. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. ed. 41 – São Paulo: Malheiros, 2018. p. 187).

<sup>4</sup> SCAFF, *loc. cit.*

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. ed. 10. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 496.

Nesse sentido, vale ressaltar que, bem como as normas do processo judicial, o processo administrativo deve obediência a princípios basilares firmados tanto no bojo da Constituição Federal de 1988, quanto na legislação extravagante. Sobre tais axiomas, para além dos recorrentemente debatidos no âmbito constitucional, destaca-se aqueles previstos na Lei nº 9.784/1999, em especial, aqueles explicitados no art. 2º, a exemplo da legalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Essa gama principiológica, embora não esteja limitada às disposições do art. 2º, desta lei, desempenha função dirigente sobre os diversos âmbitos da Administração Pública e, por óbvio, sua relação com os particulares, tendo em vista a preponderante verticalidade no trato do Poder Público com o administrado<sup>6</sup>.

Os princípios de observância obrigatória pela Administração Pública são elementos aos quais DI PIETRO<sup>7</sup> atribui o sentido de restrições em detrimento das prerrogativas legalmente concedidas a Administração, senão vejamos:

“Mas, ao lado das prerrogativas, existem determinadas restrições a que está sujeita a Administração, sob pena de nulidade do ato administrativo e, em alguns casos, até mesmo de responsabilização da autoridade que o editou. Dentre tais restrições, cite-se a observância da finalidade pública, bem como os princípios da moralidade administrativa e da legalidade, a obrigatoriedade de dar publicidade aos atos administrativos e, como decorrência dos mesmos, a sujeição à realização de concursos para seleção de pessoal e de concorrência pública para elaboração de acordos com particulares.

Ao mesmo tempo em que as prerrogativas colocam a Administração em posição de supremacia perante o particular, sempre com o objetivo de atingir o benefício da coletividade, as restrições a que está sujeita limitam a sua atividade a determinados fins e princípios que, se não observados, implicam desvio de poder e consequente nulidade dos atos da Administração.”

Sendo assim, resta claro que embora a Administração Pública goze de privilégios com a finalidade de alcançar o interesse público de forma eficaz, tais prerrogativas encontram limitações impostas pela própria legislação, especialmente para salvaguardar direitos e garantias individuais que não devem ser afastados totalmente mesmo nos casos de relevante

---

<sup>6</sup> Na lição de José dos Santos Carvalho Filho, “revelam eles as diretrizes fundamentais da Administração, de modo que só se poderá considerar válida a conduta administrativa se estiver compatível com eles”, mostrando-se como verdadeiros postulados do direito administrativo. (FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo**. ed. 34. – São Paulo: Atlas, 2020, p. 95)

<sup>7</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. ed. 34. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 77.

interesse público, devendo, nessas hipóteses, haver uma ponderação dos princípios aplicáveis em consonância com a norma positivada, conforme leciona Humberto Ávila<sup>8</sup>:

“[...] um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou só de regras. Um sistema só de princípios seria demasiado flexível, pela ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. E um sistema só de regras, aplicadas de modo formalista, seria demasiado rígido, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades de casos concretos. Com isso se quer dizer que, a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são mais necessárias que os princípios. Cada espécie normativa desempenha funções diferentes e complementares, não se podendo sequer conceber um sem a outra, e a outra sem a uma. Tal observação é da mais alta relevância, notadamente tendo em vista o fato de que a Constituição Brasileira é repleta de regras, especialmente de competência, cuja finalidade é precisamente, alocar e limitar o exercício do poder”

Nessa senda, condensando tal discussão ao ramo do processo administrativo fiscal, no qual além da observância dos princípios gerais, como os delineados acima, possuem sistema de princípios próprios destrinchados em legislação específica<sup>9</sup>, é notório que o inevitável choque entre a prerrogativa da Administração Pública, enquanto sujeito ativo da relação tributária, que, unilateralmente, possui a competência de instituir e constituir tributo em face de particular, sujeito passivo<sup>10</sup>; e a necessária observância dos direitos e garantias fundamentais deste, uma vez que o início da relação tributária ocorre de forma impositiva, com a determinação de uma obrigação tributária, ou hipótese de incidência, traz à tona a indispensável análise minuciosa sobre como se efetiva a ponderação dos axiomas protetivos do contribuinte e aqueles que garantem as prerrogativas da Administração em prol do interesse público<sup>11</sup>.

É nesse contexto que se desdobra o contencioso administrativo, enquanto uma alternativa ao contribuinte para impugnar ato administrativo que constituiu crédito ou lhe aplicou penalidade na seara tributária, que entenda indevido ou feito a maior, de forma desproporcional. Digo alternativa porquanto não existir impedimento à impugnação diretamente no Poder Judiciário, por força do art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 120.

<sup>9</sup> DI PIETRO. *op. cit.* p. 82

<sup>10</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. ed. 5. – São Paulo: Atlas, 2015, p. 150.

<sup>11</sup> Nas palavras de Alessandro Mendes Cardoso, “o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um corresponde a um direito dos demais” (CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 147 *apud* PULSEN, *op. cit.* p. 27). Quer dizer que não se nega a importância da tributação para própria garantia dos direitos fundamentais garantidos na Constituição da República, contudo, desde que observe cabalmente os limites impostos pelo mesmo texto constitucional à violação de direitos e garantias individuais. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. ed. 41. – São Paulo: Malheiros, 2018, p. 191)

República, que sacramenta o princípio da inafastabilidade da jurisdição, mas que será melhor abordado no capítulo dois.

O Decreto nº 70.235/1972 configura-se como a norma regente do processo administrativo fiscal na esfera federal, designando aos órgãos do Poder Executivo a competência para o processamento e julgamento de recursos administrativos interpostos pelas contribuintes contra atos da Administração Tributária, estabelecendo aqueles que se posicionam em grau de 1º instância de julgamento e os de instâncias superiores, conforme se pode observar:

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;

a) 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.

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.

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.

Tendo em vista a temática do presente trabalho e o objetivo principal deste tópico, tratar-se-á, em especial, da segunda instância de julgamento do processo administrativo fiscal federal, de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Desse modo, segundo as disposições do respectivo decreto, o CARF é órgão colegiado, assim como na primeira instância, contudo, diferentemente desta, deve ser paritário, não podendo apenas ser integrado por Auditores da Receita Federal do Brasil, ao passo que deve possuir representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional, neste caso Auditores Fiscais da RFB<sup>12</sup>.

Isso significa dizer que, na forma do Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, as Turmas Ordinárias e Extraordinárias das Câmaras de julgamento, são integradas por seis conselheiros, sendo três representantes da Fazenda Nacional e três representantes dos Contribuintes, no intuito de fomentar a paridade da qual o CARF não pode se desincumbir.

No âmbito das Turmas de julgamento, como é natural de um órgão colegiado, designa-se um dos conselheiros para ocupar a função de presidente, todavia, o Decreto nº 70.235/1972

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O processo administrativo fiscal federal: análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Escola de Administração Fazendária/MFA – Brasília, 2018.

regulamenta uma peculiaridade na estrutura funcional do CARF, qual seja a disposição do § 9º, do art. 25, *in verbis*:

§9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das Câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

Veja-se que esse dispositivo apresenta duas características essencialíssimas ao perfil das turmas de julgamento do Conselho Fiscal: a primeira é que, necessariamente, a função de presidente da turma deve ser exercida por representante da Fazenda Nacional; e que, a este presidente, de forma exclusiva, cabe a execução do voto de qualidade. Ou seja, o voto de desempate, como é também chamado, fica restrito à figura do presidente, que obrigatoriamente deve ser um representante da Fazenda Nacional, em um colegiado formado por 6 (seis) conselheiros de forma paritária<sup>13</sup>.

Resta ponderar, nesse sentido, em que medida esses dois aspectos estruturais das turmas desvirtuam o caráter paritário do órgão julgador, e, principalmente, a compatibilidade do instrumento processual do voto de qualidade com o ordenamento jurídico brasileiro, no que tange os princípios e as regras positivadas do direito processual, seja judicial ou administrativo<sup>14</sup>.

## 2.2. O voto de qualidade em outros órgãos colegiados

A despeito da celeuma protagonizada pelo voto de qualidade no CARF, este também tem espaço nas disposições de outros órgãos colegiados, a exemplo do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, cumpre esboçar breves comentários acerca dos desdobramentos do voto de minerva no STF com o fito de proporcionar um debate espelhado ao que se observa no CARF, considerando as similaridades e diferenças nas quais se apresenta em cada regimento estruturante.

Diferente da forma como o voto de qualidade é aplicado no CARF, o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal prevê tal instrumento como excepcionalíssimo, apenas quando o

<sup>13</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações *de Lege Ferenda*. **Revista Direito Tributário Atual**. [S. l.]. n. 37, p. 358-380, 2017, p. 362. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/289>. Acesso em: 15 abr. 2024.

<sup>14</sup> 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, p. 193-194.

colegiado não vislumbrar outra solução ao empate, na ausência de Ministro para formar número ímpar de membros nas Turmas de Julgamento ou no Plenário:

Art. 13. São atribuições do Presidente:

[...]

IX – proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de: (Redação dada pela Emenda Regimental n. 35, de 2 de dezembro de 2009)

a) impedimento ou suspeição; (Incluída pela Emenda Regimental n. 35, de 2 de dezembro de 2009)

b) vaga ou licença médica superior a 30 (trinta) dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado. (Incluída pela Emenda Regimental n. 35, de 2 de dezembro de 2009)

Em que pese as turmas e o Plenário do STF serem compostos por 3 (três) e 11 (onze) ministros, respectivamente – o que o diferencia do CARF, que possui número par de membros em razão da paridade – vê-se que o instrumento processual apresenta a mesma natureza jurídica, qual seja proceder ao desempate na votação pelo presidente do órgão colegiado, isto é, quando “o Regimento Interno não prever solução diversa”.

Contudo, a aplicação do voto de qualidade na forma disposta no RISTF já foi alvo de discussões durante votação do próprio tribunal, a exemplo do que ocorreu no julgamento do RE 630.147, que tratava da aplicação da Lei da Ficha Limpa nas eleições de 2010, no qual houve empate de votos no Plenário da Corte, consequência da vacância do cargo de Ministro, impedindo a formação integral do pleno, *verbis*:

“O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – Não há voto para reformar e não há voto para manter o acórdão. Há empate.

[...]

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO (RELATOR) – Mas qual é a intenção de Vossa Excelência se houver novo empate? Vossa Excelência pretende desempatar?

[...]

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – Ministro, vamos partir do seguinte pressuposto: Eu não tenho nenhuma vocação para déspota, nem acho que o meu voto valha mais do que qualquer dos outros Ministros, porque, se valesse, cinco Ministros não teriam discordado do meu voto!

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITO (RELATOR) – Excelente.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO – Se subsistir o empate, e desde que o eminente Ministro Presidente já afirmou que não irá exercer a prerrogativa de proferir o voto de qualidade, a única solução será suspender-se e aguardar-se a nomeação e posse do novo Ministro.”<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> MEDINA. *loc. cit.*

Nesse cenário, a preocupação do Ministro Presidente se formou em razão da possibilidade de exercer um voto duplo disfarçado de prerrogativa funcional para o desempate, que significaria dizer que o voto de qualidade exercido de tal maneira implicaria na prevalência do seu entendimento em detrimento do juízo dos votos proferidos em sentido contrário, desvirtuando a igualdade necessária entre os julgadores de um órgão colegiado<sup>16</sup>.

Noutro momento crucial ao fomento da discussão em torno da constitucionalidade do voto de qualidade na perspectiva empregada, durante o julgamento da Ação Penal nº 470/MG, conhecida popularmente como “Mensalão”, o então presidente da Corte, Ministro Ayres Brito, manifestou a potencial necessidade de aplicação do voto de qualidade na resolução da lide, em virtude do desfalque na composição do tribunal por conta da aposentadoria do Ministro Cezar Peluzo, todavia, deixou preestabelecido que caso fosse inevitável a aplicação do voto de desempate, o faria no sentido favorável ao réu, considerando a máxima constitucional do *in dubio pro reo*, ou presunção de não culpabilidade.

“O SENHOR MINISTRO AYRES BRITO (PRESIDENTE) – Senhores Ministros, agora, em continuidade de julgamento, alcançamos a fase da dosimetria e o que me cabe é passar a palavra, pela ordem, à Sua Excelência o Ministro-Relator Joaquim Barbosa.

Entretanto, a título de questão de ordem, eu gostaria de encaminhar a votação ou o entendimento de que, em caso de empate, prevalece a tese de absolvição do réu. Prevalece a absolvição do réu, em caso de empate, porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional de presunção de não culpabilidade, além disso seja porque o conceito do Plenário e do próprio Tribunal, como unidade decisória – o acórdão é o do Colegiado -, quer o Tribunal estaticamente considerada na Constituição e nas leis, quer dinamicamente considerado, ele, Tribunal, há de permanecer uno. E o fato é que, diante do empate, o Tribunal se vê dividido, e não na posse da sua inteireza da sua unidade; unidade que somente se obtém pela aplicação do princípio constitucional da majoritariedade, que é o princípio constitucional da maioria dos votos de cada julgador.

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.”<sup>17</sup>

Percebe-se, assim, duas ocasiões relevantes à discussão em torno do voto de desempate, a primeira delas corresponde a sua própria compatibilidade com o sistema jurídico-constitucional, ao menos na forma como é aplicado no órgão colegiado; e a segunda, que trata sobre a vinculação de um eventual empate à resolução mais favorável ao réu, mesmo que, neste caso, o debate estivesse restrito à seara do Direito Penal.

<sup>16</sup> FERREIRA, Bernardo Dantas. **O voto de qualidade no carf: uma análise à luz dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário**. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2019, p. 52.

<sup>17</sup> FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 2019, p. 22-23.

Consoante, de forma simétrica, tendo em vista a similaridade do formato de aplicação do voto de qualidade no CARF e no STF, faz-se notório que, mesmo sendo a última alternativa ao desempate na Corte Superior e, ainda assim, suscitar debate sobre a sua constitucionalidade, no contencioso administrativo o voto de desempate enquanto regra é ainda mais complexo, haja vista que não se pode, sequer, recusar-se a proferi-lo, como fez o excelentíssimo Ministro Cezar Peluzo, eis que se configura como única alternativa ao desempate.

Outrossim, tendo em vista a natureza jurídica das demandas julgadas pelo CARF, quer dizer relativas à matéria tributária, cumpre observar que o segundo ponto controvertido acerca do voto de qualidade suscitado no STF também encontra guarida no âmbito do contencioso administrativo fiscal, vez que a aproximação deste com o processo penal possui especial significância, ao ponto de atrair a aplicação de princípios originalmente do Direito Penal ao Processo Administrativo Fiscal, sobretudo nas instâncias superiores, isto é, nos órgãos colegiados<sup>18</sup>.

Além disso, interessante destacar que, como bem explicitado, o voto de qualidade não sendo uma ferramenta processual exclusiva do CARF, também encontra guarida em outros órgãos colegiados administrativos, a exemplo do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE<sup>19</sup>.

Todavia, sob o regimento da Lei nº 12.529/2011, constata-se que o CADE mais se aproxima do voto de qualidade na forma como é implementado no STF em detrimento da aplicação no Conselho de Recursos Fiscais, tendo em vista os aspectos legais que determinam, sobretudo, a estrutura do CADE.

Veja-se que o Conselho de Defesa Econômica é composto por três órgãos, quais sejam o Tribunal Administrativo de Defesa Econômica, a Superintendência-Geral e o Departamento de Estudos Econômicos, conforme dispõe o art. 5º da Lei nº 12.529/2011, sendo que o primeiro é órgão julgante, composto por seis Conselheiros e um Presidente.

Por conseguinte, tais conselheiros são “escolhidos dentre cidadãos com mais de 30 (trinta) anos de idade, de notório saber jurídico ou econômico e reputação ilibada, nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovados pelo Senado Federal”, segundo a literalidade do art. 6º, da lei supramencionada.

---

<sup>18</sup> VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. **In Dubio Pro Contribuinte**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia. p. 127-129.

<sup>19</sup> Tratando-se, na forma do art. 4º da Lei 12.529/2011, de “entidade julgante com jurisdição em todo o território nacional, que se constitui em autarquia federal, vinculada ao Ministério da Justiça, com sede e foro no Distrito Federal, e competências previstas em lei”.

Nesse contexto, o Presidente do Conselho, na forma do art. 10, entre suas competências, deve “presidir, com direito a voto, inclusive o de qualidade, as reuniões do Plenário”, redação que apresenta semelhança com àquela que prevê a mesma ferramenta processual ao Presidente das Turmas judicantes no CARF, mas que não exclui as cristalinas diferenças contextuais quando da aplicação do voto de qualidade nos diferentes conselhos administrativos.

Pois bem, o CADE não se configura com base na paridade entre os componentes do Tribunal, vez que é formado por número ímpar de integrantes, que por sua vez não são designados igualmente entre representantes da Fazenda Pública e dos Comerciantes, por exemplo, mas escolhidos de forma una e discricionária pelo Presidente da República, devendo, apenas, observar os requisitos acima descritos, não incluída a necessidade de representar determinada categoria.

Sendo assim, por uma questão de matemática básica, e considerando um cenário ideal em que todos os cargos do Tribunal estejam preenchidos, e que nenhum dos conselheiros se abstenha de proferir voto, seria deveras improvável a ocorrência de empate, no entanto, caso ocorresse após os votos dos seis Conselheiros, caberia o de qualidade ao Presidente, que, reitera-se, nessa hipótese proferiria voto único, com fulcro a solucionar a dúvida, sem que incorresse no reprovável voto-duplo, firmando-se como a forma mais adequada de aplicação do dito voto de qualidade.

### **2.3. As controvérsias do voto de qualidade aplicado no CARF**

Como se pôde depreender até aqui, a essência do voto de Minerva, ao menos como estruturada no berço da Antiguidade, resume-se ao desempate de votos entre os julgadores por meio do voto único de um terceiro alheio à análise inicial de mérito da questão, no sentido de proferir entendimento sobre as circunstâncias do empate e dos fatos em exame.

Todavia, tomando por base as disposições do Decreto nº 70.235/1972 e do Regimento Interno do CARF, a forma de aplicação no contencioso administrativo não observa concretamente a ideia do voto de Minerva e, em consequência, arrisca descumprir preceitos constitucionais básicos inerentes ao direito processual, que existem, justamente, para mitigar decisões arbitrárias que ameaçam direitos e garantias fundamentais previstos no Texto Maior.

Nesse sentido, o que se tem, na verdade, nos Tribunais Administrativos-fiscais são as características de um voto duplo, ou seja, o julgador que exerce a função de presidente vota em caráter ordinário e, também, extraordinário, quando necessário ao desempate da questão<sup>20</sup>.

Ora, se no próprio dispositivo que atribui ao presidente das Turmas Julgadoras do CARF a prerrogativa do voto de qualidade, também atribui ao conselho a paridade entre os representantes da Fazenda Pública e dos Contribuintes, soa controverso que apenas ao representante fazendário seja possível proferir voto duplo quando na condição de presidente, eis que, como visto, tal função obrigatoriamente apenas recai sobre essa categoria de conselheiros.

Assim, na lição de LEONARDO LOPES GENARO<sup>21</sup>:

“A existência de previsão legal assegurando a possibilidade de o representante da Fazenda Nacional proferir dois votos em um único julgamento afeta o equilíbrio necessário entre a Administração Pública e os Contribuintes no Processo Administrativo Tributário, violando os seus princípios norteadores, pois torna o presidente do órgão um superjulgador, pois, em razão de seu voto, cria-se ao mesmo tempo o empate no julgamento e a decisão final, o que viola os princípios constitucionais que regem o Processo Administrativo Tributário.”

Além disso, cria-se embaraço sobre o próprio conteúdo do segundo voto (ou de qualidade) proferido pelo presidente no CARF, considerando que este é proferido sem a motivação específica do dissenso, ou seja, sem que a fundamentação do voto de qualidade permeie as razões que levaram ao empate, “em outras palavras, os votos de mérito e de qualidade são expedidos com a mesma motivação, o que torna este, o de desempate, nulo, assim como o respectivo acórdão que o compreende”<sup>22</sup>.

Nessa perspectiva, paira a ideia de que o voto de qualidade em matéria tributária, na qual os julgamentos tratam de obrigações fiscais constituídas pela própria Fazenda Pública em face do contribuinte, que sobre elas apresenta discordância, sequer seria necessário se analisada a razão da disputa, e, sobretudo, o bem jurídico que se busca tutelar no bojo da esfera administrativa de julgamento.

---

<sup>20</sup> SCAFF. *op. cit.* p. 27

<sup>21</sup> GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 38, p. 53-76, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1815>. Acesso em: 25 mar. 2024.

<sup>22</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Voto de qualidade no processo administrativo tributário e o art. 112 do Código Tributário Nacional. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/voto-de-qualidade-no-processo-administrativo-tributario-e-o-artigo-112-do-codigo-tributario-nacional-por-pedro-guilherme-accorsi-lunardelli/>. Acesso em: 25/03/2024.

Por esta razão, coloca-se à baila a aplicação do princípio *in dubio pro reo* ao processo administrativo fiscal, vez que as circunstâncias peculiares do procedimento fiscal, especialmente a forma como nascem as obrigações tributárias, aproximam-no da natureza atribuída ao processo penal, ratificada e intensificada, pelos contornos do julgamento de eventual recurso do Contribuinte para o Tribunal Administrativo Fiscal Superior.

Nesse ponto, FERNANDO FACURY SCAFF<sup>23</sup>, disserta:

“O processo fiscal trata de direitos indisponíveis do Poder Público, que os Procuradores não podem abrir mão exceto se autorizados nos limites do princípio da reserva legal tributária. E os direitos fundamentais estão no cerne desta relação: isonomia, legalidade, ampla defesa, liberdade, integridade normativa etc. Mesmo que considerados de forma social/coletiva, não devem ser desconsiderados – e nem sua dimensão individual.

Logo, ao invés de haver um título resultante de uma composição de constantes (título executivos cíveis) temos um título executivo que resulta de imposição do Estado (títulos executivos fiscais). Ainda mais quando o Estado usa do sistema do *duplo voto* para decidir as lides administrativo-fiscais”

Segundo o renomado professor tributarista, a tendência de aplicar na seara tributária, sobretudo, no que tange ao contencioso administrativo fiscal, o princípio dispositivo como regra se mostra equivocada, porquanto distante de uma interpretação conforme a natureza do direito tributário, principalmente sobre os direitos e garantias que restringe de forma unilateral.

Nessa perspectiva, o princípio dispositivo restringe a análise do juiz sobre os fatos necessariamente dispostos nos autos, ou seja, alegados e provados pelas partes, não se priorizando a verdade real, mas a verdade processual. Desse modo, a atuação no sentido de produção de provas fica quase que exclusivamente a cargo das partes, cabendo ao julgador manter-se inerte durante a instrução e prolatando sentença com base nas provas produzidas no curso desta fase<sup>24</sup>.

Por esse motivo, o princípio dispositivo é o cerne no processo civil, com previsão legal, inclusive, conforme dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil<sup>25</sup>, tendo em vista a discussão em torno de direitos disponíveis, que emana bilateralidade, ou seja, exprime a vontade das partes, como por exemplo em demandas obrigacionais, de propriedade, societárias e etc.

Contudo, se aplicado o CPC subsidiariamente ao processo fiscal de forma automática, como enuncia o art. 1º da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), estar-se-á ignorando a estruturação do próprio modelo de procedimento fiscal brasileiro e a natureza dos direitos

---

<sup>23</sup> SCAFF, *op. cit.*, p. 37.

<sup>24</sup> *Id.*, 2010, p. 74

<sup>25</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe: I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo de direito do autor.

discutidos em uma lide tributária, sobretudo, em dois aspectos: o processo tributário tem como regra a discussão de direito indisponível do Estado; e a constituição obrigacional sobre o tributo em face do contribuinte acontece de maneira desbalanceada, consequência da unilateralidade do Estado em constituir o crédito tributário ou lavrar o auto de infração e também por ratificá-lo em eventual processo administrativo fiscal, especialmente em razão do voto de qualidade nas instâncias superiores administrativas com competência para julgar tais demandas.

Apesar do princípio dispositivo emanar do processo fiscal no âmbito judicial, a lógica que este axioma desdobra no processo judicial de matéria tributária e que, conseqüentemente, legitima a aplicação de um viés patrimonial, típico do processo civil, recai também sobre o contencioso administrativo fiscal, dirigindo a condução do processo por uma visão obrigacional, na qual existe a disposição de vontade integral das partes, o que não é o caso.

Nesse sentido, como é cediço, o Estado, *stricto sensu*, deve proferir seus atos sempre em consonância com a lei, em homenagem aos princípios da legalidade e da reserva legal, significando dizer que, diferentemente da relação entre particulares – na qual a eles é permitido fazer aquilo que a lei não proibir –, a Administração Pública tem sua atuação restrita àquilo que a lei determina, não podendo se desincumbir do ordenamento legal, salvo nas hipóteses que a própria legislação dispuser, nas palavras de José Afonso Carvalho Filho<sup>26</sup>:

“Não custa lembrar, por último, que, na teoria do Estado moderno, há duas funções estatais básicas: a de criar a lei (legislação) e a de executar a lei (administração e jurisdição). Esta última pressupõe o exercício da Primeira, de modo que só se pode conceber a atividade administrativa diante dos parâmetros já instituídos pela atividade legiferante. Por isso é que administrar é função subjacente à de legislar. O princípio da legalidade denota exatamente essa relação: só é legítima a atividade do administrador público se estiver condizente com o disposto na lei.”

Sendo assim, a relação fiscal entre a Fazenda Pública e o contribuinte não opera direitos patrimoniais disponíveis, uma vez que a cobrança do tributo, bem como a lavratura de auto de infração, são atos administrativos vinculados, ou seja, a lei os impõe, e, portanto, a Administração não pode deles se esquivar, ou melhor dizendo, dispor<sup>27</sup>.

Além disso, quanto ao segundo aspecto apontado anteriormente, o processo administrativo fiscal que constitui o crédito tributário ou lavra auto de infração, na verdade, ocorre de maneira desigual, na qual a Administração Pública tem a atribuição de, unilateralmente, fazê-lo, ao passo que pode cobrar tributo por meio da emissão de Certidão de

---

<sup>26</sup> FILHO, *op. cit.*, p. 96-97.

<sup>27</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; FILHO, José Emmanuel Burle Filho. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. – São Paulo: Malheiros, 2016, p. 179.

Dívida Ativa (CDA) oriunda de um tributo não pago ou por decisão de tribunal administrativo fiscal em recurso eventualmente interposto pelo contribuinte contrário ao crédito constituído ou ao auto de infração lavrado<sup>28</sup>.

Isso significa dizer que ao particular não cabe manifestar vontade acerca da possibilidade de sobre ele incidir determinado tributo, uma vez que prevista na lei a hipótese de incidência, bem como constatada a ocorrência do fato gerador, a cobrança do tributo se perfaz em direito indisponível da Fazenda Pública, o podendo exercer de ofício, salvo previsão legal em contrário<sup>29</sup>.

Ademais, no julgamento de recurso contra ato fiscal da Administração pelos Tribunais Administrativos Fiscais, ressaltando, obviamente, os de instância superior como o CARF, ainda impera desequilíbrio entre as partes, em especial, pela existência do voto de qualidade proferido pelo presidente do órgão julgador (no caso do CARF, um representante fazendário) capaz de sanar empate na lide fiscal em análise, o que fomenta a distância entre os títulos executivos extrajudiciais cíveis e fiscais como bem observa SCAFF<sup>30</sup>:

“Os cíveis correspondem a negócios privados, referentes a direitos disponíveis das partes envolvidas: cheques, notas promissórias, créditos de serventários de justiça etc. [...]”

O fiscal corresponde a um lançamento efetuado pelo Poder Executivo e julgado por órgãos deste mesmo poder, sendo que os órgãos julgadores paritários o *voto de qualidade* é reservado a servidores fiscais, ou seja, do próprio Poder Executivo. Aqui, por melhor que seja o preparo acadêmico e intelectual dos seus membros, sua equidistância entre as partes encontra-se comprometida, seja pelo lado dos julgadores-fiscais, seja pelo lado dos julgadores-contribuintes. Não se coloca em dúvida a idoneidade dos membros desses órgãos, mas constata-se uma vinculação de ordem funcional que acaba por ocasionar esta quebra da necessária equidistância. E o *voto de qualidade* previsto na legislação acaba por, na prática, permitir que a posição do Estado prevaleça.”

É nessa perspectiva que se defende a predominância do princípio inquisitivo sobre a condução do processo fiscal, em razão da sua proximidade com a tutela de direitos indisponíveis da Fazenda Pública, bem como o desbalanceamento natural existente entre as partes, semelhante ao que se observa na persecução penal, que tem o princípio inquisitivo como preponderante, dando maior poder de instrução ao juiz, com o fim de atingir a verdade real.

<sup>28</sup> Cf. art. 201, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

<sup>29</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Coord.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 5.

<sup>30</sup> SCAFF, Fernando Facury. Processo Fiscal, Princípio Inquisitivo e Teoria da Prova *ou* Por que a Execução Fiscal deve ter como Legislação Subsidiária o CPP e não o CPC. **Grandes questões atuais do direito tributário**, São Paulo, 14º vol., p. 72-88, 2010.

Dito isso, a natureza similar da qual emanam as regras concernentes ao direito processual penal, e ao processo administrativo fiscal, mormente, os direitos tutelados e o agigantamento do Estado como parte, legitima a aplicação interseccionada de princípios basilares à proteção dos direitos e garantias individuais, como deve acontecer no caso do *in dubio pro reo*.

### 3. A VISÃO PRÓ-VOTO DE QUALIDADE ADOTADA PELO JUDICIÁRIO.

Hodiernamente, a discussão em torno do voto de desempate na forma como é aplicado no CARF mantém-se bastante acalorada, sendo tema recorrente nos noticiários, sobretudo, pela instabilidade que a ferramenta processual enfrentou nos últimos anos, com debates que renderam a sua extinção e posterior reintrodução em um período de apenas três anos, protagonizando, assim, decisões importantes advindas dos tribunais.

O Judiciário, como é cediço, tem competência constitucional para apreciar os atos administrativos quanto aos aspectos da legalidade e moralidade, na forma dos arts. 5º, inciso LXXIII, e 37, da Carta Magna. Isso porque o sistema brasileiro adota a unidade jurisdicional, ou seja, apenas o Poder Judiciário faz coisa julgada, na perspectiva do modelo inglês de jurisdição, e a ele não pode ser restringido o acesso, corporificando o princípio da inafastabilidade da jurisdição, conforme preceitua o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal<sup>31</sup>.

Significa dizer que, mesmo que munida de decisão finalística em processo administrativo – o que, naturalmente, corresponde a um ato administrativo –, uma determinada demanda pode ensejar ação judicial para questionar a legalidade da decisão administrativa e os elementos fáticos que utilizou para fundamentar a motivação sobre o ato discricionário<sup>32</sup>. Pode o judiciário, nessa senda, analisar tanto a compatibilidade desse ato com as normas infraconstitucionais, como apreciar a constitucionalidade do ato, seja pelo controle difuso ou concentrado<sup>33</sup>.

Nesse sentido, considerando as numerosas controvérsias que circundam o voto de qualidade aplicado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não seria

<sup>31</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. ed. 34. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 910.

<sup>32</sup> Importante salientar que, na perspectiva de Di Petro, não ocorre a invasão do mérito administrativo quando o Judiciário aprecia os motivos, considerando que a análise do contexto fático que precede o ato administrativo constitui a motivação, que se eivada de vício compromete o elemento forma do ato, passível de apreciação e controle pelo Poder Judiciário, eis que tal elemento deve necessariamente observar a forma prevista em lei.

<sup>33</sup> DI PIETRO, ref. 26, p. 911.

surpresa que o tema colecionasse julgados nos diversos tribunais judiciais. Todavia, com fulcro na primazia da didática delineada para a presente pesquisa coadunada com o seu próprio objetivo final, optou-se por demonstrar perspectivas adotadas pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, pelo Superior Tribunal de Justiça e, especialmente, pelo Supremo Tribunal Federal, sobre a validade de decisões administrativas concluídas pelo voto de qualidade do Presidente da Turma ou do Plenário do CARF.

### 3.1. A dúvida em favor do contribuinte

De início, passar-se-á ao entendimento do TRF1 acerca dessa temática, que estrutura sua jurisprudência da seguinte forma:

[...] 2. O “voto de qualidade” do representante da União no julgamento de recursos pelo CARF está previsto no processo administrativo fiscal instituído pelo Decreto 70.235/1972 com a redação dada pela Lei 11.941/2009, vigente para o caso. 3. Esse voto não se confronta com o art. 112 do CTN - lei complementar: primeiro porque esse dispositivo trata da “interpretação mais favorável ao acusado” somente no caso de “infrações ou penalidades”. Não abrange o lançamento constitutivo do crédito tributário – “obrigação principal” discutida no recurso. Segundo, o empate na votação no colegiado evidentemente não configura “dúvida”, senão divergência de entendimento na aplicação da lei tributária. 4. “O voto de qualidade” também está previsto nos processos administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Defesa Econômica/CADE nos termos do art. 8º/II da Lei 8.884/1994, reproduzido pela Lei 12.529/2011 [...]³⁴.

Tal posicionamento não traduz a melhor interpretação da norma jurídica de aplicabilidade do direito tributário e, sobretudo, a que melhor personifica o viés constitucional a ser empregado na seara da tributação.

Isso porque o art. 112 do Código Tributário Nacional cristaliza, mais uma vez, a clara proteção que o legislador confere a direito fundamental naturalmente inserido na sociedade há séculos e, atualmente, elevado ao *status* constitucional, qual seja o direito à propriedade³⁵. Veja-se que, é nesse viés, e como bem explicitado em momento anterior, que o Direito Tributário se

³⁴ TRF1. Apelação/Remessa Necessária nº 1008982-78.2015.4.01.3400. 8ª Turma. Relator: Novély Vilanova da Silva Reis. Data de Julgamento: 29/08/2022. Data da Publicação: 05/09/2022.

³⁵ Segundo Branco e Mendes, “não são poucas as dificuldades que enfrenta o intérprete na aplicação do art. 5º, XXII, da Constituição, tendo em vista que essa garantia institucional deve traçar limites à ação legislativa, ao mesmo tempo em que é por ela (ação legislativa) conformada” (BRANCO, Paulo Gustavo Monet; Mendes, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. ed. 13 – São Paulo, Saraiva Educação, 2018, p. 469).

aproxima do Direito Penal, tendo em vista a importância dos bens jurídicos fundamentais aos quais se dedicam a proteger, isto é, a vida e a propriedade<sup>36</sup>.

Reside aqui a essência do postulado constitucional que sacramenta o *in dubio pro* contribuinte, visando garantir clareza e, conseqüentemente, segurança jurídica à aplicação da legislação tributária com vista a um ordenamento alinhado à proteção dos direitos fundamentais, ou seja, que estipula restrições à tais garantias com estrita previsão legal, as quais somente podem ser aplicadas quando os requisitos previstos na lei sejam indubitavelmente preenchidos, corroborando na certeza do direito<sup>37</sup>.

A dificuldade para reconhecer a existência do referido postulado na Constituição se baseia na previsibilidade expressa do *in dubio pro reo* como princípio indispensável na aplicação da lei penal, seja de direito material, seja de direito processual, sem que houvesse menção a postulado semelhante na seara fiscal. É defender que o constituinte, se assim considerasse pertinente, atribuiria ao direito fundamental à propriedade mesma proteção conferida à liberdade, no sentido de estabelecer limites ao poderio estatal para restringir essas garantias. Tal posicionamento ignora o fato de que a própria Constituição Federal possui seção dedicada especialmente às limitações do poder de tributar<sup>38</sup>.

Nesse contexto, o art. 150 da Constituição Federal elenca diversas hipóteses concernentes a limitações impostas ao Estado no que tange a exigência, aumento, alteração de tributo em face do contribuinte. E mais, as proibições contidas nos incisos IV e V, deste mesmo artigo, expressamente fazem referência ao patrimônio e a liberdade do cidadão, para que o direito sobre o crédito tributário do Estado, mesmo quando este é executável, não se sobreponha de forma irrestrita sobre tais garantias individuais<sup>39</sup>.

<sup>36</sup> VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. **In Dubio Pro Contribuinte**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, 2009, p 129.

<sup>37</sup> PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. ed. 10 – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 82.

<sup>38</sup> Embora essas limitações estejam presentes no bojo da Carta Magna, subsiste crítica doutrinária que não as consideram suficientes, tendo em vista a forma predatória no tratamento da tributação pela política brasileira. Ives Gandra Martins esclarece que entre o anteprojeto inicial submetido à Subcomissão de Tributos e o projeto final aprovado pelo Plenário, “houve sensível prevalência da voracidade fiscal, que caracteriza os políticos brasileiros, incidente sobre os direitos dos contribuintes, que os sustentam”, primando pela arrecadação ao invés de ampliar a proteção ao direito de propriedade. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **grandes questões atuais do Direito Tributário**. V. X. São Paulo, 2006, p. 221).

<sup>39</sup> “As limitações contidas no art. 150 da CF/88 são regras que protegem o cidadão em face do Poder público, devendo sob esse enfoque ser interpretadas e aplicadas” (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. ed. 5. – São Paulo: Atlas, 2015). Na mesma perspectiva, “os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrições a direitos” (PULSEN. *op. cit.* p. 19-20).

Não à toa que as disposições do art. 150 são enquadradas como direitos fundamentais<sup>40</sup> aquém daqueles expressamente designados pela Carta Magna no art. 5º, ou seja, devem ser entendidos como princípios imprescindíveis ao direito tributário, tendo em vista que salvaguardam outros direitos fundamentais do contribuinte em contrapartida ao agigantamento do Estado como sujeito ativo da relação tributária, vez que além de unilateralmente constituir o crédito por ato com presunção de veracidade, ainda é o responsável pela regulação do tributo, o que inclui hipótese de incidência, fato gerador, alteração de alíquota e assim por diante<sup>41</sup>.

Sendo assim, pelo viés constitucional, a tributação como dever-direito do Estado configura uma legítima restrição de direitos fundamentais, que, ressalta-se, sabidamente não são absolutos, mas que por carregarem *status* de postulados previstos no Texto Maior com vista a proteção da pessoa em detrimento de arbitrariedades do Poder Público, fluem no ordenamento jurídico como expressão do Estado Democrático de Direito, devendo, nortear, portanto, a aplicação e interpretação das próprias normas que lhe culminem restrições<sup>42</sup>.

Explicita-se, com isso, a inerente posição desigual entre o Estado e o contribuinte na relação tributária, que muito se assemelha a lógica delineada na aplicação da lei penal para primar pela proteção dos direitos do réu, considerando a possibilidade do estabelecimento de sanções que podem ensejar óbice significativo ao exercício pleno de fundamentos constitucionalmente assegurados, sobretudo, relacionados a dignidade da pessoa humana<sup>43</sup>.

De mesma sorte, desassociar o direito à propriedade do fundamento exposto no art. 1º, inciso III, da Carta Magna, mostra-se situação totalmente impensável na estrutura social hodierna, que daquele depreende ramificações atreladas a garantia do direito à vida, à saúde, à educação, à subsistência e etc., passíveis de prejuízo ilegal no caso de uma interferência estatal arbitrária e indevida na propriedade de um indivíduo<sup>44</sup>, daí se engendra a previsão constitucional do *in dubio pro* contribuinte.

Além do mais, a redação do art. 112 do Código Tributário Nacional exprime duas situações nas quais o benefício da dúvida deve ser conferido ao contribuinte na relação

---

<sup>40</sup> MARTINS. op. cit. p. 221.

<sup>41</sup> BRANCO; MENDES. op. cit. p.2321-2322.

<sup>42</sup> Significa basicamente o caráter duplo da norma constitucional quando confere ao direito fundamental modelo de regramento e, também, de princípio, no sentido de conduzir a interpretação das demais normas do ordenamento jurídico, como bem pontua Alex, “compreender as normas de direitos fundamentais apenas como regras ou apenas como princípios não é suficiente. Um modelo mais adequado é obtido somente quando às disposições de direitos fundamentais são atribuídos tanto regras quanto princípios. Ambos reunidos em uma norma constitucional de caráter duplo” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. ed. 2ª. – São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 144).

<sup>43</sup> CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal. V.1**. ed. 24 – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 82.

<sup>44</sup> VILLAS-BOAS. op. cit. p. 130.

tributária. Significa dizer que a passagem do *caput*, “a lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades”, ao selecionar a conjunção alternativa “ou” para determinar as hipóteses de aplicação da interpretação mais benéfica ao contribuinte, afasta a incidência restrita de tal dispositivo apenas aos casos em que lei comina alguma penalidade<sup>45</sup>.

Nesse sentido, na lição de HECTOR VILLEGAS<sup>46</sup>, “a infração tributária é a violação de normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributárias substanciais e formais”, o que inevitavelmente incorre na seguinte conclusão: se a Autoridade Fiscal constatar o descumprimento de norma tributária, ensejando, assim, a lavratura de um auto de infração em desfavor do contribuinte, que, inclusive, poderá ser utilizado como meio de prova em processo administrativo ou judicial, resta patente que a conduta corroborou uma infração por violação à lei tributária<sup>47</sup>.

Seguindo essa lógica, o inciso I, deste mesmo dispositivo, fomenta a tese de que a própria hipótese de incidência do tributo é meio elementar para a ocorrência da infração e, sobretudo, da aplicação de penalidade, de modo que se não constatada, não há que se falar em consumação do fato gerador e tampouco na imputação de penalidade pelo descumprimento. Ou seja, interpretar o art. 112 de forma restrita à aplicação de multa sobre o não recolhimento do tributo, sem estender a inteligência desse dispositivo a obrigação tributária, é estabelecer distância incoerente entre esses fatos, mesmo sendo cediço que um, de maneira imprescindível, depende do outro<sup>48</sup>.

Outra confusão que se observa nos fundamentos escolhidos para alicerçar a jurisprudência do TRF1 quanto a legitimidade do voto de qualidade no CARF, configura-se na comparação descabida entre a aplicação do voto de desempate pelo presidente do órgão julgador no Conselho de Recursos Fiscais e no Conselho de Defesa Econômica, ambos na seara administrativa, mas com peculiaridades nessa temática que os distanciam, como já observado anteriormente.

Apesar disso, os precedentes emanados dos tribunais permanecem deslegitimando a aplicação do art. 112 do CTN nos casos de fundada dúvida nos órgãos colegiados administrativos fiscais, depreendida a partir do empate dos votos. Isso acontece até mesmo

---

<sup>45</sup> OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. p. 748. *In. Revista Direito Tributário Atual*. n. 45. p. 732-760. São Paulo: IBDT, 2020.

<sup>46</sup> VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 100.

<sup>47</sup> OLIVEIRA. op. cit. 2020. p. 749.

<sup>48</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 192-193. *apud* OLIVEIRA. op. cit. 2020. p. 746.

quando se discute a validade de um auto de infração decidida pelo voto de qualidade no CARF, como em decisão cravada pelo Superior Tribunal de Justiça, entendendo que "a norma constante no art. 112 do CTN não consiste em critério de desempate de decisões colegiadas, mas, sim, em critério de interpretação do julgador ao proferir decisões. Trata-se de institutos diversos, disciplinando fatos diversos"<sup>49</sup>.

Tomando como certo que o voto de qualidade, na verdade, é o critério de desempate previsto para os órgãos colegiados, o que mais seria este voto senão uma decisão? Significa dizer que se o próprio tribunal entende que o art. 112 consiste em critério de interpretação do julgador para proferir decisões, ao decidir determinada lide por meio do voto de desempate, este julgador, nesse caso o presidente do colegiado, estar-se-ia decidindo demanda permeada de dúvida dentro do conselho.

A citada dúvida nessas situações personifica o que Ronald Dworkin chama de *hard cases*, que, em síntese, configurariam casos de extrema complexidade que demandariam a astúcia do julgador para além da aplicação das normas positivadas, no sentido de justamente se valer dos princípios como *standards* ou postulados, com o fim último de solucionar a lide da melhor forma possível<sup>50</sup>.

Nessa senda, VILLAS-BOAS defende que a ideia dos *hard cases* aplicada ao processo administrativo fiscal significaria, entre outras coisas, utilizar o *in dubio pro* contribuinte como um *standard*, como um critério de ponderação. O autor argumenta que a restrição aos direitos fundamentais do contribuinte demanda a superação de obstáculos ainda maiores do que aqueles postos para as demais normas do ordenamento jurídico<sup>51</sup>.

De fato, as disposições do art. 112 não configuram critério de desempate em órgãos colegiados, mas, sem dúvida, consistem em critério interpretativo para o deslinde do voto de desempate, servindo, assim, como *standard* a suprir a controvérsia estabelecida pela insuficiência de ônus argumentativo apresentado pelo Fisco para tornar inequívoca a legitimidade da limitação sobre o direito fundamental do contribuinte.

---

<sup>49</sup> STJ AgInt no AREsp n. 2.156.518/RJ. Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data de julgamento: 03/4/2023. Data de publicação: 14/4/2023.

<sup>50</sup> STRECK, 2008, p. 250 *apud* FARIA, Renato Luiz Miyasato. Entendendo os princípios através de Ronald Dworkin. **Revista Jurídica UNIGRAN**. Dourados – MS, v. 11, n. 22, p. 31-44, dez. 2009.

<sup>51</sup> Na sua concepção, “para limitar as normas constitucionais que resguardam os direitos do contribuinte, o ônus argumentativo exigido é maior. A manutenção do *status quo* dos direitos fundamentais é a regra, enquanto a tributação, limitativa deste direito, vem em nível de exceção. A despeito de tributação ter a sua importância, ela deve ser extremamente cuidadosa, em respeito aos direitos do contribuinte em jogo” (VILLAS-BOAS. op. cit. p. 190).

### 3.2 Inexistência de um voto de representação

Outra perspectiva trazida pela jurisprudência do TRF1 para legitimar o voto de qualidade no CARF, consiste no argumento de que apenas por este ser proferido pelo Presidente que exclusivamente corresponde a um representante da Fazenda Nacional, com fulcro na sistemática paritária adotada para compor o quadro de conselheiros dos órgãos de julgamento, não significaria dizer que se trata de voto de representação, tendo em vista que ao assumir o cargo, o conselheiro não responde a quem representa ao ponto de comprometer a sua imparcialidade na decisão, senão vejamos:

[...]2. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade. Inteligência do art. 54 do RICARF. 3. Considerando que o voto de qualidade não tem natureza de voto de representação, decorre da própria natureza paritária das turmas e câmaras do CARF e objetiva solucionar situação excepcional de empate na votação dos colegiados, não há que se falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade em sua previsão. [...]<sup>52</sup>

Como já tratado anteriormente, embora se reconheça a contradição acerca do voto de qualidade ser, em suma, exclusividade do representante da Fazenda Nacional, vez que a este se atribui a função de Presidente do órgão julgador, esse é apenas um dos problemas que suscita a incompatibilidade do instrumento de desempate utilizado no CARF com o ordenamento jurídico vigente.

Veja-se que o voto de qualidade enquanto critério de desempate em órgãos colegiados, tendo legitimidade legal, pode, perfeitamente, cumprir sua função sem maiores digressões. Contudo, e aqui reitera-se o objetivo deste trabalho, a sua aplicação no Conselho de Recursos Fiscais realça aos olhos porque (I) é exclusivamente proferido pelo Presidente, função que, no caso do CARF, ficou a cargo do representante fazendário; (II) em razão da paridade na formação do conselho e dos seus órgãos de julgamento, e, conseqüentemente, o número par de integrantes, incluindo o presidente, este manifesta voto acerca do mérito da questão e, se necessário, vota novamente para solucionar o empate; e (III) a natureza do bem jurídico tutelado, ou seja, direitos fundamentais do contribuinte, requer clareza quanto a legitimidade de restrição a tal direito, se houver fundada dúvida entre os conselheiros acerca da aplicação da lei tributária, não existe razão para que prevaleça.

---

<sup>52</sup> TRF1. Apelação Cível nº 1012542-57.2017.4.01.3400. 7ª Turma. Relator: Ângela Maria Catão Alves. Data de Julgamento: 18/02/2020. Data da Publicação: 02/03/2020.

Além do mais, soa como utópica a afirmação de que a categoria a quem o conselheiro inicialmente representava não exerce influência sobre as suas decisões. Em que pese a lei utilizar o critério da representatividade apenas para formar o órgão colegiado sob o manto da dita paridade aplicada ao Conselho, a realidade tende a confirmar a discrepante diferença estatística entre o resultado das lides decididas pelo voto de qualidade para a Fazenda Pública e para o contribuinte, como a seguir será demonstrado.

#### **4. A PERSPECTIVA ECONÔMICA FINANCEIRA.**

Em se tratando do voto de qualidade em um órgão como o CARF, há que se somar ao debate o viés econômico que o respectivo instrumento processual fomenta, considerando que atua como prerrogativa capaz de definir um julgamento que terá impacto direto sobre o patrimônio do contribuinte ou sobre a receita da Fazenda Pública.

É, naturalmente, o mesmo motivo pelo qual o voto de qualidade atrai a atenção de discussões externas ao CARF, sobretudo, porque a sua procedência ou não reverbera no aumento ou diminuição da arrecadação do Fisco, situação ressaltada, inclusive, em julgamento recentíssimo do Supremo Tribunal Federal acerca da aplicação do voto de Minerva no âmbito do Conselho Fiscal.

Na ocasião, a Suprema Corte decidiu pela manutenção da suspensão de segurança concedida em favor da União, para sustar os efeitos de decisão proferida pelo Juízo da 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal e mantida pela Corte Especial do TRF1, o qual anulou “o julgamento do recurso fiscal realizado no âmbito do CARF, no fundamento da inconstitucionalidade do voto de qualidade exercido pelos Presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais do órgão julgador<sup>53</sup>.”

No seu voto, a então Ministra do STF, Rosa Weber, proferiu o seguinte entendimento, corroborado pelos demais Ministros do Pleno:

[...] 2. Efetiva comprovação da configuração de risco de grave lesão à ordem e à economia públicas, tendo em vista, de um lado, o fato da intervenção judicial ter inovado substancialmente no funcionamento de órgão fundamental à atividade tributária da União; e, de outro, o enorme impacto à arrecadação fiscal, considerado que o recurso administrativo anulado relaciona-se a crédito tributário de R\$ 1.861.457.432,59 (um bilhão, oitocentos e sessenta e um milhões, quatrocentos e

---

<sup>53</sup> STF – Medida Cautelar na Suspensão de Segurança 5.282/DF – decisão do vice-presidente Min. Luiz Fux, proferida em 25/03/2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/li/liminar-fux-voto-qualidade-carf.pdf>. Acesso: 25/03/2024.

cinquenta e sete mil, quatrocentos e trinta e dois reais e cinquenta e nove centavos), podendo servir de paradigma para inúmeros outros recursos idênticos. [...] <sup>54</sup>

Veja-se que o aspecto relativo ao impacto sobre a arrecadação da União, caso a suspensão do julgamento administrativo fosse mantida, teve relevância especial sobre a decisão da Corte, considerando que a Procuradoria da Fazenda Pública Nacional se utilizou do alto valor da causa para suscitar o argumento sobre o risco de grave lesão à ordem e à economia públicas se a medida cautelar permanecesse.

Com isso, é possível depreender que a questão acerca da constitucionalidade do voto de qualidade, ao menos nesta decisão, teve papel secundário para fundamentar a aplicação da prerrogativa no CARF, que, geralmente, reduz-se a afirmação tangente à previsão legal do instituto, tanto no Regimento Interno do órgão, quanto no Decreto-Lei nº 70.235/1972.

A celeuma em torno da matéria não é inédita no STF, que, inclusive, formou maioria para negar procedência às ADI's 6399, 6403 e 6415, que tratavam sobre a (in)constitucionalidade de dispositivo da Lei nº 13.988/2020 responsável pela alteração no art. 19-E, da Lei nº 10.522/2002, e colocava fim ao voto de qualidade pelo presidente do órgão julgador administrativo <sup>55</sup>.

O novel determinava que “em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”. Todavia, o julgamento foi suspenso em março de 2022 em razão do pedido de vista dos autos pelo Ministro Nunes Marques, que apenas o devolveu em maio de 2023, encontrando um cenário legislativo caótico e demasiadamente instável sobre essa temática.

#### 4.1. A instabilidade político-legislativa do voto de qualidade

Como mencionado, o debate em torno da possibilidade de retirar de cena o voto de qualidade no CARF, decidindo o empate de forma mais favorável ao contribuinte, recebeu previsão legal a partir da Medida Provisória nº 899/2019, que posteriormente fora convertida na Lei nº 13.988/2020.

<sup>54</sup> SS 5282 AgR-segundo, Relator(a): ROSA WEBER (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 02-10-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 30-10-2023 PUBLIC 31-10-2023

<sup>55</sup> RODAS, Sérgio. Plenário do Supremo forma maioria para validar fim do voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico (Conjur)**. São Paulo, 2022. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-24/supremo-forma-maioria-validar-fim-voto-qualidade-carf/>. Acesso em: 25/03/2024.

A mudança legislativa foi precedida de um cenário político bastante conturbado envolvendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, em março de 2015, foi alvo de operação da Polícia Federal, que buscava apurar o pagamento de propina à conselheiros do CARF para que multas aplicadas a empresas fossem reduzidas ou anuladas, a chamada Operação Zelotes<sup>56</sup>.

Com a deflagração da referida operação, o CARF suspendeu as suas atividades por pelo menos nove meses, retornando apenas em dezembro de 2015<sup>57</sup>, quando começou a colocar em prática estratégia de reconstituição da credibilidade do órgão julgador administrativo, que tinha o voto de qualidade como um de seus alicerces.

Sobre tal momento, MARCO FAVINI<sup>58</sup> realizou pesquisa empírica com o intuito de identificar os números relativos ao uso do voto de qualidade pelo conselho, bem como o seu mérito, se favorável à Fazenda Pública ou ao contribuinte, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2013 até outubro de 2018.

Para tanto, o autor verificou que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão superior do CARF, produziu 7.726 (sete mil, setecentos e vinte e seis) decisões, das quais 1.979 (um mil, novecentos e setenta e nove) tiveram o voto de qualidade como fator determinante à resolução da demanda, significando dizer que um quarto dos julgamentos finalizados no período da pesquisa, utilizou-se do voto de desempate pelo presidente do órgão.

O mais interessante na pesquisa realizada por FAVINI, configura-se no corte metodológico que realizou para ter um panorama geral sobre o voto de qualidade pós-Operação Zelotes, ou seja, após dezembro de 2015. Concluiu que entre 1º de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2015, a CSRF decidiu 200 (duzentos) julgamentos por meio do voto de qualidade, enquanto que a partir de 1º de janeiro de 2016 até outubro de 2018, somaram-se 1.779 (um mil, setecentas e setenta e nove) decisões proferidas com o auxílio do voto pelo presidente do órgão julgador.

Além do aumento considerável na aplicação do voto de qualidade após a operação da Polícia Federal, o autor também constatou que dos 1.779 (um mil, setecentas e setenta e nove) julgamentos concluídos com o voto de qualidade entre 2016 e 2018, 99,89% (noventa e nove

---

<sup>56</sup> CUNHA, Lucas Eduardo Fernandes da. **Operação Zelotes: análise do tratamento contábil atribuído pelas empresas indiciadas na operação em seus relatórios financeiros e o reflexo no relatório dos auditores independentes**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2017, p. 2.

<sup>57</sup> FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 2019, p. 10.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p. 14-18

vírgula oitenta e nove por cento) foram favoráveis ao Fisco, significando dizer que apenas duas das 1.779 (um mil, setecentas e setenta e nove) decisões, favoreceram os contribuintes.

Em complemento ao exposto, no relatório divulgado pelo próprio CARF, o qual ilustrava o retrato do quórum dos seus julgamentos entre 2017 e 2019, verificou-se que das 45.479 (quarenta e cinco mil, novecentos e setenta e nove) decisões proferidas pelas câmaras baixas e pela CSRF, apenas 2.969 (duas mil, novecentos e sessenta e nove) foram resolvidas por meio do voto de qualidade, das quais 2.269 (duas mil, duzentos e sessenta e nove) restaram favoráveis a Fazenda Pública<sup>59</sup>.

Depreende-se, portanto, que o salto na frequência com que o voto de qualidade foi utilizado em períodos de tempo semelhantes reflete o momento político de cada um desses períodos, mas, sobretudo, que a utilização do voto de desempate como, talvez, um vetor para a reconstrução da credibilidade do Conselho após o desmantelamento dos esquemas de corrupção que o permearam, corroborou ao favorecimento considerável do Fisco em detrimento do contribuinte nos julgamentos nos quais este voto fora utilizado.

Esses números acendem um alerta sobre a aplicação do voto de qualidade como uma ferramenta arrecadatória antes de processual, tendo em vista que a configuração das turmas dos órgãos colegiados delineia um desequilíbrio intrínseco entre as partes, qual seja a possibilidade de um segundo voto pelo presidente do órgão, que, necessariamente, ocupa a função exclusiva de representante da Fazenda Pública.

Nas implicações desses desdobramentos, a Medida Provisória nº 899/2019 foi editada, retirando de cena a previsão do voto de qualidade para resolver empates em julgamentos do CARF, ao menos enquanto vigesse. Posteriormente, a referida MP fora convertida na Lei nº 13.988/2020, que tornava, portanto, definitiva a alteração legislativa que determinava que eventual empate no âmbito do CARF, deveria ser resolvido em favor do contribuinte, tornando inviável a figura do voto-duplo para desempate pelo presidente do órgão julgador.

Ocorre que a vigência desta norma durou pouco mais de três anos, ao passo que em 12 de janeiro de 2023 foi editada a Medida Provisória nº 1.160/2023, a qual tinha o principal propósito de realocar o voto de qualidade como instrumento processual de desempate no Conselho de Recursos Fiscais, reivindicando a vigência do §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e revogando o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

---

<sup>59</sup> Voto de Qualidade no Carf (2017-2019). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/agostofinal.pdf>. Acesso em 24/03/2024.

A norma caducou em 02 de junho de 2023 sem que houvesse a conversão da MP em lei, conforme dita o texto constitucional, razão pela qual voltou a vigor o art. 28 da Lei nº 13.988/2020, valendo decisão favorável ao contribuinte em caso de empate nos órgãos de julgamento, ao menos até que houvesse alteração legislativa.

Eis que em 21 de setembro de 2023, foi publicada a Lei 14.689/2023, que sacramenta o retorno do voto de qualidade ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – mantendo-se como prerrogativa do presidente –, além de outras disposições como a autorização do contribuinte quitar a dívida sem juros e em 12 (doze) parcelas depois de perder um julgamento no CARF pelo voto de qualidade<sup>60</sup>.

Observa-se que as sucessivas alterações legislativas acerca da possibilidade de aplicação do voto de qualidade no CARF fomentaram certa instabilidade nos julgamentos administrativos, vez que, no mesmo ano, houveram quatro cenários diferentes: (I) a vigência da norma inculpada no art. 28 da Lei nº 13.988/2020; (II) a vigência da Medida Provisória nº 1.160/2023, que revogava o dispositivo da lei anterior e trazia de volta o voto de qualidade; (III) a caducidade da referida MP e a vigência da lei revogada; e (IV) a conversão da MP 1.160 em lei e conseqüente retorno do voto de qualidade.

Resta claro que o retorno do voto de qualidade ao CARF integra estratégia arrecadatária do Governo Federal, considerando que a estimativa do Ministério da Fazenda é que o voto de qualidade evite uma perda anual de R\$ 59 bilhões para a União<sup>61</sup>, sendo assim peça chave para que a meta fiscal de zerar o déficit primário seja alcançada<sup>62</sup>.

#### **4.2. O cenário atual: como o voto de qualidade foi aplicado durante a MP 1.160/2023?**

Com o fim de responder a esta pergunta, fez-se necessária a realização de pesquisa quantitativa no acervo jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que

---

<sup>60</sup> MENGARDO, Bárbara; SHINOHARA, Gabriel. Entenda o que muda com a volta do voto de qualidade no Carf. **JOTA**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-o-que-muda-com-a-volta-do-voto-de-qualidade-no-carf-10072023>. Acesso em: 23/03/2024.

<sup>61</sup> Nova lei retoma voto de qualidade no Carf e tem potencial de aumentar recursos para Municípios. **Confederação Nacional de Municípios**. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/nova-lei-retoma-voto-de-qualidade-no-carf-e-tem-potencial-de-aumentar-recursos-para-municipios>. Acesso em: 24/03/2024.

<sup>62</sup> “Sem voto de qualidade do Carf, não cumprimos a meta zero”, diz Tebet. **CNN Brasil**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/tebet-cmo/>. Acesso em 24/03/2024.

dispõe de mecanismo de pesquisa próprio para localização de acórdãos proferidos pelos órgãos julgadores do Conselho<sup>63</sup>.

Para essa pesquisa, optou-se por realizar recorte temporal com o intuito de compreender a utilização do voto de qualidade durante a vigência da Medida Provisória nº 1.160/2023, especialmente sobre o mérito, se favorável ou desfavorável ao contribuinte. Para tanto, filtraram-se os acórdãos publicados entre os meses de janeiro e setembro de 2023, utilizando da palavra-chave “voto de qualidade” para que o resultado da busca ficasse restrito aos processos nos quais o instrumento processual de desempate fora utilizado.

No total foram encontrados 549 acórdãos publicados pelo CARF, que utilizaram o voto de qualidade para definir o julgamento, seja em questões de admissibilidade do recurso interposto, seja em questões de mérito. Significa dizer que dos 20.265 acórdãos publicados nesse intervalo, aproximadamente 3% foram integral ou parcialmente definidos pelo voto de qualidade.

Analisando de forma proporcional, constata-se que esses números demonstram certa estabilidade na utilização do voto de qualidade pelo conselho administrativo se comparados àqueles expostos por FAVINI<sup>64</sup>, no período de 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2018, e também pelo relatório do CARF, que compreendia o lapso temporal entre os anos de 2017 e 2019.

Cumprido destacar que embora o recorte temporal que se utilizou nessa pesquisa corresponda a nove meses, a MP 1.160/2023 vigorou apenas por 180 (cento e oitenta) dias, isto é, de 12 de janeiro de 2023 à 1º de junho de 2023. Contudo, considerando que alguns acórdãos não são, necessariamente, publicados de imediato após a data da sessão de julgamento, e que os órgãos julgadores do CARF também aplicavam o voto de qualidade em demandas que tratavam estritamente sobre normas processuais de direito tributário, inclusive na vigência da Lei nº 13.988/2020, optou-se por estender o período da pesquisa até setembro de 2023 com o fim de obter o número de decisões que utilizaram o voto de qualidade durante a vigência da medida provisória de forma mais precisa.

Pois bem, dentre os 549 acórdãos analisados, o voto de qualidade desempatou o julgamento de forma desfavorável ao contribuinte em 436, em contrapartida a 42 favoráveis e 57 parcialmente favoráveis ao contribuinte. Ou seja, em 80% das vezes que o voto de qualidade

---

<sup>63</sup> Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

<sup>64</sup> FAVINI, ref. 51.

fora utilizado, apresentou conteúdo meritório desfavorável ao contribuinte, abrangendo nesse bojo o desprovimento de recursos voluntários, aqueles interpostos pelo particular, e o provimento de demandas recursais da Fazenda Nacional.

De forma contundente, essa proporção demonstra que o voto de qualidade, quando aplicado, tende a ser favorável a Fazenda Nacional mais da metade das vezes, o que novamente suscita a hipótese de um tratamento desbalanceado entre as partes quando existe o empate de votos entre os Conselheiros. Por mais que, obviamente, o voto proferido não seja um “voto de representação”, o presidente do órgão julgador, que já proferiu voto de mérito, vota novamente para desempatar o julgamento com o mesmo entendimento que fundamentou o seu primeiro voto<sup>65</sup>.

Ademais, cumpre destacar que a MP 1.160/2023, além de restabelecer o voto de qualidade, também aumentou o valor de alçada para os recursos analisados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fixando a base de mil salários mínimos como pressuposto para que a demanda chegue até os órgãos julgadores do CARF. Antes, o valor das demandas destinadas ao contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, os quais tem como últimas instância órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil, correspondia à 60 (sessenta) salários mínimos<sup>66</sup>.

Veja-se que, durante a vigência da medida provisória, o CARF apenas poderia julgar processos com valores acima de R\$ 1,3 milhão<sup>67</sup>, o que eleva os montantes das causas apuradas no órgão substancialmente, levantando, inclusive, questionamentos sobre a constitucionalidade da medida, vez que limita o acesso de pequenas empresas com demandas de valor menor ao CARF<sup>68</sup>.

A questão que se observa é que a MP 1.160/2023 instaurou dois elementos moduladores do perfil dos julgamentos realizados no CARF, qual seja o aumento do valor de alçada, que

---

<sup>65</sup> SCAFF, 2014, p. 34.

<sup>66</sup> Conforme art. 27-B, da Lei nº 13.988/2020, “Aplica-se o disposto no art. 23 ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, assim compreendido aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere mil salários mínimos”.

<sup>67</sup> LIMA, Landara. Valor mínimo da alçada do Carf prejudica pequenas empresas, afirma advogado. **Brasil 61**. Disponível em: <https://brasil61.com/n/valor-minimo-da-alcada-do-carf-prejudica-pequenas-empresas-afirma-advogado-pind233883>. Acesso em: 06/04/2024.

<sup>68</sup> Para Diego Diniz Ribeiro, o aumento significativo do valor de alçada viola o princípio da igualdade aplicado ao processo administrativo, e a Súmula Vinculante nº 21 do Supremo Tribunal Federal, frisando que “não há uma razão jurídica válida para justificar esse tratamento distinto e, ao assim, fazer, a legislação que submete os recursos voluntários constrangidos pela alçada ao julgamento de um órgão com competência judicativa tolhida torna-se ofensiva ao valor igualdade, aqui analisado – repita-se – sob uma perspectiva substancial” (RIBEIRO, Diego Diniz. O novo valor de alçada para submissão de recursos voluntários ao Carf. **Consultor Jurídico (Conjur)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-29/valor-alcada-recursos-voluntarios-carf/>. Acesso em: 06/04/2024)

garante a discussão de demandas de alto valor pelo Conselho; e o retorno do voto de qualidade, que, como visto, possui uma especial tendência em desempatar o julgamento favoravelmente à Fazenda Nacional.

## 5. CONCLUSÃO

As implicações decorrentes do voto de qualidade previsto no Decreto nº 70.235/1972, e aplicado nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, produzem diversas ramificações sobre a temática, como visto, suscitando diversos argumentos contrários à aplicação desde instrumento processual no CARF.

Contudo, imperioso destacar que o voto de qualidade, *de per se*, não afronta diretamente os princípios constitucionais relacionados ao devido processo legal, à legalidade, à igualdade e etc. Tal ferramenta processual de desempate é legítima, presente no seio de decisões colegiadas desde os primórdios das civilizações antigas. No entanto, a grande questão destrinchada neste trabalho, demonstra que a forma de aplicação do voto de qualidade pode direcioná-lo à incompatibilidade com o texto constitucional, isto é, os aspectos que permeiam a sua regulamentação e impactam diretamente na forma como é aplicado.

Significa dizer que o voto de desempate no CARF apresenta uma série de embaraços gerados pela própria composição do tribunal, a matéria dos julgamentos e a aplicação visivelmente desequilibrada entre as partes do processo. Ou seja, o voto de qualidade no contencioso administrativo restou eivado de contornos políticos que, juntamente com a característica de voto-duplo que lhe é inafastável no CARF, proporcionaram um ambiente propício à sacramenta-lo como instrumento arrecadatário antes de processual.

Mormente, o voto a ser proferido pelo presidente do órgão colegiado deve possuir, justamente, essa característica: solucionar empate de votos. Nesse sentido, como na maioria dos órgãos colegiados, sendo ímpar o número de componentes, ao presidente apenas caberá o voto se houver o empate, sendo, inclusive, medida excepcionalíssima, tal como no Supremo Tribunal Federal, no qual o regimento interno prevê outras alternativas que tornariam desnecessário o segundo voto pelo presidente que já apresentou voto de mérito.

No CARF o voto de qualidade é a única alternativa para solucionar eventual empate entre os julgadores, de modo que o presidente profere dois votos, um de mérito e um de qualidade, configurando-se, portanto, um voto-duplo. Isto porque, em razão da paridade do

órgão administrativo fiscal, a composição do colegiado é essencialmente em número par de conselheiros, não havendo outra alternativa legal caso o tribunal chegue a um empate.

Disso se desdobram os problemas do instrumento de desempate no Conselho Administrativo Fiscal, tendo em vista que além do voto de qualidade possibilitar explicitamente um segundo voto pelo mesmo conselheiro, esse membro do colegiado é, exclusivamente, um representante da Fazenda Nacional, o que não encontra respaldo nos princípios da paridade e da imparcialidade indispensáveis ao contencioso administrativo.

Nesse contexto, apesar das negativas do Poder Judiciário e do Poder Executivo para reconhecer o prejuízo que o voto de qualidade causa aos direitos e garantias fundamentais, as estatísticas demonstradas nesse trabalho comprovam que existe uma tendência desproporcional do voto de qualidade ser proferido em prol da Fazenda Pública, o que a faz vitoriosa em quase 100% dos casos julgados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos quais o voto de qualidade teve papel decisivo.

Não obstante o desequilíbrio observado nos números referentes à aplicação do voto de qualidade no contencioso administrativo fiscal, a MP 1.160/2023 cristaliza a lógica arrecadatória atribuída ao respectivo instrumento processual pelo Poder Executivo. Veja-se que a medida provisória ocupa papel fundamental nos planos de governo que visam aumentar a arrecadação, tanto que trouxe ao CARF duas normas regulamentares que garantia que durante sua vigência os casos a serem julgados não poderiam tratar de valor inferior a R\$ 1,3 milhão, e que em eventual empate, ao invés de aplicar o *in dubio pro contribuinte* introduzido pela Lei nº 13.988/2020, prevaleceria o entendimento do presidente por meio do voto de qualidade.

Desse modo, em que pese os argumentos contrários à forma de aplicação desse instrumento de desempate no CARF, que fomentam a grave violação à direitos fundamentais, especialmente a propriedade, continua-se a investir em uma fórmula problemática e que compromete a imparcialidade e a transparência na última instância do contencioso administrativo fiscal na esfera federal.

Sob tal viés, com fulcro na temática delineada neste trabalho, cumpre pontuar algumas sugestões sobre debates capazes de frutificar uma remodelagem efetiva no CARF, com o intuito de sanar contrariedades referentes ao voto de qualidade em um órgão paritário, vislumbrando-se dois possíveis caminhos, que, reitera-se, não esgotam a discussão em torno desta matéria.

O primeiro, caso mantida a paridade no CARF, direciona a aplicação do *in dubio pro contribuinte* em caso de empate de julgamento, vez que mesmo que a rotatividade no cargo de presidente abrangesse, também, os conselheiros representantes dos contribuintes, ainda

subsistiria o fantasma da parcialidade no voto de qualidade, além deste manter a sua característica reprovável de voto duplo. Sendo assim, a melhor alternativa seria extingui-lo e garantir que o empate fosse resolvido em prol do contribuinte, com fundamento no art. 112 do CTN e dos demais direitos fundamentais garantidos pela Constituição Federal, bem como previu o art. 28 da Lei nº 13.988/2020, atualmente revogado pela Lei nº 14.689/2023.

O segundo tem como alicerce a extinção da paridade no CARF, que então deixaria de ser composto por conselheiros escolhidos entre representantes de determinada categoria, e passaria a prover tais cargos por meio de concurso público específico para compor o mais alto cargo na hierarquia funcional do órgão. A partir disso, seria possível formar o colegiado com número ímpar de conselheiros, podendo o cargo de presidente ser alternado entre todos os componentes. Nesse cenário, sendo, por exemplo, o órgão colegiado composto por quatro conselheiros e um presidente, caso ocorresse o empate entre os conselheiros, caberia ao presidente proferir um único voto, o de qualidade, similar ao sistema implantado no Supremo Tribunal Federal.

Por fim, conclui-se que os desdobramentos recentes envolvendo o voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cumulado a exaustiva discussão de teses contrárias a esse instrumento processual no contencioso administrativo e aos números provenientes desta e de outras pesquisas, ratificam a lógica arrecadatória atribuída a ferramenta de desempate nos julgamentos do CARF, sendo totalmente incompatível com princípios basilares do processo administrativo.

## REFERÊNCIAS

“Sem voto de qualidade do Carf, não cumprimos a meta zero”, diz Tebet. **CNN Brasil**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/tebet-cmo/>. Acesso em 24/03/2024.

ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de *Lege Ferenda*. **Revista Direito Tributário Atual**. [S. l.]. n. 37, p 358-380, 2017, p. 362. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/289>. Acesso em: 15 abr. 2024.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. ed. 2ª. – São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

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, p. 193-194.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRANCO, Paulo Gustavo Monet; Mendes, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. ed. 13 – São Paulo, Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.8484, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ, Diário Oficial da União, 1940.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1941.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2002.

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. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2002.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2015.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2020.

BRASIL. Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipóteses de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade

tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2023.

BRASIL. Lei nº 9.794, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília. DF: Diário Oficial da União, 1999.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 2023.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal. V.1.** ed. 24 – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.  
CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O processo administrativo fiscal federal: análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira.** Escola de Administração Fazendária/MFA – Brasília, 2018.

CUNHA, Lucas Eduardo Fernandes da. **Operação Zelotes: análise do tratamento contábil atribuído pelas empresas indiciadas na operação em seus relatórios financeiros e o reflexo no relatório dos auditores independentes.** Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** ed. 34. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

FARIA, Renato Luiz Miyasato. Entendendo os princípios através de Ronald Dworkin. **Revista Jurídica UNIGRAN.** Dourados – MS, v. 11, n. 22, p. 31-44, dez. 2009.

FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).** Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 2019.

FERREIRA, Bernardo Dantas. **O voto de qualidade no carf: uma análise à luz dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário.** Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2019.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo.** ed. 34. – São Paulo: Atlas, 2020.

GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 38, p. 53-76, 2017.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1815>. Acesso em: 25 mar. 2024.

LIMA, Landara. Valor mínimo da alçada do Carf prejudica pequenas empresas, afirma advogado. **Brasil 61**. Disponível em: <https://brasil61.com/n/valor-minimo-da-alcada-do-carf-prejudica-pequenas-empresas-afirma-advogado-pind233883>. Acesso em: 06/04/2024.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Voto de qualidade no processo administrativo tributário e o art. 112 do Código Tributário Nacional. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/voto-de-qualidade-no-processo-administrativo-tributario-e-o-artigo-112-do-codigo-tributario-nacional-por-pedro-guilherme-accorsi-lunardelli/>. Acesso em: 25/03/2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **grandes questões atuais do Direito Tributário**. V. X. São Paulo, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Coord.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 192-193.

MEDINA, Damares. Limites constitucionais do voto de qualidade do presidente do STF. **Consultor Jurídico (Conjur)**. São Paulo, 14/10/2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-out-14/observatorio-constitucional-limites-constitucionais-voto-qualidade-presidente-stf/>. Acesso em: 24/03/2024.

MEIRELLES, Hely Lopes; FILHO, José Emmanuel Burle Filho. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. – São Paulo: Malheiros, 2016.

MENGARDO, Bárbara; SHINOHARA, Gabriel. Entenda o que muda com a volta do voto de qualidade no Carf. **JOTA**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-o-que-muda-com-a-volta-do-voto-de-qualidade-no-carf-10072023>. Acesso em: 23/03/2024.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. p. 748. *In*. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 45. p. 732-760. São Paulo: IBDT, 2020.

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

RIBEIRO, Diego Diniz. O novo valor de alçada para submissão de recursos voluntários ao Carf. **Consultor Jurídico (Conjur)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-29/valor-alcada-recursos-voluntarios-carf/>. Acesso em: 06/04/2024.

RODAS, Sérgio. Plenário do Supremo forma maioria para validar fim do voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico (Conjur)**. São Paulo, 2022. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-24/supremo-forma-maioria-validar-fim-voto-qualidade-carf/>. Acesso em: 25/03/2024.

SCAFF, Fernando Facury. *In Dubio pro Contribuinte* e o Voto de Qualidade nos julgamentos Administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo, n. 220, p. 21-38, jan., 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Processo Fiscal, Princípio Inquisitivo e Teoria da Prova *ou* Por que a Execução Fiscal deve ter como Legislação Subsidiária o CPP e não o CPC. **Grandes questões atuais do direito tributário**, São Paulo, 14<sup>o</sup> vol., p. 72-88, 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. ed. 5. – São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. ed. 41 – São Paulo: Malheiros, 2018.

VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. **In Dubio Pro Contribuinte**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, 2009.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.