

REPERCUSSÕES PRÁTICAS DA LIMITAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF

PRACTICAL EFFECTS OF THE PARTIAL REVOCATION OF THE CASTING VOTE ON THE FEDERAL ADMINISTRATIVE TAX COURT

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco¹

Michell Przepiorka²

RESUMO: O art. 28 da Lei nº 13.988/20, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/19 em lei, restringiu drasticamente o âmbito de aplicação do voto de qualidade nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Atualmente, discute-se a constitucionalidade da norma em diversas ações diretas de inconstitucionalidade, bem como a extensão de sua aplicabilidade, limitada por portaria editada pelo Ministério da Economia. O presente artigo discute as atuais polêmicas em torno de sua aplicação.

Palavras-chave: CARF; voto de qualidade; in dubio pro contribuinte

ABSTRACT: Article 28 of Law No. 13,988/20, the result of the conversion of Provisional Measure No. 899/19 into law, drastically restricted the scope of the casting vote in the decisions of the Administrative Tax Appeals Council (Carf). Currently, the constitutionality of the rule is discussed in several direct actions of unconstitutionality, as well as the extension of its applicability, limited by an ordinance issued by the Ministry of Economy. This article discusses the current controversies surrounding its application.

Keywords: CARF, casting vote; doubt; in dubio pro contribuinte

Sumário: 1. Introdução. 2. Fundamentos do voto de qualidade. 3. O in dubio pro contribuinte. 4. “Extinção” do voto de qualidade e seus efeitos. 5. Conclusão. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Ao menos desde 2016, o voto de qualidade ganhou destaque na mídia especializada em razão da alegada desproporcional taxa de êxito da Fazenda

¹ Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Doutorando, mestre e Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP).

² Advogado. Mestre e Especialista pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

Nacional em contraste com as vitórias alcançadas pelos contribuintes³⁻⁴, ainda que tais números tenham sido reduzidos nos últimos anos⁵. O que levou a um crescente questionamento por parte dos contribuintes quanto ao método de desempate, inclusive com o ressurgimento de argumentos em favor da tese “in dubio pro contribuinte”⁶.

Após anos de debates doutrinários acerca da validade do voto de qualidade como indicativo de desempate no âmbito do contencioso administrativo federal, o Congresso Nacional, por meio da Lei n. 13.988/2020, decidiu pela reconsideração do instrumento⁷. A norma, no entanto, longe de resolver os dilemas relacionados ao voto de qualidade, tem o potencial de multiplicar a litigância fiscal e a insegurança jurídica no ordenamento jurídico.

De um lado, questiona-se o aspecto temporal de validade da norma. Os contribuintes que tiveram seus casos julgados desfavoravelmente pela aplicação da qualidade requerem a sua aplicação retroativa, com a promoção de novo julgamento ou, ao menos, que o resultado de julgamento desconsidere o voto de qualidade.

De outro lado, a insatisfação foi manifestada por uma parcela dos servidores da Administração representada pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL⁸), que denunciou a iniciativa à

³ Nesse sentido LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMAN, Susy Gomes. Voto de qualidade em números, 12/08/2016, 06:04. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Último acesso em 05/11/2020. Uma análise empírica é apresentada por FAVINI, Marco. Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Dissertação (mestrado profissional) -Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, p. 89, 2019. Disponível em <https://hdl.handle.net/10438/28526>. Último acesso em 04/11/2020.

⁴ O próprio Conselho chegou a divulgar relatório para contestar os dados divulgados na mídia (CARF. **Relatório das decisões do CARF**. Disponível em: [/http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf). Acesso em: 05/11/2020).

⁵ Vide NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz. O voto de qualidade não é problema do Carf. **Revista Consultor Jurídico**, 1 de abril de 2020, 8h00. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/direto-carf-voto-qualidade-nao-problema-carf>. Último acesso em 29/10/2020.

⁶ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal**: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 438.

⁷ Art. 19-E. 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. (Incluído pela Lei nº 13.988, de 2020).

⁸ Entidade sindical representativa da categoria profissional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, de que trata o art.10, inciso I, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e ao Grupo de Ação Financeira Internacional (Gafi), manifestando sua preocupação de que tal ato poderia “(...) comprometer o combate à sonegação fiscal, evasão de divisas, corrupção, lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo e demais atividades criminosas”⁹.

Não se pode esquecer também que hoje há pelo menos três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) apresentadas contra o novel diploma, a ADI n. 6.415¹⁰ apresentada pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Anfip¹¹), a ADI n. 6.399 ajuizada pela Procuradoria-Geral da República (PGFN) e a ADI n. 6.403 de autoria do Partido Socialista Brasileiro (PSB). Além disso, já despontam questões acerca do alcance material do dispositivo que extinguiu o voto de qualidade: extinguiu-se o voto de qualidade *tout court* ou apenas para alguns casos? Há retroação de seus efeitos?

No presente artigo, busca-se apresentar criticamente o alcance da norma, a partir da compreensão do papel do voto de qualidade no contencioso administrativo e de seus fundamentos.

2. Administração Paritária, Voto de Qualidade e acesso ao judiciário

A princípio, é importante destacar que não há, na Constituição Federal de

9

https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=38491:sindifisc-o-denuncia-fim-do-voto-de-qualidade-a-ocde-e-ao-gafi-2&catid=464&Itemid=1535

¹⁰ A Anfip alega “i) violação ao Princípio Democrático e ao Devido Processo Legislativo (art. 1º, *caput* e parágrafo único; art. 5º, *caput* e LIV; art. 62, *caput* e §9º, da Constituição Federal), eis que o dispositivo impugnado resultou de emenda parlamentar apresentada após a emissão de parecer pela Comissão Mista, sem qualquer relação de pertinência com a Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019, que lhe deu origem; (ii) à presunção de legitimidade do ato administrativo, como expressão do Princípio da Legalidade a que se sujeita a Administração Pública (art. 37, *caput*, da Constituição Federal), ao determinar o encerramento e a resolução do litígio administrativo a favor do contribuinte, em caso de empate no julgamento; e (iii) ao princípio constitucional implícito da prevalência do interesse público sobre o privado, que decorre da emanção da indisponibilidade do tributo e do princípio republicano (art. 1º da Constituição Federal)”.

¹¹ Entidade civil, autônoma, sem fins lucrativos, reconhecida pela Lei nº 1.134, de 14 de junho de 1950, como legítima representante legal para atuar judicial e extra-judicialmente, no interesse dos servidores públicos federais ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, quanto à defesa dos seus direitos constitucionais, legais, funcionais, profissionais e em assuntos de seus interesses econômico, financeiro e salarial (remuneração e proventos). Essa legitimidade foi reafirmada posteriormente no art. 29 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962.

1988, dispositivo que “vincule, obrigue ou estipule competências específicas para a jurisdição administrativa em matéria tributária” ou estabeleça, especificamente, “a obrigação de instituição de uma jurisdição paritária para a solução dos conflitos fiscais”¹².

Trata-se de escolha de política fiscal que poderia ter sido exercida de forma diversa¹³⁻¹⁴. Inclusive adotando-se modelo de servidores especializados concursados, a exemplo do modelo adotado pelo Tribunal Administrativo-Tributário do Estado de Pernambuco¹⁵.

O contencioso administrativo fiscal federal é regulamentado pelo Decreto n. 70.235/1972 que atribuiu, em seu art. 25, II, competência para julgamento em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, qualificando-o como órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda¹⁶.

Como se verifica, a lei prescreve órgão paritário com mesmo número de representantes da Fazenda Nacional e da sociedade civil, o que, de um lado, torna o órgão mais democrático, pluralizando o debate e aumentando em certa medida a confiança da sociedade e, como consequência, a adesão às decisões proferidas pelo

¹² ADAMY, Pedro. O CARF como Tribunal paritário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell. **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p.9-10.

¹³ Nesse sentido, Sérgio André Rocha evidencia que: “A referida composição paritária, que é uma mera opção da legislação ordinária, sem fundamento constitucional, e um instrumento que, quando muito, possibilita uma maior dialética na discussão dos fundamentos dos autos de infração. Contudo, sua presença na legislação não faz com que o processo *administrativo* deixe de pertencer a *Administração*. Afinal, a sua finalidade é a obtenção da última palavra, da Administração Pública, a respeito da legalidade do auto de infração. Não concordando com a decisão administrativa cabe ao contribuinte recorrer ao Poder Judiciário, a quem cabe solucionar lides (ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 439).

¹⁴ Igor Mauler Santiago sugere que julgadores profissionais recrutados em concurso específico podem ser admitidos, desde que: (i) pertençam a carreira apartada da fiscalização; (ii) gozem de garantias de imparcialidade similares às dos juizes; e (iii) não recebam bônus condicionados ao teor das decisões que proferirem (SANTIAGO, Igor Mauler. Voto de qualidade para os contribuintes vale tanto quanto o anterior **Revista Consultor Jurídico**, 22 de abril de 2020, 8h24. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/consultor-tributario-voto-qualidade-contribuintes-vale-tanto-quanto-anterior>. Último acesso em 27/10/2020).

¹⁵ Vide lei n. 15.683/2015 do Estado de Pernambuco. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2015/Lei15683_2015.htm.

¹⁶ Nota-se que em meio a crise institucional que se seguiu à Operação Zelotes, Procuradores da República ligados à operação defenderam o fim da representação privada no órgão (Souza, Leonardo. MPF pede à Fazenda fim da paridade no Carf. **Folha de São Paulo**, 08/05/2015, 07h00; Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/leonardosouza/2015/05/1626206-mpf-pede-a-fazenda-fim-da-paridade-no-carf.shtml?origin=folha>. Último acesso em 05/11/2020).

órgão¹⁷. Conforme explicita Adamy, “a participação paritária do administrado nos procedimentos de solução de controvérsias fiscais pode contribuir, acima de tudo, para realçar e colocar em evidência todos os interesses envolvidos em determinado processo”¹⁸

Apesar das evidentes vantagens do modelo paritário para o órgão, a questão que exsurge diz respeito ao critério de decisão em caso de empate, de modo a evitar o *non liquet*¹⁹.

Tanto é assim, que há matérias para as quais não há recurso ao CARF, mas tão somente o recurso hierárquico previsto no art. 56, §1º da Lei n. 9.784/99, como por exemplo, em relação às decisões administrativas que consideram não declarada a compensação²⁰.

O voto de qualidade *per se* não é maculado pela ilegalidade ou inconstitucionalidade, servindo como critério para desempate em inúmeros outros órgãos da administração²¹ e do judiciário²². É claro que tal afirmação deve ser lida *cum grano salis* em relação ao poder judiciário, em razão do método de ingresso na

¹⁷ Nesse sentido, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Apresentação. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell. **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

¹⁸ ADAMY, Pedro. O CARF como Tribunal paritário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell. **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 6.

¹⁹ Até o advento da lei 13.988/2020, o §9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72 atribuía o voto de desempate ao presidente da Turma de Julgamento, que acabava votando duas vezes: 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. ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

²⁰ Nesse sentido: CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. RITO DO PAF. INAPLICABILIDADE. RECURSO HIERÁRQUICO. CABIMENTO. Para o questionamento de decisão administrativa que considerou não declarada a compensação informada em Declaração de Compensação apresentada antes do trânsito em julgado de decisão judicial que reconhece o crédito, é cabível o recurso hierárquico de que trata o art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999, não sendo aplicável o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 1972 (CARF, Processo Administrativo n. 10768.007012/2003-06, Acórdão n. 1302-004.391, relatoria Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, julgado em 10/03/2020).

²¹ O Regimento Interno do CADE prevê: Art. 92. O Presidente, inclusive na hipótese do art. 11, § 3º, tem direito a voto nominal e, cumulativamente, ao de qualidade, sempre que não se formar uma maioria nas deliberações do Plenário do Tribunal. Parágrafo único. O voto de qualidade, quando proferido, será computado na totalização dos votos, além do voto nominal do Presidente.

²² Nesse sentido prescreve o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal que: 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: a) impedimento ou suspeição; b) vaga ou licença médica superior a 30 (trinta) dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado.

carreira e, principalmente, pois se espera um dever de imparcialidade pelos membros do judiciário²³.

Retornando ao contencioso administrativo, é importante pontuar que o fisco e os contribuintes não se encontram em situações equivalentes. Enquanto aos últimos resta o recurso ao poder judiciário, uma vez proferida decisão desonerando o crédito tributário, conforma-se decisão definitiva²⁴, nos termos do art. 45 do Decreto n. 70.235/72²⁵.

Embora a questão tenha sido objeto de controvérsia com a publicação do Parecer PGFN n. 1087/2004²⁶, inclusive reverberando em parcela da doutrina²⁷, acabou sendo deixada de lado com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 535.077, que inclusive deu azo à Nota PGFN/CRJ 118/2015²⁸, que suspendeu a

²³ ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. considerações de lege ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, n.37, p.363-385 – 2017, p. 365.

²⁴ Sobre a possibilidade de a Fazenda Nacional ingressar em juízo para contestar decisão administrativa do CARF vide: XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte**. 2016. 204 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

²⁵ Decreto n. 70.235/72, Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

²⁶ Assim se concluiu o parecer: 40. Assim posta a questão, em síntese, respondendo de modo objetivo, os itens 1, 2 e 3, respectivamente, da consulta, pode-se concluir que: 1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato. 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular. 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

²⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 396-410.

²⁸ “5. Com a negativa de seguimento do RE 535.077, restou mantido o acórdão proferido pela 1ª Seção do STJ no MS 8810/DF e consagrada a tese de que o mérito das decisões proferidas pelo então Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não pode ser objeto de recurso hierárquico dirigido ao Ministro de Estado da Fazenda.

6. Assim, descartada a hipótese de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, cabe a esta PGFN definir se dará concretude à possibilidade de a União questionar judicialmente o mérito de decisões definitivas proferidas pelo CARF.

(...)

9. A afirmação do item anterior se alicerça no fato inegável de que, uma vez que o contribuinte obtivesse uma decisão definitiva favorável aos seus interesses no âmbito do processo administrativo fiscal, restar-lhe-ia, por pelo menos cinco anos, uma dúvida fundada se ele poderia vir a ser acionado judicialmente pela União, tendo por objeto dessa ação a exigência do mesmo tributo do qual ele fora desonerado administrativamente.

10. A insegurança daí decorrente seria evidente e os custos inerentes a ela não seriam desprezíveis. Para um sistema tributário já deveras complexo e que demanda custos elevados de *compliance*, não há necessidade de se acrescentar novos elementos que agravem esse quadro.

eficácia do supramencionado Parecer.

Em que se pese a reflexão de Hugo de Brito Machado Segundo quanto à judicialização dos litígios tributários em razão do modelo adotado²⁹, não é de se esquecer que a depender da motivação da decisão e outros fatores externos (custo de litígio ou possibilidade de parcelamento do débito tributário), o contribuinte pode se abster de ingressar com ação judicial para rediscutir questão decidida no CARF, enquanto a Fazenda Nacional somente o poderia deixar de fazer mediante dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Lei n. 10.522/2002.

Verifica-se que a relação entre a impossibilidade de a Fazenda Nacional acessar ao judiciário e a manutenção do voto de qualidade pelos representantes do fisco foi enfatizada no Projeto de Lei n. 6.064/2016³⁰, em que se propunha alterar o §4º do art. 37 do Decreto n. 70.235/1972 para que em caso de empate aplica-se interpretação mais favorável ao contribuinte, possibilitando-se a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva.

A justificativa do projeto é de que se o contribuinte pode, a qualquer momento, solicitar a análise da matéria pelo Poder Judiciário, razoável seria que, nesse caso específico, a Fazenda Pública também pudesse solicitar manifestação daquele Poder, equilibrando-se a relação entre o contribuinte e o Estado.

A proposta parece não compreender a função do CARF, enquanto órgão de revisão em matéria tributária federal. Nesse sentido, parece-nos que assiste razão a Hugo de Brito Machado Segundo quando sustenta a preclusão administrativa e a impossibilidade de impugnação judicial por parte da administração das decisões administrativas por ausência de competência e interesse de agir dos demais órgãos

11. Para a administração tributária, a aplicação dos atos da PGFN também seria um elemento de desassossego. Diz-se isso porque seria tentador a cada derrota sofrida no CARF, a PGFN levar a questão para a apreciação do Poder Judiciário, contribuindo para a já elevada litigiosidade, justamente na contramão do que preconiza o Planejamento Estratégico da PGFN e a prática deste órgão (vide PORTARIA PGFN/Nº 294/2010)”.
²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico**, 6 de maio de 2020, 10h42. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Último acesso em 27/10/2020.

³⁰ Analisando o processo vide BELLAN, Daniel Vitor. Voto de Qualidade no Carf e o PL nº 6.064/16. **Valor Econômico**, 12 de junho de 2019. Disponível em <https://www.valor.com.br/legislacao/6302647/voto-de-qualidade-no-carf-e-o-pl-n-606416>. Acesso em 29/10/2020.

do Poder Público³¹.

É de se recordar ainda que embora exista uma tendência de representantes da Fazenda pela manutenção de atos administrativos, e de representantes da sociedade civil votarem em favor dos contribuintes – no jargão popular “o cachimbo entorta a boca”³² – não há como se afirmar que isso ocorra indiscriminadamente³³, devendo ser observado “o julgamento proferido em cada processo à luz das provas, dos argumentos e fundamentos jurídicos das partes litigantes, com resultados nem sempre previsíveis”³⁴.

Feitas essas considerações, verifica-se que o voto de qualidade não é ilegal ou inconstitucional. Não o era quando proferido por representante da Fazenda, não o é agora que alterou de mãos.

3. Críticas ao voto de qualidade, in dubio pro contribuinte e o art. 112 do CTN

O desconforto em relação ao voto de qualidade é atrelado a outros fatores estruturais, como a sua utilização para a manutenção de verdadeiras teses jurídicas

³¹ Nas palavras do autor: “a preclusão administrativa e a impossibilidade de impugnação judicial por parte da administração decorrem, em última análise, de uma questão de atribuição de competência. O Poder Público é composto de órgãos, cada um dotado de competência para o exercício de determinadas funções. Quando há decisão administrativa *definitiva*, tem-se que foi a Administração, através do órgão competente, que decidiu pela validade, ou invalidade, do ato impugnado pelo contribuinte. Assim, outros órgãos, como Procuradorias de Fazenda, Coordenações de Arrecadação etc., simplesmente não têm competência para rever tal decisão, e o ente público por eles integrado não tem *interesse de agir* para questionar judicialmente um ato dele próprio” (MACHADO SE GUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**, 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 187).

³² ESTRADA, Roberto Duque. Voto de qualidade no Carf: o uso do cachimbo faz a boca torta. **Revista Consultor Jurídico**, 6 de abril de 2020, 20h57. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-06/duque-estrada-uso-cachimbo-faz-boca-torta>. Acesso em 29/10/2020.

³³ Nem em favor do fisco, nem em favor do contribuinte. Nesse sentido, discorda-se veementemente, por se tratar de generalização sem fundamento empírico, das afirmações do Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional, segundo as quais: “A existência de julgadores que representem os contribuintes faz com que eles atuem, de fato, representando os seus interesses. E representar os interesses do contribuinte –faltoso, diga-se –significa não pagar tributos, pagar menos tributos e, quando ele incorre em infrações, não pagar ou reduzir ao mínimo o pagamento de multas e juros. Em muitos casos os representantes dos contribuintes atuam, de fato, como seus advogados, defendendo em seus votos os pontos de vista do infrator que foi autuado por um Auditor Fiscal. Ora, não é lógico que votem contra o contribuinte pois assim fazendo estariam votando contra um cliente efetivo ou potencial” (DEPARTAMENTO DE ESTUDOS TÉCNICOS DO SINDIFISCO NACIONAL. **O Contencioso Administrativo Fiscal Federal: A Atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Disponível em: shorturl.at/yCGH8. Último acesso em 05/11/2020, p. 8).

³⁴ MELLO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4ª ed. atualizada pelo novo CPC de 2015. São Paulo: Quartier Latin. 2015, p. 254.

propostas pela fiscalização sem o respaldo legal, e.g. a incorporação da teoria do propósito negocial, com a (sensação de) formação de votos de bloco³⁵.

Acrescente-se à equação o atrelamento de bonificações salariais à manutenção de autos de infração (bônus de eficiência³⁶), bem como a necessidade de depósito de valores para a discussão do crédito tributário com a exigibilidade suspensa no âmbito judicial e a divulgação de vitórias quase integrais da Fazenda Nacional quando aplicado o voto de qualidade (pelo menos desde 2016³⁷) tem-se como resultado a perda da confiabilidade gerada pelo órgão, além da insatisfação com a manutenção do voto de qualidade tal como era, induzindo uma reação dos contribuintes e do poder legislativo³⁸.

Nesse contexto pulularam ações judiciais contestando resultados de julgamento proferidos no CARF por voto de qualidade³⁹, inclusive com a propositura da ADI nº 5.731 pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) questionando a constitucionalidade do artigo 25 da Lei 11.941/2009, que alterou o parágrafo 9º do

³⁵ Nesse sentido 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. 86.

³⁶ Lei n. 13.464, de 10 de julho de 2017.

³⁷ LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMAN, Susy Gomes. **Voto de qualidade em números**, 12/08/2016, 06:04. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Último acesso em 05/11/2020.

³⁸ Nesse sentido Karem Jureidini Dias e Michell Przepiorka sustentam que: O cenário de acentuado litígio em matéria tributária ilustra, de um lado, a complexidade do sistema tributário e, de outro lado, uma indesejável conflituosa relação entre fisco e contribuintes, muitas vezes pautada por um cenário de falta de confiança que, por vezes, suplanta o alegado inadequado nível de *compliance* tributário. Dito de outro modo, há diversos fatores que contribuem para essa indesejável relação conflituosa, entre os quais e especialmente a complexidade do sistema tributário brasileiro, um modelo federativo pouco colaborativo, uma perspectiva punitivista e pouco informativa dos órgãos fiscais, a recorrência a programas de parcelamento, muitas vezes calcados na correção sistêmica de cobranças indevidas ou exacerbadas, e a prática de um contencioso tributário vicioso circular.

Para bem ilustrar, casos de dúvida razoável na interpretação da própria legislação tributária que desembocam em julgamentos (empatados) durante o próprio controle de legalidade pelo processo administrativo foram mantidos por voto de qualidade (duplo) do presidente da câmara, mantendo a exigência fiscal, com multa qualificada e, por decorrência, acusação de conduta dolosa com possível implicação penal, além de majorada sanção fiscal. Em resposta, na mesma proporção extremada, o Congresso aprovou a inclusão do art. 19-E na Lei n. 10.522/02, determinando o fim do voto de qualidade e a exoneração do crédito tributário, nos casos em que configurado empate em votação pelo Tribunal Administrativo Federal (DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. *Compliance em Tempos de Pandemia e as Relações de Cooperação e Boa-fé* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, v.7, p. 256).

³⁹ ROVER, Tadeu. Cerca de 70 ações discutem no Judiciário voto de qualidade no Carf. **Revista Consultor Jurídico**, 13 de abril de 2018, 7h35. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-acoes-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf>. Último acesso 06/11/2020.

artigo 25 do Decreto 70.235/1972.

Na referida ADI, a OAB sustentou que a sistemática de desempate adotada no CARF violaria os “princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 5º, LXXVIII, CF/88), na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento”. Nessa linha, há quem sustente que o legislador não precisava adotar um regime paritário, mas tendo decidido por sua adoção, deve fazê-lo com coerência, não se limitando ao igual número de conselheiros representantes da Fazenda e dos Contribuintes, mas atribuindo-lhes igualdade de participação⁴⁰.

Contudo, não é esse o principal argumento aduzido pelos contribuintes quando contestam a aplicação do voto de qualidade, como aponta Domingues, quando os Contribuintes passaram a buscar o Judiciário para reverter os julgados ou forçar um novo julgamento, normalmente o fizeram pela invocação do art. 112 do Código Tributário Nacional⁴¹:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

É interessante notar que o supracitado artigo é utilizado como supedâneo legislativo para diferentes linhas argumentativas⁴².

Em estudo clássico, Ives Gandra da Silva Martins já sustentava que o art. 112 do CTN não distinguiria entre as normas que tratam do tributo ou das sanções a ele atinentes, representando a opção do legislador pela interpretação mais favorável ao

⁴⁰ ADAMY, Pedro. O CARF como Tribunal paritário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell. **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 12 e seguintes.

⁴¹ DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do art. 112 do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, 2018, n.40, p. 187.

⁴² Para uma análise mais detalhada reporta-se ao artigo OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45, p.732-760. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Apresentando argumentos contrários vide GODOI, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro Contribuinte: Avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-197.

contribuinte quando da interpretação da legislação tributária⁴³.

A partir da concepção de que este recepciona o princípio da presunção de inocência no direito tributário, e da inexistência de uma distinção de fundo entre este e o direito penal que, ao fim e ao cabo, voltam-se à proteção de direitos fundamentais dos contribuintes (direito à liberdade e propriedade) em uma relação de desigualdade com o Estado, há quem sustente que o tributo deva ser afastado em caso de dúvida na interpretação e conformação de seu fato gerador⁴⁴

Vale mencionar ainda o raciocínio de Fernando Facury Scaff, para quem, adotando a premissa de que tanto o processo administrativo-fiscal quanto o penal são regidos pelo princípio acusatório, “havendo empate nos processos administrativo-fiscais, considera-se que a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria à sua validação”⁴⁵.

Conquanto se entenda a lógica subjacente aos referidos posicionamentos, não parece que a redação do art. 112 do CTN comporte tal extensão, haja vista referir-se expressamente à “lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades”. Tal linha de raciocínio encontra respaldo ainda no próprio art. 3 do CTN que estabelece que o tributo não constitui sanção de ato ilícito⁴⁶.

Outro argumento possível para aplicação da referida tese é levantado por Maria Eugênia Mariz de Oliveira que ampara no princípio da legalidade a impossibilidade de lançamento quando não se tenha certeza quanto à subsunção da conduta praticada pelo contribuinte à hipótese de incidência prescrita na lei⁴⁷.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**, 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 208.

⁴⁴ Nesse sentido VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: MP, 2012.

⁴⁵ SCAFF, Fernando Facury. In Dubio pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativo-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 220, p. 21/38, jan/2014. p. 38

⁴⁶ Nesse sentido também DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do art. 112 do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 183.

⁴⁷ Sustenta a autora que: “...a formalização de qualquer exigência tributária em face do contribuinte encontra-se atrelada a duas condições, ambas decorrentes diretamente do Princípio da Legalidade, quais sejam, (i) que tal exigência esteja prevista e se dê dentro dos limites da lei; e (ii) que o contribuinte efetivamente pratique o fato gerador tal qual previsto em lei.

Ora, se isso é verdade, parece-nos evidente que, nos casos em que não há certeza de que a conduta praticada pelo contribuinte se encaixa na previsão legal, não deve a Administração proceder à

Em que pese atraente o argumento, não se pode esquecer que, quando do momento do lançamento, o fiscal não têm dúvidas quanto à ocorrência do fato gerador, devendo lavrá-lo nos termos do art. 142 do CTN⁴⁸, tampouco o têm os julgadores que eventualmente votem pela sua manutenção no CARF.

Nessa linha, ainda que tentador, poder-se-ia no máximo sustentar a impossibilidade de manutenção de eventuais penalidades, conforme prescrito expressamente no art. 112 do CTN acima transcrito.

Nesse cenário de pressão é que se promulgou a Lei n. 13.988/2020, fruto da conversão da Medida Provisória n. 899/2020, extinguindo o voto de qualidade. Sua promulgação ensejou críticas contundentes por parte de órgãos da administração, pautando-se nos mais diversos argumentos, desde a perda de arrecadação⁴⁹ até o comprometimento do “combate à sonegação fiscal, evasão de divisas, corrupção, lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo, entre outras atividades criminosas”⁵⁰.

Sem adentrarmos no mérito da questão, que deverá ser definitivamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento das ADIs 6.399, ajuizada pela Procuradoria-geral da República, 6.403, de autoria do Partido Socialista Brasileiro, 6.415 ajuizada pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip)⁵¹, aqui importa analisar quais os efeitos do art. 28 da Lei

formalização da exigência tributária. Afinal, se a Administração realiza um lançamento sem estar certa de que a conduta praticada pelo contribuinte efetivamente corresponde à situação legalmente prevista, certamente ela estará agindo às margens da Legalidade. Isso porque a atividade da Administração se limita a exigir os tributos unicamente nos casos em que o contribuinte pratica o fato gerador, de sorte que, se há dúvida a esse respeito, a Administração encontra-se impedida de realizar a cobrança (OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. p. 740).

⁴⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴⁹ RODAS, Sérgio. Fim do voto de qualidade no Carf irá reduzir arrecadação, dizem conselheiros. Revista **Consultor Jurídico**, 17 de abril de 2020, 13h41. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-17/fim-voto-qualidade-reduzir-arrecadacao-dizem-conselheiros>. Último acesso em 02/11/2020.

⁵⁰ CARVALHO, Márcia. Sindifisco **denuncia fim do voto de qualidade à OCDE e ao Gafi**. Disponível em: shorturl.at/hFKL3. Último acesso em 03/11/2020.

⁵¹ Recorda-se ainda que o Instituto de Defesa em Processo Administrativo (Indepad) protocolou ação civil pública (n. 1023961-69.2020.4.01.3400, distribuída à 17ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária

13.988/2020 no ordenamento jurídico em vigor. É o que se passa a analisar.

4. “Extinção” do voto de qualidade e seus efeitos

O debate acirrado entre representantes do Fisco e dos Contribuintes quanto à extinção do voto de qualidade ensejou diversos questionamentos quanto ao alcance objetivo e temporal da norma. Significa dizer, qualquer caso em análise no CARF será julgado em favor dos contribuintes em caso de empate? Além disso, a referida regra aplica-se também a casos já julgados?

4.1 Alcance material da norma

O art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, inserido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 14/04/2020, determina 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 06/03/1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

Em paralelo ao debate sobre a validade da alteração, e diante das discussões a respeito da aplicação efetiva da norma, que prossegue hígida e válida no ordenamento até ulterior e eventual declaração em contrário pela Suprema Corte, a Procuradoria da Fazenda Nacional produziu resposta a consulta formulada pela Presidente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em que concluiu que o novel dispositivo alcançaria as decisões com conteúdo de mérito proferidas no julgamento do processo de determinação e exigência de crédito tributário, situações em que o empate em julgamento deverá ser resolvido em favor do contribuinte, destinatário do “tratamento especial” (sic) definido pela norma em análise.

Segundo a Procuradoria a referida norma não contemplou os seguintes casos: (i) decisões proferidas em processos que não envolvem o julgamento do processo de determinação e exigência do crédito tributário (eg. restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, processos de exigência de multas aduaneiras, direitos

do Distrito Federal) contra a União questionando o fim do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

antidumping e medidas compensatórias, de suspensão de imunidade ou isenção, de exclusão do Simples, de representação de nulidade); (ii) julgamento dos recursos de responsáveis tributários (exclusivos ou solidários); (iii) deliberações de índole processual (análise dos requisitos de admissibilidade dos recursos de ofício, voluntário, especial e dos embargos de declaração, como a tempestividade ("perempção") e os requisitos específicos das modalidades recursais, análise de concomitância entre o processo administrativo e processo judicial, decisão interlocutória na forma de resolução); e (iv) julgamento de embargos de declaração sem efeitos infringentes, bem como de embargos inominados.

É importante ter em mente que embora pareça assistir razão à procuradoria do ponto de vista literal da norma, tal posicionamento pode ser questionado, inclusive em razão da declaração da "perda de objeto" da ADI 5.731. Com efeito, consignou expressamente o Ministro Gilmar Mendes:

Na hipótese, a requerente pretende a declaração de inconstitucionalidade da expressão "que, em caso de empate, terão o voto de qualidade", contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72.

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

(...)

Com efeito, essa nova previsão determina o fim do voto de desempate pela Fazenda Nacional no Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF) disposto no § 9º do art. 25 do Decreto 70.235/1972.

Nesses termos, verifica-se que a norma impugnada nestes autos, concernente à expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, acerca do voto de qualidade, sofreu alterações substanciais em seu texto pela aludida legislação, conforme se percebe do artigo acima transcrito. Nesse contexto, entendo que não subsiste o fundamento da presente ação de inconstitucionalidade.

O que se infere deste julgamento é que há fundamentos para se contestar a Portaria ME nº 260, de 01º/07/2020⁵², aumentando-se o grau de macrolitigância fiscal.

⁵² Portaria ME nº 260, de 01º/07/2020 - Art. 1º Esta portaria disciplina a proclamação de resultado do julgamento, nas hipóteses de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Art. 2º O resultado do julgamento, constatado empate na votação, após colhidos os votos nos termos do art. 58 da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, será proclamado com o voto de qualidade do presidente de turma, na forma do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei

Observa-se que a portaria em apreço ultrapassa a regulamentação do processo administrativo e acaba por usurpar competência dos órgãos julgadores no ato de concreção normativa, uma vez que a enunciação de ementa, resultado e efeitos da decisão pertencem à turma julgadora, autoridade competente para decidir, e tampouco a nenhum de seus componentes individualmente considerados, sejam eles o relator, o presidente ou o vice-presidente.

Ademais, o 19-E da Lei nº 10.522/2002 não se trata de norma de exceção, pois matérias como exclusão do contribuinte do Simples Nacional, aplicação de direitos antidumping ou de direitos compensatórios, ou processos decorrentes da não homologação de pedido de compensação, perdimento, glosa de prejuízo fiscal, entre outros, não estão e nunca estiveram no Decreto nº 70.235/1972, que se refere à especialíssima determinação do crédito tributário e processos de consulta sobre aplicação da legislação tributária federal.

Na verdade, toma-se de empréstimo o rito estabelecido pelo processo administrativo fiscal por questão não apenas de costume e de praticabilidade, mas por expressa determinação legal. Assim, por questão de rigor técnico, não se está diante de ilegalidade da portaria ora combatida diante do Decreto nº 70.235/1972 ou

nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.

§ 2º O disposto no § 1º se aplica, também, no julgamento do auto de infração ou da notificação de lançamento formalizados nos termos do § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 3º A proclamação de resultado do julgamento favorável ao contribuinte nos termos do § 1º do art. 2º:

I - aplicar-se-á exclusivamente:

a) aos julgamentos ocorridos nas sessões realizadas a partir de 14 de abril de 2020, considerando tratar-se de norma processual;

b) em favor do contribuinte, não aproveitando ao responsável tributário; e

II - não se aplica ao julgamento:

a) de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência;

b) de embargos de declaração; e

c) das demais espécies de processos de competência do CARF, ressalvada aquela prevista no § 1º do art. 2º.

§ 1º O disposto na alínea "b" do inciso I do caput não impede a proclamação de resultado do julgamento a favor do responsável solidário, por relação de prejudicialidade, quando exonerado o crédito tributário.

§ 2º Observar-se-á o disposto no § 1º do art. 2º no julgamento de:

I - preliminares ou questões prejudiciais que tenham conteúdo de mérito, tais como:

a) decadência; ou

b) ilegitimidade passiva do contribuinte;

II - embargos de declaração aos quais atribuídos efeitos infringentes.

Art. 4º Esta portaria entra em vigor da data de sua publicação.

da Lei nº 10.522/2002, mas com relação às normas expressas de remissão (como as leis nº 9.430/1996, à 9.317/1995, à 9,019/1995, entre outras).

Especificamente no caso de questão aduaneira, para além das regras que remetem à aplicação do processo administrativo fiscal (§3º do art. 23, Decreto-lei nº 1.455/1976, §1º do art. 60, Decreto-lei nº 37/1966), há, ainda, uma segunda dificuldade, neste caso insuperável do ponto de vista da aplicação unitária do Direito: o próprio Decreto nº 70.235/1972 determina, no inciso III do art. 7º, que o procedimento fiscal tem início com o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada, o que envolve a matéria tratada no caso corrente de modo a perscrutar as implicações da ausência da licença de importação.

Aponta-se, por fim, para ainda outra inconstitucionalidade e ilegalidade da norma editada pelo Ministério da Economia, uma vez que a Portaria ME nº 260/2020 interpreta a regra como "processual", e não "material", distinção marcadamente problemática, cuja admissão implicaria usurpação de competência privativa da União para legislar sobre matérias processuais, conforme inciso I do art. 22 da Constituição, havendo, portanto, reserva (qualificada) de lei neste caso.

4.2 Alcance temporal da norma

Questão de interesse teórico e prático também diz respeito ao alcance temporal da norma que extinguiu o voto de qualidade, o que perpassa a definição da norma como de direito material ou processual.

Uma primeira linha de raciocínio se desenvolve a partir da compreensão da referida norma como processual, caso em que se aplica a regra prescrita no art. 14 do CPC/2015, segundo o qual “a norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada”.

Nesse sentido, sustentar-se-ia que referida alteração somente procederá efeitos para o futuro, não se aplicando a casos já julgados. Nesse sentido a decisão proferida na Apelação Cível nº 5094299-45.2019.4.02.5101/RJ, julgada no TRF-2, sob relatoria do Desembargador Federal Marcus Abraham:

Importante ressaltar que não se desconhece que a Lei nº 13.988/2020, introduzindo o art. 19-E na Lei nº 10.522/2002, extinguiu o voto de qualidade no âmbito dos julgamentos do CARF. Nada obstante, a alteração legislativa é insuscetível de provocar a nulidade de julgamentos ocorridos antes da sua vigência, seja pela regra geral de proibição da retroatividade da lei nova (art. 6º da LINDB), seja em face do princípio *tempus regit actum*, aplicável aos processos administrativos em geral (sistema de isolamento dos atos processuais), segundo o qual a validade dos atos jurídicos processuais deve ser examinada à luz da legislação vigente ao tempo.

De outro lado, há quem defenda a natureza de norma material do art. 19-E, caracterizando-o como meramente interpretativo, com aplicação retroativa, nos termos do art. 106, I, do CTN⁵³. Nesse sentido, a referida norma seria aplicável a casos pendentes de decisão definitiva pelo poder judiciário⁵⁴.

Nessa linha andou a decisão proferida pela 18ª Vara Federal Cível da SJMG, nos autos do Processo nº 1024238-49.2020.4.01.3800, em que o juízo decidiu pela aplicação retroativa da norma:

Ademais, tratando-se o dispositivo supra de norma de caráter meramente interpretativo, sua abrangência alcança os julgamentos administrativos ocorridos antes de sua edição, como ocorre no caso dos autos, em que prolatado o acórdão do CARF em 18/09/2020, tratando-se, pois, de hipótese em que autorizada a retroação da lei tributária, na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, constatado o empate no julgamento do recurso administrativo que confirmou a existência do débito discutido nesses autos, impende reconhecer a necessidade de revisão do ato, nos termos do novel art.19-E da Lei 10.522/02, a fim de que não lhe seja aplicado o voto de qualidade, mantendo-se o entendimento favorável ao contribuinte...

De nossa parte, concorda-se aqui com Neto e Diniz, a norma “encerra, nos casos em que há exigências de caráter sancionatório (multas), natureza processual híbrida, na medida em que condiciona a exequibilidade da pretensão punitiva do

⁵³ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

⁵⁴ Nesse sentido, Costa e Albanezi defendem que “o art. 106, II, “a” do CTN diz expressamente que a lei se aplica ao ato ou fato pretérito, desde que não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. Nos termos do art. 5º, XXXVI da CF e do art. 502 do CPC somente a decisão judicial final e inapelável tem a força de ser definitiva. Dessa forma, a aplicação do art. 28, sob o manto do art. 106, alcança todos os processos já julgados na esfera administrativa, bem como aqueles em andamento que já tiveram decisão de 2ª instância favorável ao fisco com base em deliberação empatada” (COSTA, Celso; ALBANEZI, Thaís Blumer. **Extinção do voto de qualidade no CARF: uma análise objetiva**. Disponível em shorturl.at/bctBQ. Último acesso em 06/11/2020).

Estado⁵⁵.

5. Conclusão

O voto de qualidade *per si* não é maculado por vício de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. Se o legislador não é nem mesmo obrigado a adotar o modelo paritário, a atribuição do voto de qualidade a um julgador representante da Fazenda Nacional não parece ser de todo problemático.

Como se verificou, as controvérsias relativas ao voto de qualidade exsurtem quando se dá seu uso abusivo pelas autoridades fiscais, desvirtuando-se inclusive a finalidade e o papel do órgão na revisão paritária do lançamento fiscal, agravando construção de uma revisão.

A Lei n. 13.988/2020 ao invés de aplacar o cenário de macrolitigância que se formava em torno ao voto de qualidade tem o potencial de agravá-lo. Isto porque, além dos questionamentos acerca da validade da referida norma, ainda possibilita que contribuintes, vencidos pelo voto de minerva, e eventualmente conformados com o resultado, busquem no judiciário a reforma da decisão.

Todo esse cenário demonstra a importância de se compreender o papel do contencioso administrativo e, nele, do voto de qualidade como ferramenta de desempate para evitar o *non liquet*. Os questionamentos relacionados ao processo judicial (qualidade dos julgamentos e necessidade de eventual depósito para suspensão da exigibilidade do débito) implicam em outro debate, que foge ao contexto do contencioso administrativo.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. O CARF como Tribunal paritário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell. **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 3-19.

ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. considerações de lege ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, n.37, 2017,

⁵⁵ NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz. O artigo 19-E da Lei 10.522 e sua retroatividade. **Revista Consultor Jurídico**, 3 de junho de 2020, 8h00. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-03/direto-carf-artigo19-lei-10522-esua-retroatividade>. Último acesso em 06/11/2020.

p.363-385.

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;

BELLAN, Daniel Vitor. Voto de Qualidade no Carf e o PL nº 6.064/16. **Valor Econômico**, 12 de junho de 2019. Disponível em <https://www.valor.com.br/legislacao/6302647/voto-de-qualidade-no-carf-e-o-pl-n-606416>. Acesso em 29/10/2020.

CARF. **Relatório das decisões do CARF.** Disponível em: [/http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf). Acesso em: 05/11/2020.

CARVALHO, Márcia. Sindifisco **denuncia fim do voto de qualidade à OCDE e ao Gafi.** Disponível em: shorturl.at/hFKL3. Último acesso em 03/11/2020.

COSTA, Celso; ALBANEZI, Thaís Blumer. **Extinção do voto de qualidade no CARF: uma análise objetiva.** Disponível em shorturl.at/bctBQ. Último acesso em 06/11/2020.

DEPARTAMENTO DE ESTUDOS TÉCNICOS DO SINDIFISCO NACIONAL. **O Contencioso Administrativo Fiscal Federal: A Atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).** Disponível em: shorturl.at/yCGH8. Último acesso em 05/11/2020.

DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Compliance em Tempos de Pandemia e as Relações de Cooperação e Boa-fé In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **Compliance no Direito Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, v.7, p. 253-276.

DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do art. 112 do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, 2018, n.40, p.175-200.

ESTRADA, Roberto Duque. Voto de qualidade no Carf: o uso do cachimbo faz a boca torta. **Revista Consultor Jurídico**, 6 de abril de 2020, 20h57. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-06/duque-estrada-uso-cachimbo-faz-boca-torta>. Acesso em 29/10/2020.

FAVINI, Marco. Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Dissertação (mestrado profissional) -Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, p. 89, 2019. Disponível em <https://hdl.handle.net/10438/28526>. Último acesso em 04/11/2020.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro Contribuinte: Avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito**

Tributário, vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-197.

GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 396-410.

LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMAN, Susy Gomes. Voto de qualidade em números, 12/08/2016, 06:04. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Último acesso em 05/11/2020.

MACHADO SE GUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**, 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf. **Consultor Jurídico**, 6 de maio de 2020, 10h42. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Último acesso em 27/10/2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**, 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4ª ed. atualizada pelo novo CPC de 2015. São Paulo: Quartier Latin. 2015.

NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz. O artigo 19-E da Lei 10.522 e sua retroatividade. **Revista Consultor Jurídico**, 3 de junho de 2020, 8h00. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-03/direto-carf-artigo19-lei-10522-esua-retroatividade>. Último acesso em 06/11/2020.

NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz. O voto de qualidade não é problema do Carf. **Revista Consultor Jurídico**, 1 de abril de 2020, 8h00. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/direto-carf-voto-qualidade-nao-problema-carf>. Último acesso em 29/10/2020.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. p.732-760. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Apresentação. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa, PRZEPIORKA, Michell. **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. São Paulo: Almedina, 2018.

RODAS, Sérgio. Fim do voto de qualidade no Carf irá reduzir arrecadação, dizem conselheiros. **Revista Consultor Jurídico**, 17 de abril de 2020, 13h41. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-17/fim-voto-qualidade-reduzir-arrecadacao-dizem-conselheiros>. Último acesso em 02/11/2020.

ROVER, Tadeu. Cerca de 70 ações discutem no Judiciário voto de qualidade no Carf. **Revista Consultor Jurídico**, 13 de abril de 2018, 7h35. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-aco-es-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf>. Último acesso em 06/11/2020.

SANTIAGO, Igor Mauler. Voto de qualidade para os contribuintes vale tanto quanto o anterior **Revista Consultor Jurídico**, 22 de abril de 2020, 8h24. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/consultor-tributario-voto-qualidade-contribuintes-vale-tanto-quanto-anterior>. Último acesso em 27/10/2020).

SCAFF, Fernando Facury. In Dubio pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativo-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 220, p. 21/38, jan/2014.

SOUZA, Leonardo. MPF pede à Fazenda fim da paridade no Carf. **Folha de São Paulo**, 08/05/2015, 07h00; Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/leonardosouza/2015/05/1626206-mpf-pede-a-fazenda-fim-da-paridade-no-carf.shtml?origin=folha>. Último acesso em 05/11/2020.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: MP, 2012.

XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte**. 2016. 204 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.