

É POSSÍVEL AGRADAR A GREGOS E TROIANOS? ASPECTOS JURÍDICOS ACERCA DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO ÂMBITO DO CARF

IT IS POSSIBLE TO PLEASE GREEKS AND TROJANS? LEGAL ASPECTS REGARDING THE EXTINCTION OF THE QUALITY VOTE UNDER THE CARF

CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA¹
LUCAS ANTUNES SANTOS²

RESUMO

Recente alteração legislativa reascendeu o debate em torno da adequada interpretação e aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no âmbito CARF. Dentre as várias inovações trazidas pela lei nº 13.988/2020, merece especial destaque àquela que insere o art. 19-E na lei nº 10.522/2002. A novel prescrição assevera que em caso de empate na sessão de julgamento, não se aplica o voto de qualidade, resolvendo-se de forma favorável ao contribuinte. A sistemática do voto duplo, nos moldes como era adotada, sempre gerou insatisfação por parte dos contribuintes, haja vista a competência do Fisco para presidir e desempatar julgamentos. Para tanto, com a alteração legislativa, caso o julgamento se mantenha empatado, não mais cabe ao representante do Fisco o voto decisivo. Diante deste contexto, para além da discussão sobre a manutenção ou extinção do voto, o presente trabalho tem por objetivo demonstrar a interpretação que melhor se adequa aos casos levados à julgamento no CARF, consentâneo com o art. 112, do CTN. Ao final, conclui-se que, a despeito das polêmicas suscitadas, não se deve garantir vantagem no julgamento para nenhum dos atores do processo administrativo tributário, mas, sim, empreender esforços no sentido de aplicar o art. 112, do CTN, da forma acertada, notadamente aos casos que envolvam infrações e penalidades e não em qualquer hipótese levada

- 1 Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2005). Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2000). Atualmente é professor associado da Universidade Federal do Ceará, e professor da Unichristus. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: tributos federais, direito tributário, tributos estaduais, princípios tributários e processo administrativo tributário. LATTES iD: <http://lattes.cnpq.br/8000270645201933>
- 2 Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (2020/2022). Especialista em Direito Público pela Faculdade Damásio (2019). Especialista em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (2017). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2015). Membro do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental da Universidade Federal do Ceará (2020 - atual). Membro do Grupo de Pesquisa em Administração Pública e Tributação no Brasil da Universidade de Fortaleza (2020 - atual). Advogado. Professor de Direito Tributário da Faculdade Luciano Feijão (2021 - atual). LATTES iD: <http://lattes.cnpq.br/4732525018459720>.

Como citar esse artigo:/How to cite this article:

CINTRA, Carlos César Sousa; SANTOS, Lucas Antunes. É possível agradar a gregos e troianos? Aspectos jurídicos acerca da extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Meritum**, Belo Horizonte, v. 17, n. 3, p. 300-319, 2022. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v17i3.9105>.

à julgamento. Quanto à metodologia, utiliza-se de pesquisa do tipo bibliográfica por meio da análise de livros, artigos jurídicos, documentos internacionais e da legislação. A pesquisa é pura e de natureza qualitativa, com finalidade descritiva e exploratória.

Palavras-chave: direito tributário; CARF; voto de qualidade; *in dubio pro reo*.

ABSTRACT

A recent legislative amendment has revived the debate on the proper interpretation and application of the principle of in dubio pro reo in the CARF framework. Among the various innovations brought by law no. 13,988/2020, it is worth mentioning the one that inserts art. 19-E in Law No. 10,522/2002. The prescription novel asserts that in case of a tie in the trial session, the quality vote does not apply, resolving itself in a favorable way to the taxpayer. The system of double voting, as it was adopted, always generated dissatisfaction on the part of taxpayers, given the competence of the Tax Office to preside and unpack judgments. To this end, with the legislative change, if the trial remains tied, it is no longer up to the representative of the Tax Office the decisive vote. In view of this context, in addition to the discussion on the maintenance or extinction of the vote, the present work aims to demonstrate the interpretation that best suits the cases brought to trial in carf, in ac line with art. 112, of the CTN. In the end, it is concluded that, despite the controversies raised, one should not guarantee an advantage in the judgment for any of the actors in the tax administrative process, but rather to make efforts to apply art. 112, ctn, in the right way, notably cases involving infractions and penalties and not in any case brought to trial. As for the methodology, it is used to research the bibliographic type through the analysis of books, legal articles, international documents and legislation. The research is pure and qualitative in nature, with descriptive and exploratory purpose.

Keywords: tax law; CARF; quality vote; *in dubio pro reo*.

1. INTRODUÇÃO

Não são poucos os embates travados entre fisco e contribuintes, relativamente à exigência do pagamento de tributos e/ou multas decorrentes da lavratura de autos de infração. O simples exame quantitativo do número de processos administrativos tributários que são deflagrados nas esferas federal, estadual e municipal, revela que a despeito de haver alguns que se curvam às imposições fiscais (umas legítimas outras ilegítimas) ou então que permanecem inertes, é inquestionável a existência de um crescente contencioso administrativo tributário.

Segundo informações divulgadas pelo CARF (BRASIL, 2019), constam aproximados 116.803 processos pendentes de julgamento no contencioso administrativo. Já de acordo com dados do Sistema de Acompanhamento do Processo Administrativo Tributário – SAPAT (BRASIL, 2019), foram registrados, no âmbito do Estado do Ceará, entre 2015 e 2019, a entrada de cerca 25.829 processos administrativo tributários no Contencioso – CONAT.

Vê-se, portanto, que o estudo de questões que habitam o universo das discussões travadas naquele ambiente processual desperta grande interesse da comunidade jurídica. Assim, os que militam nessa seara a todo instante estão fixando os olhos nas eventuais consolidações de entendimentos (edição de súmulas administrativas, *in exemplis*), e modificações repentinas de orientações dos órgãos de julgamento, assim como, de modo especial, nas alterações normativas provenientes de atos do Legislativo ou do Executivo, alterações estas timbradas pelos traços da generalidade e abstração.

O evidente interesse referido alhures, recentemente, incrementou-se em face da edição, em 14/04/2020, da Lei federal nº 13.988, que entre outras disposições, alterou regra até então vigente no âmbito do processo tributário federal (Lei 10.522/02 e Decreto 70.235/72), segundo a qual havendo empate quando do julgamento colegiado de processos relativamente à exigência do crédito tributário, cabia ao Presidente do órgão (representante do Fisco federal) proferir voto de desempate.

Sucedo que aquela novel prescrição prestou-se a reascender debates acalorados que até então já haviam, inclusive, sido postos à apreciação do Poder Judiciário (BRASIL, 2005). Notadamente quanto à adequada interpretação e aplicação do aforisma *in dubio pro reo*, que segundo o vigente direito tributário pátrio encontra-se expressamente disposto no art. 112, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), naquelas hipóteses em que ocorriam empate quando da realização de votação de processos por órgãos colegiados de julgamento administrativo.

O presente escrito destina-se a cotejar a solução anteriormente dada pelo direito positivo com a aduzida inovação legislativa, nos casos em que o empate comparece como resultado de votação referente a determinada acusação fiscal consubstanciada em auto(s) de infração. Essa análise, guiada por um olhar crítico, exporá inicialmente de que modos os extremos (fisco e contribuintes) entrevem o assunto, e em seguida apresentará caminho(s) para o enfrentamento das situações que sobrevirão.

2. DO VOTO DE MINERVA AO VOTO DE QUALIDADE

Tomando-se por base os escritos de Ésquilo (1991, p. 13), da mitologia grega extrai-se o famigerado voto de Minerva. A deusa da sabedoria, conhecida pelos romanos como Atena, teria presidido o primeiro julgamento de que se tem notícia. Os principais personagens desta narrativa são Orestes, Agamêmnon, Clitemnestra e seu amante, Egisto. Para vingar a morte de seu pai, Agamêmnon, Orestes torna-se carrasco de sua própria mãe e amante. Minerva, após a votação do júri terminar com um empate entre a condenação e absolvição do réu, teve de decidir o futuro de Orestes, através de seu voto. Esta, então, posicionou-se favoravelmente à inocência de Orestes, dando origem ao que se tem por *in dubio pro reo*. Neste sentido:

Serei a última a pronunciar o voto e o somarei aos favoráveis a Orestes. Nasci sem ter passado por ventre materno; meu ânimo sempre foi a favor dos homens, à exceção do casamento; apoio o pai. Logo, não tenho preocupação maior com uma esposa que matou o seu marido, o guardião do lar; para que Orestes vença, basta que os votos se dividam igualmente. (ÉSQUILO, 1991, p. 13)

Na obra *Athenian Constitution* (ARISTÓTELES, 1952, p. 34), semelhantemente ao conto mitológico, Aristóteles apresenta a forma de julgamento adotada na Grécia Antiga. O areópago, conselho formado por aristocratas, após as manifestações das partes, realizava a votação depositando pedras em uma urna. A votação se dava da seguinte forma: cada aristocrata recebia uma pedra maciça e outra furada, sendo a primeira depositada na urna nos casos de entender pela inocência do acusado e a segunda no caso de entender procedente a acusação. Por último, após encerrar-se a votação, era feita a contagem dos votos e, havendo empate, o acusado era absolvido das acusações imputadas.

Feitas estas considerações, ainda que se possa identificar no voto de desempate proferido por Minerva as origens do voto de qualidade, que será objeto de nosso estudo, ambos os institutos apresentam consideráveis distinções.

No voto de Minerva, aquele que preside a votação é chamado a se pronunciar apenas no caso de empate, proferindo voto único. Por sua vez, no voto de qualidade, o presidente da sessão vota em conjunto com os demais membros e, em caso de empate, é chamado novamente a se pronunciar, agora para desempatar o julgamento. Neste último caso, portanto, o voto de quem preside a sessão teria um peso dobrado, diferentemente do voto de Minerva, em que o presidente só se manifesta em uma única e decisiva oportunidade.

Com efeito, não raro, encontra-se na jurisprudência decisões que tratam as duas espécies de voto como sendo a mesma coisa. Ao apreciar o Mandado de Segurança nº 1001136-39.2017.4.01.3400, datada de 23 de fevereiro de 2018, o juízo da 13ª Vara Federal do Distrito Federal afirmou que “o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado.”.

Observa-se que o julgador trata institutos diversos como se sinônimos fossem. Nesta ação, a segurança foi concedida no sentido de anular o voto de qualidade proferido em julgamento na CARF, negando a possibilidade de voto dúplice pelo presidente.

Em outras palavras: a autoridade judicial pretendeu com esta decisão destacar a impossibilidade do voto de qualidade nos julgamentos de processos administrativos fiscais, devendo-se, por seu turno, adotar o voto de minerva, em que cabe ao presidente desempatar através de seu único e decisivo voto.

Noutro caso, identificamos posição diversa. A Juíza Federal Edna Márcia Silva Medeiros Ramos, ao julgar o Mandado de Segurança nº 1002068-27.2017.4.01.3400, considerou que “o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate.”.

Vê, portanto, que nessa segunda situação concreta a magistrada defendeu a inadmissão do voto duplo por um dos membros, nos moldes como se praticava no CARF antes da entrada em vigor da Lei nº 13.988/2020.

Fernando Scaff (2014, p. 22) chega a mencionar, ainda, um outro tipo de voto. Para esse autor, o voto de qualidade no CARF, em verdade, seria um voto duplo, em que o presidente da sessão se manifesta em duas oportunidades, ordinariamente e extraordinariamente, em caso de igualdade de votos. Neste sentido (FERREIRA, 2013, p. 56):

O Presidente vota duas vezes, a primeira como integrante da Turma, na condição de Conselheiro regular, e na segunda vez na posição de Presidente da aludida Câmara. São manifestações de natureza distinta: a primeira na condição de Conselheiro, em igualdade com os demais integrantes da Turma, e a segunda na condição de Presidente e representante da Instituição. São, realmente, dois votos e com motivações distintas, o primeiro voto ordinário, quando se acolhe a posição adotada pelo Relator, e o segundo voto mediador que deve conter a síntese das razões levantadas pelas correntes opostas que determinaram o empate do julgamento.

Em que pese seja possa extrair das lições trazidas à lume três tipos de votos (de Minerva, de qualidade e duplo), *oportuno tempore* será alvo de análise apenas o voto de qualidade que, com frequência, é também chamado de voto duplo, dada suas características, para tanto,

será tomado como marco, para fins de exame retrospectivo e prospectivo, a edição da Lei nº 13.988/2020.

3. IN DUBIO PRO REO, IN DUBIO CONTRA FISCUM OU IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM?

Em um Estado de Direito, tem-se que qualquer sacrifício imposto aos governados deve guardar relação direta com as limitações aplicáveis aos direitos fundamentais, que numa aproximação inicial podem ser compreendidos como sendo os direitos ínsitos à própria natureza humana³. Um dos principais traços postos à evidência pelo constitucionalismo moderno reside precisamente no reconhecimento dessa necessária adequação entre as prerrogativas estatais e os direitos públicos subjetivos das pessoas⁴.

A tributação não foge àquela mencionada orientação, afinal, a exigência de tributos sempre denotará restrição ao patrimônio do contribuinte, o que nos autoriza a identificar naquela atividade um típico caso de relativização do direito fundamental à propriedade (art.5º. inciso XXII, da CF/88), entre outros, que reclama estrita obediência ao disposto pela ordem jurídica (CARRAZA, 2010, p. 412).

Contudo, se por um lado os direitos fundamentais configuram limites intransponíveis à imposição tributária, a ansiada concretização das expectativas deles decorrentes autorizam a invasão do patrimônio dos particulares pelas pessoas políticas de direito público interno, com vistas obtenção dos recursos dirigidos a custear os dispêndios exigidos para o cumprimento das funções estatais.

Resumindo: segundo o direito brasileiro, toda restrição ditada aos particulares, seja ele contribuinte ou não, advém de norma expressa do ordenamento jurídico, não havendo espaço para deduções de preceitos tácitos, sob pena de atitude desse jaez traduzir-se em arbítrio, abuso ou confisco (SILVEIRA, 2014, p. 181).

Feitos aqueles abreviados esclarecimentos, desde logo cumpre sublinhar que a adoção de uma interpretação *in dubio pro fisco* não seria condizente com o ordenamento pátrio, por inegável ausência de autorização expressa neste sentido, além do que o emprego de tal *standard* hermenêutico apriorístico caracterizaria nefasta restrição a direitos fundamentais, acarretando assim uma inaceitável violação do seu conteúdo essencial.

Deste modo, segundo Paulo Caliendo Silveira (2014, p. 194), é preciso ter em mente que a imposição de sacrifício aos contribuintes, mediante o estabelecimento de obrigações tributá-

3 Lourival Vilanova, de há muito, apregoava que “é uma conquista do Estado de Direito, do Estado Constitucional em sentido estrito (Verfassungsstaat), a fixação dos direitos reputados fundamentais do indivíduo, e a enumeração das garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em face dos particulares, quer em face do Estado mesmo”. *Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento*, in Anais da IV Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, p. 139.

4 Vale conferir a seguinte lição de Paulo Bonavides: “A premissa do Estado Moderno é a conversão do Estado Absoluto em Estado Constitucional; o poder já não é de pessoas, mas de leis. São as leis e não as personalidades, que governam o ordenamento social e político. A legalidade é a máxima de valor supremo e se traduz com toda energia do texto dos Códigos e das Constituições. [...] Estado constitucional da separação de poderes (Estado Liberal), Estado Social [...], Estado constitucional de direitos fundamentais (Estado Social), [...] Estado constitucional da Democracia participativa (Estado Democrático Participativo)”. *Teoria do Estado*, 3 ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 28-29.

rias, deve observar os limites expressos fixados pelo ordenamento, ressalvadas as hipóteses excepcionais e de clareza indubitável.

Com isso, defende-se, de antemão, que a interpretação acertada em matéria tributária é aquela que, em menor medida, sacrifique direitos. O próprio art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional – CTN, traz a vedação à analogia gravosa ao contribuinte, ao prescrever que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Inobstante o artigo mencionado enuncie a vedação de analogia desfavorável ao particular com escora no princípio da legalidade, admite-se, também, a leitura do dispositivo a partir do princípio do *in dubio contra sacrificium*, como limite material ao surgimento de prescrições decorrentes de raciocínio analógico.

Em virtude da adoção deste princípio interpretativo supracitado não se quer, contudo, minimizar a importância do *in dubio pro reo* ou *in dubio pro contribuinte*, muito pelo contrário. Pretende-se apenas fazer uma separação entre o campo de atuação de ambos os institutos.

No que concerne à aplicação, no campo Direito Tributário, do princípio do *in dubio pro reo* (art. 112, do CTN), tem-se que no território tributário o seu âmbito de proteção é a propriedade (art. 5º, inciso XXII, da CF), enquanto no Direito Penal, pretende-se proteger a liberdade do acusado (FAVINI, 2019, p. 41). Em ambos os casos, porém, há uma nota comum: havendo dúvida acerca da aplicabilidade da sanção, conclama-se a utilização do aduzido princípio, nomeadamente *in dubio pro contribuinte*, em material fiscal.

O *in dubio pro contribuinte* agiria, portanto, no campo do direito tributário penal, à semelhança da do *in dubio pro reo* no direito penal em sentido estrito, desde que atendidas as condições estipuladas pelo legislador. Então, dúvidas interpretativas em matérias atinentes à aplicação do direito sancionador (infrações e penalidades), se ocorridas nos domínios do tributário, seriam resolvidas à luz do *in dubio pro contribuinte*.

De seu turno, questões envolvendo matérias que não digam respeito às infrações e sanções tributárias devem ser solucionadas pelo princípio do *in dubio contra sacrificium*. Quanto ao último, Paulo Caliendo Silveira (2014, p. 194) defende veementemente sua adoção. Nas palavras do autor:

Havendo dúvida não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte (*in dubio contra sacrificium*). Salvo em situações de clara excepcionalidade expressa é que devem se justificar novos encargos ao contribuinte, sob pena de ofensa direta ao núcleo de sua proteção em nome de um genérico direito da sociedade.

Cumpre salientar que a adoção de um esquema interpretativo em detrimento de outro, levando-se em consideração as características da norma ou fato analisados, não pressupõe a anulação da interpretação colocada de lado, mas simplesmente reafirma sua singularidade e relevância para aquela situação específica.

Não menos importante, como adepta da adoção do princípio interpretativo do *in dubio pro reo* em matéria tributária, tem-se, por exemplo, Regina Helena Costa (2020, p. 165) que, ao tecer comentários acerca do art. 112 do CTN, afirma:

O dispositivo refere-se às normas de Direito Tributário penal, vale dizer, àquelas que disciplinam as infrações e sanções tributárias. E, assim, aplica-se o princípio universal do direito penal, *in dubio pro reo*: em caso de dúvidas, interpreta-se a lei tributária de modo mais benéfico ao infrator, nas hipóteses apontadas.

Aliado ao *in dubio pro reo* ou *pro contribuinte*, na era moderna, tem-se a figura da proibição de sentença ilícida ou *non liquet*, em que o julgador não pode abster-se de julgar a causa sob a alegação de obscuridade ou ineficiência da lei. O *non liquet* nem de longe se confunde com o *in dubio pro reo*, mas há uma inegável relação entre os institutos.

Assim, não pode o juiz abster-se de decidir, ainda que haja dúvida fundada quanto a culpabilidade do acusado. Neste caso, o julgador deve optar pela absolvição em detrimento da condenação.

Ora, tendo em vista que entre o direito tributário consagrada o princípio da estrita legalidade, há a necessidade de uma tipificação rígida, notadamente quanto à matéria punitiva. Logo, pairando “qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal – *in dubio pro reo*” (CARVALHO, 2019, p. 58). Com isto, afirma-se que a dúvida afasta o agravo, materializando os princípios modernos de respeito ao ser humano (NOGUEIRA, 1995, p. 105). De igual forma, para Hugo de Brito Machado (2008, p. 262):

[...] a tradição doutrinária se orienta no sentido da adoção do princípio *in dubio pro reo* em matéria de interpretação. O acolhimento do princípio segundo o qual as dúvidas na interpretação da norma penal devem ser resolvidas a favor do réu parece mais razoável e mais condizente com o princípio da presunção de inocência, albergado por nossa Constituição Federal. Para afastar a presunção de inocência é necessária a certeza quanto ao significado da norma, vale dizer, quanto a sua interpretação. Se há dúvida, deve ser considerado não configurado o tipo penal.

Pois bem, a fim alcançar-se uma adequada interpretação é necessário que o intérprete se faça o seguinte questionamento: aquilo cujo sentido irá ser atribuído diz respeito a norma ou fato envolvendo algum tipo de agravo à ao particular? Se a resposta for positiva, adota-se o princípio do *in dubio pro reo* ou *in dubio pro contribuinte*. Doutra forma, não sendo caso de penalidade, adota-se o princípio que menos restrinja ou invada direitos do contribuinte, qual seja *in dubio contra sacrificium*.

Por derradeiro, a doutrina costuma trazer a hipótese de uma interpretação eminentemente favorável ao fisco (*in dubio pro fisco*). Entretanto, tal princípio interpretativo tem por objetivo primordial o combate ao comportamento fraudulento por parte do contribuinte.

Noutro dizer: o *in dubio pro fisco* serve para impedir que os contribuintes de má-fé, que agem sem infração à literalidade da lei, contornem o propósito original da norma.

Essa interpretação surge como forma de superação do excessivo formalismo (POMPEO, 2012, p. 77), que, por vezes, acaba prejudicando a atuação estatal e beneficiando o suposto infrator. Impedir a burla à tributação lícita por parte do Estado, através do *in dubio pro fisco*, contribui para a identificação do tributo como financiador do Estado Democrático e Social de Direito, uma vez que a arrecadação é indispensável para a garantia dos direitos aos cidadãos.

4. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA ORIGEM E DESENVOLVIMENTO DO CARF NO BRASIL

Antes de adentrar na temática do voto de qualidade, necessário tecer algumas considerações sobre a origem do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF no Brasil. O Decreto nº 16.580, expedido em setembro 1924, instituiu um Conselho de Contribuintes em cada Estado da Federação e no Distrito Federal.

Este órgão, que só passou a funcionar em setembro de 1925, era competente para o julgamento de recursos referentes ao Imposto de Renda e contava com a participação de contribuintes do comércio, indústria, profissionais liberais e funcionários públicos. Ao todo, o órgão era composto por cinco membros, todos nomeados pelo Ministro da Fazenda em exercício.

Constantes modificações foram feitas na legislação com o objetivo de aprimorar a forma de julgamento dos casos em matéria fiscal. O Decreto nº 5.157/27 estabeleceu o Conselho de Contribuintes para Impostos de Consumo, tendo sido posteriormente modificado pelo Decreto nº 20.350/31, mas mantendo fora de sua alçada as questões atinentes ao Imposto de Renda, regido pelo Decreto nº 16.580/24.

Na sequência, o Decreto nº 24.036/34 extinguiu os Conselhos existentes, instituindo o Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes e o Conselho Superior de Tarifa. Mais à frente, a partir do Decreto nº 54.767/64, ficou estabelecido o Terceiro e Quarto Conselho de Contribuintes. Esse período ficou marcado pela grande instabilidade, em que o governo militar reorganizou os conselhos, atribuindo ao Ministro da Fazenda a autoridade para designar os presidentes do conselho, o que levou à renúncia em massa dos representantes dos contribuintes (MARTINS, 2010, p. 72).

Outras legislações posteriores trataram sobre o tema, como a Lei nº 11.457/07, o Decreto nº 70.235/72 e a Medida Provisória nº 449/08. Esta última, por sua vez, convertida na Lei nº 11.941/09 criou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, resultado da unificação da estrutura administrativa do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos.

O CARF, órgão colegiado e de composição paritária (contam com representantes do fisco e dos contribuintes distribuídos igualmente), integra a estrutura do Ministério da Fazenda e tem por atribuição o julgamento de recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que tratem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O colegiado é constituído por três Seções de julgamento e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. As seções são formadas por câmaras, que se dividem em turmas.

Quanto à distribuição paritária dos representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, bem como a escolha do presidente do Conselho, Ana Luiza Martins (2010, p. 128), na obra lançada em comemoração aos 85 anos do CARF, assim assevera:

O presidente do CARF é nomeado pelo Ministro da Fazenda. Os representantes da Fazenda são designados pelo ministro dentre três auditores fiscais indicados pela Secretaria da Receita Federal. O mesmo ocorre com os representantes dos contribuintes, designados dentre três profissionais indicados pelas confederações patronais e centrais sindicais. Os presidentes de seções são

nomeados pelo Ministro da Fazenda dentre os presidentes das câmaras que a compõem. Os presidentes das câmaras são escolhidos dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Digno de destaque é o fato do presidente da seção ser nomeado pelo Ministro da Fazenda dentre os presidentes das câmaras que a compõe, sendo aquelas presidências, em ambos os casos (seção e câmara), escolhidas dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional. É o que preceitua o art. 12, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015).

Por derradeiro, cumpre salientar que, conforme determina o art. 54, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), cabe ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade, em caso de empate. Esse ponto, em especial, interessa ao propósito do presente trabalho, haja vista a recente extinção do voto de qualidade, impropriamente chamado de voto duplo, conforme se verá adiante.

5. UMA ABORDAGEM TEÓRICA E QUANTITATIVA ACERCA DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF

Após as breves considerações acerca da estrutura do CARF, passa-se ao estudo do voto de qualidade no Colegiado. O Decreto nº 70.235/72 dispõe sobre o processo administrativo fiscal em âmbito Federal, e, em seu art. 25, §9º, define a forma de composição dos cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais⁵. Conforme o mencionado decreto, o cargo de Presidente será ocupado por representantes do Fisco e o de Vice-Presidente por representantes dos contribuintes, cabendo ao primeiro o voto de desempate ou voto de qualidade.

O Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), por sua vez, dispõe que 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. Em outros termos, antes da extinção do voto de qualidade, operada pela Lei 13.988/20, a incumbência de desempatar as sessões de julgamento sempre recaía sobre o representante da Fazenda Nacional, conforme art. 14, do regimento interno.

A sistemática apontada, além de evidenciar uma possível violação à garantia constitucional da imparcialidade, desagradou, durante muito tempo, os representantes dos contribuintes, que tinham a derrota como certa nos casos de empate, mormente em situações cujos valores envolvidos fossem expressivos.

Um estudo realizado pelo Núcleo de Tributação do Insper (2020) constatou, a partir do levantamento de dados do período de 2017 a 2020, que a maioria dos processos decididos pelo voto de qualidade são, de fato, aqueles que envolvem as maiores quantias. Consoante o Insper, o valor médio do processo definido por voto de qualidade é R\$ 52,19 milhões, enquanto os casos resolvidos por maioria de votos ou por unanimidade têm valor médio de R\$ 14,2 milhões, o que representa uma diferença de 3,6 vezes.

5 O assunto é disciplinado pelo Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), Anexo II, nos artigos 11 a 16.

Conforme os dados apresentados pelo Insper, se analisados os meses de janeiro e fevereiro do corrente ano, é possível verificar a tendência para uma utilização do voto de qualidade nos casos de maior monta. Neste período, os julgamentos em que foram utilizados o voto de qualidade representaram um crédito tributário de R\$ 26,8 bilhões, o que corresponde a 271 processos. Dentre os julgamentos supramencionados, apenas 8,9% favoreceram aos contribuintes e 21,1% favoreceram o Fisco.

Votos de qualidade x Valor dos créditos tributários julgados							
Ano	Total dos créditos tributários julgados*	Créditos tributários julgados por voto de qualidade		Votos de qualidade favoráveis ao Contribuinte		Votos de qualidade favoráveis ao Fisco	
		Valor	%	Valor	%	Valor	%
2017	R\$ 377.934.485.645,99	R\$ 68.684.956.906,88	18,2%	R\$ 6.144.257.458,05	1,6%	R\$ 62.540.699.448,83	16,5%
2018	R\$ 430.357.152.766,99	R\$ 78.437.166.919,41	18,2%	R\$ 24.079.521.266,46	5,6%	R\$ 54.357.645.652,95	12,6%
2019	R\$ 426.342.772.584,10	R\$ 74.075.574.032,22	17,4%	R\$ 13.537.106.835,19	3,2%	R\$ 60.538.467.197,03	14,2%
2020*	R\$ 89.699.390.137,62	R\$ 26.895.521.441,03	30,0%	R\$ 7.949.282.719,58	8,9%	R\$ 18.946.238.721,45	21,1%
Total	R\$ 1.324.333.801.134,70	R\$ 248.093.219.299,54		R\$ 51.710.168.279,28		R\$ 196.383.051.020,26	

Fonte: Insper, 2020.

Além disso, segundo o levantamento feito, quando a decisão fica à cargo do presidente, por meio do voto de qualidade, 20% destas decisões são favoráveis ao contribuinte contra 42% favoráveis ao Fisco.

Não obstante, Luís Roberto Barroso considera a atribuição de dois votos ao presidente do colegiado uma violação à imparcialidade, corolário do modelo constitucional. Destaca o fato deste mecanismo maximizar os riscos de parcialidade por parte do julgador. Neste sentido (BARROSO, 2009, p. 31):

Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão judicante colegiado viola a garantia constitucional da imparcialidade, corolário do devido processo legal porque (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo; e (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos.

Evidentemente, não se pode afirmar que os julgadores e, principalmente o Presidente, que é quem detém o voto decisivo, agirão sempre de forma a beneficiar um dos lados em detrimento da imparcialidade. *Contrario sensu*, de nada adiantaria o processo administrativo tributário, uma vez que o Fisco, *in abstracto*, sempre tem quantitativamente a maioria dos votos. Não obstante o que acabamos de acertar, alguns dados oficiais merecem ser destacados.

Um relatório emitido pelo próprio CARF, em que são analisados os julgamentos proferidos entre janeiro e agosto de 2016, aponta que de um total de 5.996 decisões, 417 delas foram decididas pelo voto de qualidade. O que chama a atenção, no entanto, é o fato de 280 desses casos terem sido julgados favoráveis à Fazenda Pública, o que representa pouco mais de 67%. Em contrapartida, as decisões favoráveis aos contribuintes alcançaram apenas 33% desse total. É o que se extrai da tabela abaixo:

Tabela 6
Percentual de recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

Tipo de Decisão	Favorecido		Total
	Contribuinte	Fazenda	
Unanimidade	2.122	1.905	4.027
Maioria	859	705	1.564
Qualidade	137	280	417
Total	3.118	2.878	5.996

Fonte: CARF, 2017.

No mesmo sentido apontou o levantamento editado em junho de 2017, que levou em consideração todo o período do ano imediatamente anterior. Na avaliação do período compreendido entre janeiro e dezembro de 2016, foram proferidas 570 decisões com base no voto de qualidade. Deste total, 396 foram favoráveis ao Fisco, o que representa 69%.

Tabela 6 - Recursos julgados por resultado da votação e favorecido

Votação	Favorecido		Total Geral	%
	Contribuinte	Fazenda		
Unanimidade	2.786	2.401	5.187	66,3
Maioria	1.137	927	2.064	26,4
Qualidade	174	396	570	7,3
Total Geral	4.097	3.724	7.821	100,0

Fonte: CARF, 2017.

O CARF divulgou, ainda, em 2019, infográfico com os percentuais de julgamento por voto de qualidade em confronto com os deliberados por maioria e unanimidade. O levantamento divulgado, que leva em consideração dados coletados entre 2017 e 2019, informa que 93% das decisões do CARF (45.479) são tomadas por unanimidade ou maioria dos votos e que apenas 7% destas decisões foram tomadas por meio de voto de qualidade.

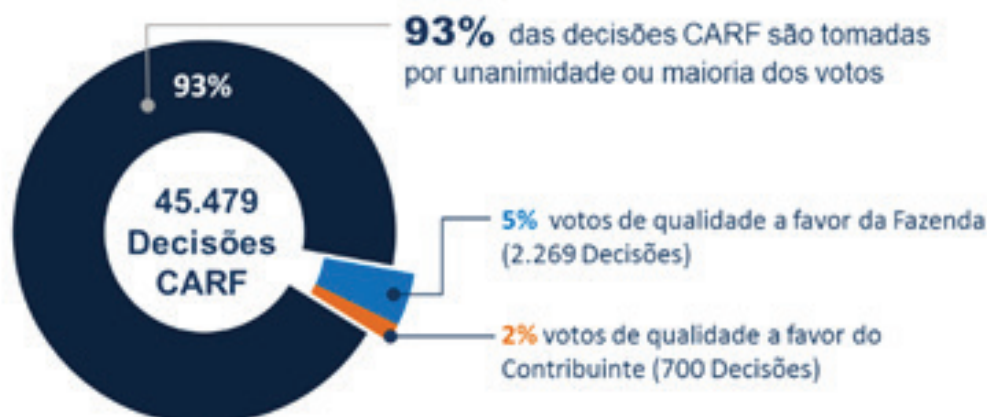
É certo que nos infográficos em questão, além de não haver um levantamento sobre os valores envolvidos em cada julgamento que reclamou o voto de qualidade, também neles não há informações acerca de quais temas ensejaram a prolação de decisões empatadas pelos diversos órgãos do CARF.

Do mesmo modo, não se alude, de modo expresso, ao que se considera como “decisão favorável” ou “decisão desfavorável”. E tampouco explicitou-se de que forma foram levadas em conta eventuais julgados parcialmente favoráveis aos contribuintes.

Com efeito, ainda que os percentuais indiquem uma baixa expressividade na utilização do voto de qualidade, não raro, sabe-se que muitas das questões decididas por esta técnica são as de maior embate entre Fisco e contribuinte. Além do que, uma maior discussão pode evidenciar processos envolvendo vultosas quantias.

Semelhantemente aos Relatórios supracitados, o infográfico indica que das 2.969 decisões, em que se utilizou o voto de qualidade como critério de desempate, 2.269 decisões foram favoráveis ao Fisco, o que representa cerca de 76%, contra aproximados 24% dos votos de qualidade a favor do contribuinte (700 decisões).

VOTO DE QUALIDADE NO CARF (2017-2019)



Fonte: CARF, 2019.

O jornal Valor Econômico (2016) apresentou alguns dados relacionados ao voto de qualidade no CARF. Segundo a matéria publicada, dos processos julgados entre janeiro e maio de 2017, 95% dos casos submetidos ao voto de qualidade foram decididos de modo desfavorável aos contribuintes, isto é, dos 110 acórdãos publicados, apenas seis foram desempatados de forma contrária aos interesses do fisco nacional. (JUSTIÇA...2016).

Diante de tudo que foi apresentado, salta aos olhos a importância de uma análise mais acurada da adoção do voto de qualidade no Brasil, em especial no âmbito do CARF. A luta dos contribuintes pela verdadeira paridade, leia-se a possibilidade de ter como Presidente da sessão um de seus representantes, parece não ter sido possível, pelo menos até o momento.

Contudo, recente alteração legislativa foi festejada pelos cidadãos contribuintes: o fim do voto de qualidade no Colegiado. Esta modificação parece ter agradado tanto os advogados como os contribuintes, mas, como não poderia ser diferente, desagradou os representantes do Fisco.

6. A LUTA (VITORIOSA) PELA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF

Não é de hoje que a sistemática do voto de qualidade alimenta animosidade entre Fisco e contribuinte. Várias foram as tentativas, até então infrutíferas, de retirar da legislação pátria o voto duplo, como alguns preferem cognominar.

A exemplo disso, a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, em 2017, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI, visando a declaração de inconstitucionalidade da expressão “que, em caso de empate, terão voto de qualidade”, contida no art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72, com redação conferida pela Lei nº 11.941/2009. Nos pedidos, a OAB requereu a aplicação do art. 112 do CTN em caso de dúvida acerca da solução a ser proferida ao caso concreto, devendo prevalecer, nestas hipóteses, a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Dentre outros argumentos, a OAB destacou a violação aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, na medida em que o presidente do CARF (sempre representante da Fazenda Nacional) teria a competência para votar em duas ocasiões. Argumentou, ainda, que a duplicidade do voto pelo presidente do Colegiado enfraqueceria a missão da instituição, qual seja, a imparcialidade na votação dos litígios administrativos fiscais.

De igual modo, o Projeto de Lei nº 6.064/16 (BRASIL, 2016), de autoria do então Deputado Federal Carlos Bezerra, propunha a extinção do voto de qualidade do presidente do CARF, afim de fazer “prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de empate, com a possibilidade da Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial”. Note-se que, além de propor a extinção do voto duplo, o PL sugeriu a possibilidade de recurso à via judicial pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, nos casos em que o contribuinte obtivesse decisão administrativa que lhe fosse favorável.

Em suma, de ambos os casos apresentados extrai-se um objetivo em comum: o fim do voto de qualidade no CARF.

Entretanto, os argumentos contrários à permanência desta modalidade de votação e desempate parecem ter ganhado relevo nos últimos anos. Não por foi por acaso que a Medida Provisória 899/19, posteriormente convertida em Lei, apelada como “MP do contribuinte Legal”, teve sua votação apressada, antes que perdesse a validade. Fato é que a MP foi convertida na Lei 13.988/20, atraindo os holofotes para o teor do seu art. 28 (BRASIL, 2020).

O predito dispositivo (art. 28), tão comentado e festejado por parte da doutrina, além de dividir opiniões entre os estudiosos do direito tributário, intensificou o debate. O *caput* do mencionado artigo dispôs 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.” (BRASIL, 2020).

De seu turno, aquela expressa inovação legislativa não foi absorvida pela comunidade jurídica de forma pacífica, como já era de se esperar. Tão logo deu-se a publicação da mencionada Lei nº 13.988/20, inúmeras críticas foram dirigidas àquele comando normativo dispositivo, algumas pertinentes, outras nem tanto (BRASIL, 2020).

Certo é que houve um nítido acirramento de ânimos, ensejando assim uma maior polarização quanto ao tema. De um lado, a Fazenda Pública vê escapar de suas mãos o voto de qualidade, que lhe garantia certa prevalência quanto aos resultados das votações. De outra parte, os advogados e contribuintes veem, com animação, a entrada em vigor da indigitada lei, porquanto esperam eles que doravante possa ser efetivamente aplicado o disposto no art. 112, do CTN (*in dubio pro reo*).

O antagonismo a que acabamos e referir afigura-se inevitável, afinal o Fisco sempre busca oportunidade(s) para arrecadar mais tributos, enquanto os contribuintes desejam ser menos onerados pela tributação, e como se sabe, até nesse contexto é válida a máxima segundo a qual “não se pode agradar a gregos e troianos”.

7. MOVIMENTO CONTRÁRIO À EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF E O ARGUMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 28, DA LEI 13.988/2020

Quase que concomitantemente à entrada em vigor do dispositivo que pôs fim ao voto de qualidade, defensores de sua permanência articulam-se para derrubar a referida previsão. Um movimento pendular toma conta do cenário jurídico, ora prestigiando a Fazenda Pública em detrimento do contribuinte, ora prestigiando o contribuinte em detrimento da Fazenda Pública. E a impressão que se tem é de que, a qualquer momento, o pêndulo poderá voltar ao posto anterior.

No dia 28 de abril deste ano, foi distribuída a ADI nº 6.399, de autoria do Procurador-Geral da República, contra a norma que fulminou o voto de qualidade no CARF. Defende o Ministério Público Federal - MPF a inconstitucionalidade formal, por vício no processo legislativo, em decorrência da inserção, em lei de conversão de medida provisória, de matéria de iniciativa reservada e sem pertinência temática com o texto originário, por meio de emenda parlamentar, o que se convencionou chamar de “contrabando legislativo”.

Sustentou o MPF que a MP 899/2020, em sua origem, tratava das oportunidades em que o Fisco poderia negociar extrajudicialmente com seus devedores, com a finalidade de encerrar processos ou evitar o ajuizamento de ações relativamente a créditos públicos já existentes. Ocorre que, conforme alegado pelo MPF, durante o processo legislativo de conversão da MP na Lei 13.988/2020, restou inserida matéria estranha ao texto original da proposição (BRASIL, 2020). O art. 28 da Lei em comento, inseriu o art. 19-E na Lei 10.522/2002, no intuito de extinguir o voto de qualidade no CARF (BRASIL, 2002).

Defende, portanto, que o art. 28 da Lei 13.988/2020 traz temática nova e estranha ao que se propôs a MP 899/2019, inexistindo qualquer pertinência temática entre o texto original e a norma acrescida por meio de emenda parlamentar. Por este motivo, defende a inconstitucionalidade formal da inclusão, por emenda parlamentar, do art. 19-E na Lei 10.522/2002, a partir da edição do art. 28 da Lei 13.988 (BRASIL, 2020).

Na mesma linha, o Partido Socialista Brasileiro – PSB ajuizou outra ADI questionando a pertinência deste mesmo dispositivo, requerendo, ao final, a declaração de inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei 13.988/2020. Destacou a possível perda de arrecadação aos cofres públicos, de cerca de 60 bilhões de reais por ano, baseado em estudos apresentados pelo Sindifisco ao MPF⁶, e a inconstitucionalidade formal do dispositivo impugnado, sob o argumento de que se estaria afrontando o art. 146, inciso III, da Constituição Federal, que prevê o disciplinamento da matéria por meio de lei complementar.

6 Representação apresentada pelo Sindifisco ao Procurador-Geral da República em 22/04/2020.

Para o PSB o fim do voto de qualidade esvazia o conteúdo do art. 1º, da Constituição, notadamente quanto à soberania. Explica que, com o fim do voto, caberia agora ao contribuinte decidir sobre a exigência de seus tributos, e não mais ao Estado.

Na esteira de defesa do voto de qualidade, o Instituto de Defesa em Processo Administrativo – Indepad protocolou Ação Civil Pública, número **1023961-69.2020.4.01.3400**, solicitando, com urgência, a suspensão da eficácia do art. 28 da Lei 13.988/2020, devido ao “catastrófico cenário econômico que tem o condão de causar”.

Para o Indepad a manutenção do voto de qualidade não traria qualquer violação ao art. 112 do CTN, muito pelo contrário. A norma, segundo sustentou, protege o contribuinte em caso de dúvida relacionada à penalidade e o CARF não julga apenas aplicação de penalidade.

Apresentadas as razões da possível inconstitucionalidade da norma, necessário trazer à baila argumentos favoráveis à sua constitucionalidade. Neste sentido é o posicionamento de Hugo de Brito Machado Segundo (2020). Em defesa da constitucionalidade material do art. 28 da Lei 13.988/2020, argumenta que a Lei trata de institutos relacionados à transação, que nada mais é do que uma forma de extinção do crédito tributário ou de resolução de litígios.

Noutro dizer, para Hugo de Brito Machado Segundo, o dispositivo atacado encontra-se em plena sintonia com a finalidade do próprio CARF, qual seja encerrar litígios a partir de suas decisões. Segundo aquele autor, portanto, “nada mais razoável, nesse âmbito, que tratar na lei oriunda da MP também da regra que dispõe a respeito dos efeitos do empate no processo de controle da legalidade do crédito, que também é forma de resolução de litígios e extinção do crédito tributário” (MACHADO SEGUNDO, 2020).

De nossa parte, parece-nos que a interpretação mais ajustada é no rumo proposto por aquele jurista cearense, tendo em vista o enfrentamento da litigiosidade tributária e a diminuição da carga de processos levados ao Judiciário, haja vista o fim da discussão ainda na instância administrativa, em prol do contribuinte.

Outrossim, caso houvesse qualquer indício de ilegalidade na norma, caberia ao Presidente da República, como chefe do executivo, impedir a sua continuidade através do veto. Dentre as atribuições do Presidente da República consta a competência para sancionar ou vetar leis, conforme preceitua o art. 84, incisos IV e V, da Constituição da República. No entanto, a Lei foi apreciada e sancionada pelo Presidente que, por sinal, integra o Executivo, do qual faz parte o CARF.

Com efeito, no que depender da mobilização das instituições contrárias ao fim do voto de qualidade, o pêndulo tem grandes chances de voltar a favorecer o Fisco. Se assim acontecer, e voltar a ser utilizado nos moldes como era anteriormente, o pequeno passo em direção à proteção do contribuinte pelo princípio do *in dubio contra sacrificim*, será rapidamente substituído pelo retrocesso.

8. UM MEIO TERMO: IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA DE INFRAÇÕES E PENALIDADES

Conquanto existam severas críticas ao voto de qualidade no CARF, como visto, não se pretende com este trabalho defender sua completa extinção. O que não pode acontecer é permanecer da forma como estava, sob pena de favorecimento do Fisco e desvirtuamento da imparcialidade, princípio indispensável em qualquer julgamento.

É necessário, para tanto, que haja previsibilidade e segurança jurídica, e, utilizando-se da alegoria do pêndulo, não é razoável que num primeiro momento se conceda tamanha responsabilidade e poder à Fazenda, através do voto de qualidade, e em outro o pêndulo se volte totalmente para o Contribuinte, a partir da extinção do voto.

Com o advento do art. 28, da Lei 13.988/2020, percebe-se que o pêndulo passou muito para o outro lado, saindo do Fisco e migrando para o Contribuinte. As inúmeras ações judiciais contra o dispositivo da Lei demonstram essa insatisfação. Decerto, se tivesse sido possível alcançar um meio termo, justamente para evitar a extinção do voto de qualidade, a animosidade entre os atores do CARF não seria tamanha (BRASIL, 2020).

Neste sentido, acredita-se que poderia pensar-se meios outros para assegurar a correta aplicação de norma já prevista no CTN (art. 112), evitando posições apriorísticas. Permitir que representantes dos contribuintes ocupassem a presidência, em igual número, dos órgãos colegiados de julgamento integrantes da estrutura responsável pela decisão nos processos administrativos, seria uma alternativa. Com isso, pelo menos o desempate não estaria sempre nas mãos dos representantes do Fisco ou do contribuinte.

De turno, havendo empate na votação, torna-se imprescindível esclarecer que a aplicação do art. 112, do CTN, dar-se-ia somente quanto ao assunto “infrações e penalidades”, e não em qualquer hipótese levada à julgamento (ocorrência do fato jurídico tributário, *ad exemplum*).

Para exemplificar, suponha-se, então, que um caso seja levado a julgamento no CARF, havendo empate ao final da votação, a parte do processo que trata sobre penalidades impostas ao contribuinte não seria suscetível de decisão pelo voto de qualidade. Somente se submeteria ao voto de qualidade, portanto, questões outras, que não versassem sobre infrações.

Em suma, pairando qualquer dúvida quanto à solução da controvérsia, ocorreria um desmembramento do julgamento. A parte referente a multa, por exemplo, seria decidida levando-se em conta o princípio do *in dubio pro contribuinte*, tal como manda o ordenamento pátrio, sem a necessidade de manifestação do presidente através do voto de qualidade. Nestes casos, o julgamento a favor do contribuinte ocorreria automaticamente.

Corroborando com este entendimento, decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp. 494.080/RJ, asseverou que, em matéria de infração, deve-se adotar, em caso de dúvida, a interpretação mais favorável ao contribuinte (*in dubio pro contribuinte*).

Este é também o entendimento encampado por Luciano Amaro (2006, p. 222). Para o autor, o art. 112, do CTN só seria aplicável às hipóteses de infrações cometidas contra a lei tributária, conclamando, por conseguinte, a aplicação do *in dubio pro contribuinte*, como se lê:

Deve-se atentar para o fato de que a interpretação benigna (art. 112), a exemplo da retroatividade benigna (art. 106, inc. II), é aplicável em matéria de infrações e penalidades. Já no campo da definição do tributo (em que não cabe falar em retroatividade benigna), deve-se caminhar, em regra, para uma interpretação mais estrita. É por isso que, na identificação do fato gerador do tributo, não deve o intérprete socorrer-se da equidade para o efeito de dispensar tributo (art. 108), nem se valer da analogia para o fim de exigir tributo.

Diante deste cenário, percebe-se que a aparente inversão do voto de qualidade, sem dúvida, não soluciona os problemas existentes no CARF, mas suscita a necessidade de se rediscutir a forma de composição do órgão, notadamente quanto à presidência, e a correta interpretação e aplicação do art. 112, do CTN. O que não se concebe, entretanto, é a possibilidade do CARF se negar a cumprir o dispositivo legal que garante a resolução da questão favoravelmente ao contribuinte sem que haja manifestação da Suprema Corte neste sentido.

Fato é que o embate travado entre Fisco e contribuinte em torno da manutenção ou extinção do voto de qualidade está longe do fim, mas já se é possível afirmar que, a despeito das críticas, a inovação trazida pelo art. 19-E, da Lei nº 10.522/02, representa uma verdadeira conquista para os contribuintes (BRASIL, 2002).

9. CONCLUSÃO

Por muito tempo, a regra que garantia ao presidente da sessão no CARF, necessariamente representante do Fisco, o voto decisivo em casos de empate se manteve inalterada. Esta regra de julgamento, incluída no Dec. nº 70.235/72 pela Lei nº 11.941/09 foi, para tanto, bruscamente alterada pela Lei 13.988/20, que aboliu o voto de qualidade no processo administrativo fiscal.

Esta mudança legislativa representou a luta dos contribuintes por uma verdadeira paridade no CARF. Vale dizer que, como muito se discute, o voto de qualidade nos moldes como era adotado conferia ao presidente da sessão, em caso de empate, o poder de decidir o processo. Note-se que o presidente proferia seu voto em duas oportunidades, primeiro na votação ordinária, em conjunto com os demais, e segundo para desempatar o julgamento. Essa sistemática do “peso duplo” franqueada ao representante do Fisco sempre suscitou debates acalorados na doutrina e jurisprudência, sob o argumento de malferimento à regra da igualdade entre os julgadores.

A partir dos dados levantados no presente trabalho constatou-se, também, que os representantes do Fisco, enquanto presidente da sessão, inclinavam-se a decidir favoravelmente à Fazenda quando chamados a proferir voto de qualidade. Segundo informações divulgadas pelo próprio CARF, 76% das decisões proferidas por voto de qualidade, entre 2017 e 2019, foram favoráveis ao Fisco.

Nesta senda, e a despeito das críticas direcionadas à Lei nº 13.988/20, como a alegação de sua inconstitucionalidade formal, torna-se forçoso enfrentar o tema do voto de qualidade e as implicações interpretativas relacionadas ao *in dubio pro reo* em matéria tributária. Quanto ao primeiro, não resta dúvida que a inovação legislativa representou uma vitória para os contribuintes, no sentido de evitar o voto duplo do presidente da sessão no CARF. Quanto ao segundo, por sua vez, defende-se que, havendo empate na votação, torna-se cogente esclarecer que a

aplicação do art. 112, do CTN, dar-se-ia somente quanto ao assunto “infrações e penalidades”, e não em qualquer hipótese levada à julgamento (BRASIL, 2020).

Ademais, advoga-se a tese de que poderia se pensar em meios alternativos para assegurar a correta aplicação do art. 112, do CTN. Dentre eles, cogita-se a possibilidade de permitir que representantes dos contribuintes também ocupem a presidência da sessão, a fim de garantir que nos casos cuja votação revele empate eventual representante do contribuinte também possa decidir a questão.

Diante deste cenário, percebe-se que a aparente inversão do voto de qualidade, sem dúvida, não soluciona os problemas existentes no CARF, mas suscita a necessidade de se rediscutir a forma de composição do órgão, notadamente quanto à presidência, e a correta interpretação e aplicação do *in dubio pro reo* (art. 112, CTN).

Com efeito, o antagonismo a que se faz referência no trabalho afigura-se inevitável, afinal o Fisco sempre busca oportunidade(s) para arrecadar mais tributos, enquanto os contribuintes desejam ser menos onerados pela tributação, e como se sabe, até nesse contexto é válida a máxima segundo a qual “não se pode agradar a gregos e troianos”. Resta, agora, aguardar um posicionamento do STF quanto às ações propostas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARISTÓTELES. **Athenian Constitution**. 69.1. in Aristotle in 23 Volumes. vol. 20. Cambridge: Harvard University Press, 1952.

BARBIERI, Luis Eduardo Garrossino; DIEFENTHAELER, Ricardo; PRADO, Guilherme Rezende; VITAL, João Maurício. **Relatório das decisões do CARF**: janeiro a dezembro de 2016. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, 2017.

BARROSO, Luís Roberto. **A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal**. Revista do Ibrac, v. 16, n. 1, p. 29-43, 2009.

BESSA, Edeli Pereira; CASTRO, Luis Marcelo Guerra; FARAH, Eduardo Tadeu; PRADO, Guilherme Rezende. **Relatório das decisões do CARF**: janeiro a agosto de 2016. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 28-29.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatórios Gerenciais**. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-abril2019-final.pdf>. Acesso em: 01 jun 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Voto de qualidade no CARF (2017-2019)**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2019/carf-divulga-retrato-do-quorum-de-seus-julgamentos>. Acesso em: 05 maio 2020.

BRASIL. Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972. **Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. Projeto de Lei nº 6.064, de 30 de agosto de 2016. **Propõe a alteração do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 para extinguir o voto de qualidade no âmbito do CARF.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2110223>. Acesso em: 07 maio 2020.

BRASIL. Lei nº 10.522/02, de 19 de julho de 2002. **Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jul. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.988/20, de 14 de abril de 2020. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processo Tributário. **Recurso Especial 699700/RS.** Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Brasília, 3 setembro de 2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 13 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processo Tributário. **Recurso Especial 494080/RJ.** Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Brasília, 16 novembro de 2004. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 13 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 6.399.** 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5899306>. Acesso em: 09 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – 5.731/DF.** Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 09 maio 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26. ed., rev., ampl. e atual., até a EC n. 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 412.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Relatórios de Gestão.** Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/download/relatorios-de-gestao/>. Acesso em: 01 jun. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 10. Ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2020.

ÉSQUILLO, Oréstia. **Agamêmnom, Coéforas e Eumênides.** Tradução de Mário da Gama Kury. 8. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1991.

ESTRADA, Roberto Duque. **O dilema do CARF: o voto de qualidade ou a qualidade do voto?** Consultor Jurídico. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-12/consultor-tributario-dilema-carf-voto-qualidade-ou-qualidade-voto>. Acesso em: 10 maio 2020.

FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no conselho administrativo de recursos fiscais (CARF).** 2019. 89 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019.

FERREIRA, Antônio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Disponível em: http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=289978. Acesso em: 26 abr. 2020.

JUSTIÇA cancela julgamentos com voto de qualidade. **Valor Econômico**, São Paulo, 15 jul. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf. Consultor Jurídico. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 09 maio 2020.

MARTINS, Ana Luiza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de litígios.** Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Histórico dos Conselhos.** Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>. Acesso em: 04 maio 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

POMPEO, Valeria. **La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti**. Tesi di Dottorato. Scuola Dottorale Internazionale di Diritto ed Economia "Tullio Ascarelli". Dottorato di Ricerca in "Diritto privato per l'Europa" – Diritto Civile, XXII ciclo Università degli Studi Roma. Sarlet, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro Contribuinte e o Voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, p. 21-38, jan. 2014.

SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. **Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária**: Conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium. *Scientia Iuris*, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. DOI: 10.5433/2178-8189.2014v18n1p181.

VASCONCELOS, Breno F. M.; MATTHIESEN, Maria R. D. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**. Insper – Centro de Regulação e Democracia. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2020/05/relato.pdf>. Acesso em: 10 jun 2020.

VILANOVA, Lourival. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. *In*: CONFERÊNCIA NACIONAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, 4., 2019. **Anais [...]**. 2019.

Dados do processo editorial

- Recebido em: 17/05/2022
- Controle preliminar e verificação de plágio: 21/05/2022
- Avaliação 1: 13/06/2022
- Avaliação 2: 18/06/2022
- Decisão editorial preliminar: 02/07/2022
- Retorno rodada de correções: 16/08/2022
- Decisão editorial/aprovado: 21/08/2022

Equipe editorial envolvida

- Editor-chefe: 1 (SHZF)
- Editor-assistente: 1 (ASR)
- Revisores: 2