

## O FIM DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF E OS REFLEXOS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

### *REVOCATION OF THE DECIDING VOTE AND ITS IMPACTS IN ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL LITIGATION*

Guilherme Mendes Soares<sup>1</sup>

Renam Grandis da Silva<sup>2</sup>

Aline Arrais de Moura<sup>3</sup>

**RESUMO:** O presente artigo se destina a analisar as alterações trazidas pela Lei nº 13.988/2020 no Decreto nº 70.235/1972, em especial no que se refere ao fim do voto de qualidade e os seus impactos no contencioso administrativo e judicial. Para tanto, estudamos a origem do voto de qualidade para entendermos os reflexos do instituto até o seu fim com a publicação da Lei em comento. Também avaliamos os argumentos existentes nas ações diretas de inconstitucionalidade que atualmente discutem a nova regra implementada pela Lei nº 13.988/2020, bem como os possíveis impactos decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Palavras-Chave: Voto de Qualidade. Lei nº 13.988/2020. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CARF. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contencioso Administrativo Tributário. Contencioso Judicial Tributário.

**ABSTRACT:** This article analyzes the changes carried out by Law No. 13,988/2020 in Decree No. 70,235/2020, especially regarding the revocation of the deciding vote and its impacts on administrative and judicial litigation. To that end, we studied the origin of the deciding vote in Brazil to understand this institute's impact until its revocation was carried out by the Law aforesaid. We have also analyzed the arguments carried out in the Direct Unconstitutionality Actions that questioned the new rule brought by Law No. 13,988/2020 as well as possible impacts derived from the Supreme Court's ruling in that matter.

Key-Words: Deciding Vote. Law No. 13,988/2020. Chamber of the Administrative Tax Appeals Council. CARF. Direct Unconstitutionality Action. Tax administrative litigation. Tax judicial litigation.

---

<sup>1</sup> Pós Graduado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo. [gui.mendess@gmail.com](mailto:gui.mendess@gmail.com)

<sup>2</sup> Pós Graduado em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-UNIDERP (Coordenação do Professor Eduardo Sabbag). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Advogado em São Paulo. [rgrandis@gmail.com](mailto:rgrandis@gmail.com)

<sup>3</sup> *MPhil in Law* pela *University of Birmingham* (UK). Pós graduanda em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Advogada em Vitória (Espírito Santo). [aline@arraisdemoura.com.br](mailto:aline@arraisdemoura.com.br)

Sumário – 1. Introdução. 2. Voto de qualidade. 3. A Lei nº 13.988/2020 e o Fim do Voto de Qualidade 3.1. 3.1. Questões relativas ao fim do voto de qualidade. 3.2. 3.2. A Portaria ME nº 260/2020 e a manutenção do voto de qualidade. 3.3. Discussão acerca da retroatividade da Lei nº 13.988/2020. 4. Discussões judiciais a respeito do fim do voto de qualidade. 4.1 As Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) propostas após a Lei nº 13.988/2020. 4.2 A Suspensão de Segurança nº 5282/DF. 5. Impactos no âmbito do contencioso judicial. 5.1. Impactos caso mantido o fim do voto de qualidade. 5.2. Impactos caso julgado inconstitucional o artigo 19-E incluído pela Lei nº 13.988/2020. 6. Conclusão.

## 1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 13.988/2020, que extinguiu o voto de qualidade no CARF, decretando que em caso de empate deve-se decidir favoravelmente ao contribuinte, está perto de completar um ano de publicação.

Nesse quase um ano de existência, inúmeras polêmicas surgiram. Foram propostas três Ações Diretas de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal; foram proferidas decisões que aplicaram a regra de maneira retroativa, e uma que decidiu o exato oposto; houve publicação de Portaria pelo Ministério da Economia restringido o alcance da Lei; houve pedido de suspensão desta Portaria no Congresso Nacional, entre outros.

A regra, que além de prever tratamento favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à existência de crédito tributário, também objetivava a redução do contencioso tributário. Contudo, os impactos já gerados até agora e aqueles que estão por vir demonstram que os possíveis efeitos são o contrário: devemos ver um aumento de contencioso tributário sobre o tema.

É sobre esses impactos que o presente trabalho tem como objetivo se debruçar.

## 2. O VOTO DE QUALIDADE

Antes de adentrar-se às questões relativas ao voto de qualidade propriamente dito, aplicável, somente a alguns casos específicos, pelo menos por ora, conforme

demonstrar-se-á adiante, importante mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é um órgão colegiado, composto de forma paritária, com representantes do fisco e dos contribuintes, que integra o Ministério da Fazenda, e que tem por finalidade o julgamento de recursos de ofício e recurso voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, além dos recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, conforme consta do seu Regimento Interno<sup>4</sup>.

O CARF, este órgão quase centenário, tem suas origens que remontam ao século passado, conforme Decreto nº 16.580 de 1924, o qual instituiu os Conselhos de Contribuintes estaduais, formados por contribuintes do comércio, indústria, profissionais liberais e funcionários públicos, nomeados pelo Ministro da Fazenda, competente para julgar recursos relativos ao imposto de renda.

O Decreto nº 20.350/1931, que por sua vez criou na capital da República o Conselho de Contribuintes, constituído por funcionários do fisco e dos contribuintes, dispunha em seu artigo 12 sobre o voto de qualidade, que cabia ao seu presidente.

Adiante algumas décadas, foi editado em 1972 o Decreto nº 70.235 (alterado pela lei nº 11.941/2009), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e menciona no §9º do art. 25 que em caso de empate, o voto de qualidade caberá ao presidente (das Turmas da Câmara Superior, das Câmaras, das Turmas, incluindo as especiais), o qual será sempre conselheiro representante do fisco.

Apesar da constituição paritária do CARF ao longo de sua história, o voto de qualidade, aquele apto a desempatar votações, sempre coube ao presidente (de Câmara ou Turma), o qual, conforme atual regimento, é sempre conselheiro representante da fazenda nacional.

Em caso de empate em julgamento das Turmas, as quais são compostas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes do Fisco e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes, cabe ao presidente, além do voto ordinário, o voto de qualidade, o qual era alvo de críticas, tendo em vista o caráter de “cômputo duplo” do voto proferido.

---

<sup>4</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CARF, Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf>> Acesso em: 26 jan. 2021.

Feitas tais considerações sobre o voto de qualidade no CARF, importante comentar sobre o julgamento recursal em âmbito judicial, como é o caso do previsto no art. 615, do Código de Processo Penal, onde há previsão de que o Tribunal decidirá por maioria de votos e, em caso de empate, o “voto de minerva” cabe ao presidente do tribunal, câmara ou turma, caso não tenham tomado parte na votação, do contrário a decisão mais favorável ao réu irá prevalecer.

Neste caso, não há um cômputo duplo de voto, e sim um voto adicional, de desempate, proferido pelo presidente do tribunal, câmara ou turma, porém, somente no caso de não terem já proferido voto na sessão de julgamento.

Pensando-se na constituição do crédito tributário, tal ação é privativa do fisco, conforme art. 142, do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>. Igualmente, cabe ao fisco, através das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ's), conforme inciso I, do art. 25, do Decreto nº 70.235/1970, o julgamento, em primeira instância, de impugnação ofertada por contribuinte que não concorde com os termos de exigência dos créditos constituídos, eventuais consectários legais e penalidades impostas. Vale dizer que a função de julgador das DRJ's somente pode ser exercida por ocupante de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme Portaria ME nº 340/2020.

Desse modo, mesmo considerando a composição paritária do CARF, fato é que o fisco participa privativamente: (i) da constituição do crédito tributário através do lançamento (apesar da figura do lançamento por homologação, cabe ao fisco propriamente dito a ação de *homologá-lo*); (ii) do julgamento em primeira instância de impugnação formalizada pelo contribuinte; e (iii) até o advento da Lei nº 13.988/2020, gozava o fisco da prerrogativa voto de qualidade nos julgamentos do CARF.

Segundo dados divulgados no sítio do CARF<sup>6</sup>, no período de 2017 a 2019, do total de 45.479 decisões prolatadas, 93% foram por unanimidade, 5% foram através de voto de qualidade a favor do fisco e 2% através de votos de qualidade favoráveis ao contribuinte. Logo, no período citado, das 45.479 decisões proferidas, apenas 700 o foram através de voto de qualidade a favor do contribuinte.

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup>

Tais números demonstram que até 2019, apesar de apenas 7% dos julgados terem sido decididos através do voto de qualidade, a maioria (5%) foi favorável à Fazenda Nacional.

### 3. A LEI Nº 13.988/2020 E O FIM DO VOTO DE QUALIDADE

#### 3.1. Questões relativas ao fim do voto de qualidade

Em 14 de abril de 2020 foi publicada a Lei nº 13.988/2020, fruto da conversão em lei da Medida Provisória nº 899 de 2019, que dispunha sobre a transação no âmbito tributário, em consonância com o artigo 171 do Código Tributário Nacional, a qual trouxe em seu artigo 28<sup>7</sup>, disposição que versa sobre o fim do voto de qualidade no âmbito do CARF, tal como transcrito abaixo:

*Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:  
“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.” (grifos nossos)*

Assim, desde a data da publicação da indigitada lei, o voto de qualidade não mais é aplicado em caso de empate nos julgamentos do CARF, o que tem sido muito discutido na seara jurídica, a exemplo dos vários artigos escritos sobre o tema, além da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 6.399) ajuizada pelo Procurador Geral da República perante o Supremo Tribunal Federal, visando a suspensão do artigo de lei acima transcrito, com posterior apreciação do mérito pelo Tribunal, cuja tese trazida à baila, em breve síntese, aduz que o artigo que pôs fim ao voto de minerva no CARF é inconstitucional, dentre outros argumentos, pois não teria pertinência temática com a MP 899, convertida em lei (tal ponto será melhor explorado adiante).

---

<sup>7</sup> BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado>> Acesso em: 28 de jan. 2021.

Há argumentos contrários ao fim do voto de qualidade. Charles Mayer de Castro Souza<sup>8</sup>, por exemplo, afirma que a União pode vir a perder valores consideráveis caso aprovado o fim do voto de qualidade. Há argumentos ainda no sentido da propositura de medidas alternativas ao fim do voto de qualidade, ou que o voto de Minerva trazia um certo “equilíbrio” no julgamento do processo administrativo tributário, em especial pelo fato de ser assegurado ao contribuinte continuar a discussão do lançamento do crédito tributário perante o Judiciário, no caso de julgamento favorável à Fazenda Pública, o que é defeso a esta na hipótese contrária, dentre outros argumentos.

O fato é que a Lei nº 13.988/2020 determinou em seu artigo 28 o fim do voto de qualidade nos casos de empate no julgamento do processo administrativo que versem sobre determinação e exigência do crédito tributário.

Pode-se entender que a *novel* medida homenageia princípio consagrado na legislação tributária, qual seja, *in dubio pro contribuinte*, previsto no artigo 112 do CTN, que por sua vez traz segurança jurídica à esfera do contencioso tributário administrativo e, conseqüentemente à seara patrimonial do contribuinte.

Traçando-se um paralelo, enquanto o princípio do *in dubio pro reo*, previsto no §1º do artigo 615 do código de Processo Penal, garante a prevalência da decisão mais favorável ao réu no caso de empate de votos de julgamento de recursos, protegendo assim o direito à liberdade do cidadão, o *princípio* do *in dubio pro contribuinte*, garante decisão favorável a este em caso de empate no julgamento do processo administrativo tributário, evitando-se com isso, que haja risco de tolhimento ao direito patrimonial do contribuinte.<sup>9</sup>

Outro ponto a considerar acerca do acerto do legislador ao optar pelo fim do voto de qualidade é que este era utilizado quando do empate em uma sessão de

---

<sup>8</sup> SOUZA, Charles Mayer de Castro. **Com o fim do voto de qualidade no Carf, União perderá bilhões. 28 mar 2020.** Conjur. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-mar-28/charles-mayer-fim-voto-qualidade-carf-tira-bilhoes-uniao>>. Acesso em: 27 jan. 2021.

<sup>9</sup> 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.

juízo. Tal como mencionado acima, em uma sessão de julgamento, se quatro conselheiros votarem a favor do contribuinte e quatro votarem contrariamente ao contribuinte, certamente isso demonstra que há dúvida do colegiado quanto ao crédito tributário discutido.

Vale lembrar que o fisco dispõe de ferramentas que, em princípio, são aptas a trazer segurança quanto à certeza do lançamento e constituição do crédito tributário, sua capitulação legal e fundamentos relativos à imposição de penalidades e consectários legais, tais como obrigações acessórias em meio eletrônico cujos dados podem ser cruzados entre si, a própria atividade fiscalizatória, através da qual informações e documentos podem ser solicitados ao contribuinte, a possibilidade de produção de provas no âmbito do processo administrativo, isso sem falar que o julgador, em primeira instância administrativa pode determinar a realização de perícias e diligências, assim como o próprio Presidente de Câmara do CARF, conforme artigo 18 do Regimento Interno do Órgão.

Nesse sentido, vale lembrar as palavras do então Secretário da Receita Federal, Jorge Antonio Deher Rachid, divulgadas no sítio da RFB<sup>10</sup>, onde afirmou que investimentos em tecnologia são uma prioridade para a RFB e que *o investimento em tecnologia, com o objetivo de racionalizar recursos e maximizar resultados, tem crescido e se intensificado durante os anos*. A Receita Federal investiu inclusive em sistema de reconhecimento facial que, segundo informado pelo próprio órgão, *visa a trazer maior agilidade no atendimento ao viajante e tornar mais eficaz o trabalho de fiscalização*.<sup>11</sup>

Ora, se mesmo dispondo o fisco de tantos recursos para aferir a veracidade e legalidade do crédito tributário, ainda remanescem dúvidas quanto a este em um julgamento do Órgão Colegiado, a ponto de culminar em um empate, de fato, temerário seria decidir pela constituição definitiva do crédito acrescido de multas, juros e correção, ainda que o contribuinte pudesse reinaugurar eventualmente a

---

<sup>10</sup> RECEITA FEDERAL. RFB. A Tecnologia a serviço da sociedade. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/editorial/a-tecnologia-a-servico-da-sociedade>. Acesso em: 23 jan. 2021.

<sup>11</sup> RECEITA FEDERAL. RFB. **Receita Federal lança sistema de reconhecimento facial**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/receita-federal-apresentou-hoje-1-8-em-coletiva-de-imprensa-detalhes-sobre-o-novo-sistema-de-reconhecimento-facial-1>>. Acesso em: 23 jan. 2021.

discussão, dessa vez em âmbito judicial, o que em muitos dos casos, senão todos, mostra-se custoso, ante a necessidade de contratação de advogado, oferecimento de garantias etc., além de ser moroso, conforme comprova interessante estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e pela Ernst & Young, que constataram que processos tributários no Brasil duram em média quase 20 anos<sup>12</sup>.

Novamente fazendo menção aos dados divulgados pelo CARF<sup>13</sup>, considerando-se os julgados favoráveis à Fazenda Nacional, 75% foram por unanimidade, enquanto que dos favoráveis ao contribuinte, 76% foram por unanimidade. Isso demonstra que as decisões unânimes foram proporcionalmente iguais para ambos os lados, o que não ocorreu nos casos de julgamentos resolvidos através do voto de qualidade onde a maior parte das decisões (5%) foram favoráveis ao fisco, sendo certo, portanto, que a Lei nº 13.988/2020 ao pôr fim ao voto de Minerva, trouxe mais equilíbrio, segurança jurídica e justiça ao processo administrativo tributário, além de enaltecer princípios consagrados no ordenamento jurídico.

### 3.2. A Portaria ME nº 260/2020 e a manutenção do voto de qualidade

Em que pese o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 dispor expressamente que não se aplica o voto de qualidade em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, em julho de 2020, pouco mais de 2 meses após a publicação da lei comento, foi editada pelo Ministério da Economia, para surpresa dos contribuintes, a Portaria ME nº 260/2020, que dispõe sobre proclamação de resultado do julgamento no âmbito do CARF, nos casos em que há empate.

Tal Portaria regulamenta o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, ao dispor o

---

<sup>12</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. ETCO. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. Disponível em <[https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Folder-Contencioso\\_p%C3%A1gs-simples\\_vfinal.pdf](https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Folder-Contencioso_p%C3%A1gs-simples_vfinal.pdf)> Acesso em: 23 jan. 2021.

<sup>13</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CARF. Dados abertos, novembro de 2019. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/novembro2019.pdf/view>>. Acesso em: 23 jan. 2021.



seguinte:

*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.<sup>14</sup>*

Conforme disposto no §1º, do art. 2º do normativo, o julgamento, no caso de empate, será favorável ao contribuinte, nos casos em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.

A Portaria foi além, ao indicar que o julgamento favorável ao contribuinte no caso de empate seria aplicável exclusivamente nos casos de julgamentos ocorridos nas sessões realizadas a partir de 14 de abril de 2020, vez que a norma teria caráter processual, não aproveitando, no entanto, ao responsável tributário<sup>15</sup>. Aplica-se ainda favoravelmente ao contribuinte em casos de preliminares ou questões prejudiciais que tenham conteúdo de mérito, como por exemplo decadência, ilegitimidade passiva do contribuinte aplicando-se, por fim, em embargos de declaração com efeitos infringentes.<sup>16</sup>

O normativo estabelece ainda que no caso de empate, o julgamento não seria favorável ao contribuinte nos casos de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência, embargos de declaração e das demais espécies de processos de competência do CARF, ressalvada aquela prevista no § 1º do art. 2º.<sup>17</sup>

Dessa forma, depreende-se que no caso de empates de julgamentos que versem, por exemplo, sobre compensação, ou pena de perdimento em casos aduaneiros, não seria aplicável o julgamento favorável ao contribuinte, o qual não aproveita também ao responsável tributário, ressalvada a hipótese de resultado do julgamento a favor do responsável solidário, quando há relação de prejudicialidade, caso exonerado o crédito tributário (art. 3º, §1º, Portaria ME nº 260/2020).

Nota-se, portanto, que a Portaria ME nº 260/2020 não apenas regulamentou o

---

<sup>14</sup> Brasil. Portaria ME nº 260, de 01 de julho de 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado>> Acesso em: 24 de jan. 2021.

<sup>15</sup> Portaria ME nº 260/2020, artigo 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”.

<sup>16</sup> Portaria ME nº 260/2020, artigo 3º, §2º, incisos I e II.

<sup>17</sup> Portaria ME nº 260/2020, artigo 3º, II, alíneas “a” a “c”.

artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, o qual, frisa-se, não demandava regulamentação alguma, como também, aplicou interpretação restritiva a tal dispositivo legal e, verdadeiramente reinstituíu o voto de qualidade e indicou em quais hipóteses e circunstâncias seria aplicável, extrapolando com isso os ditames do art. 87 da Constituição Federal, dispositivo este invocado pelo próprio Ministério da Economia para edição da referida Portaria.

O legislador em momento algum indica que o artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 demanda regulamentação ou diretrizes a serem editadas por Órgão do Poder Executivo ou de quem quer que seja para possa ser aplicado, sendo tal comando normativo autoaplicável.

A esse respeito, importante ressaltar que há em trâmite na Câmara dos Deputados dois Projetos de Decreto Legislativo de Sustação de Atos Normativos do Poder Executivo (PDL)<sup>18</sup>, os quais visam sustar a Portaria em comento, sob a justificativa de que tal normativo teria exorbitado seu a competência do poder regulamentador atribuído ao Ministério da Economia, além de afrontar legislação devidamente aprovada pelo Congresso Nacional, a qual não demandava delegação legislativa quanto à regulamentação ao Poder Executivo.

Merece destaque também o teor da Nota publicada pelo Conselho Federal da OAB, que afirma que o teor da Portaria em comento diminui os efeitos objetivados pela legislação devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, além de afirmar que *essa medida, ao incorrer em abuso de interpretação, elevará a litigiosidade, que foi justamente o resultado que se buscava evitar*.<sup>19</sup>

Até que haja decisão quanto à manutenção do teor da Portaria ME nº 260/2020, a aplicação do voto de qualidade a favor do fisco em casos de empate, tal como determina o normativo está mantido e vem sendo aplicado nos julgamentos do

---

<sup>18</sup> BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo. PDL nº 316/2020, de 07 de jul. de 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2256892>> Acesso em: 25 jan. 2020 e Projeto de Decreto Legislativo. PDL nº 320/2020, de 08 de jul. de 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2257006>> Acesso em: 25 jan. 2020.

<sup>19</sup> Ordem dos Advogados do Brasil. OAB. Conselho Federal. **Nota a respeito da edição da Portaria 260 do Ministério da Economia**. Disponível em: <<http://s.oab.org.br/arquivos/2020/07/e628b7e1-cdbb-44ef-be83-d4fbf2eae1c7.pdf>> Acesso em: 25 jan. 2020.

CARF, conforme dados consultados no sítio do Órgão, que demonstram que em 2020, do total dos recursos julgados, 1,94% foram através do voto de qualidade e 0,14% foram julgados a favor do contribuinte nos casos de empate<sup>20</sup>.

Por vezes Órgãos do Poder Executivo editam normas que extrapolam os limites interpretativos e regulamentadores, a exemplo da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 que, dentre outros pontos, determina a forma como deve ser operacionalizada a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o que vai de encontro ao próprio julgado do STF<sup>21</sup>, o que culmina no aumento do contencioso, além de trazer insegurança jurídica.

Assim, em que pese a medida acertada o Congresso Nacional ao extinguir o voto de qualidade, de forma a trazer mais equilíbrio, segurança jurídica e justiça ao processo administrativo tributário, além de possibilitar a redução do contencioso tributário, corroborando com isso princípios consagrados no ordenamento jurídico, o Poder Executivo, através do Ministério da Economia e seus Órgãos, tentam a manutenção do voto de Minerva com a edição da Portaria ME nº 260/2020, o que denota a ilegalidade da medida, vez que ultrapassa os limites da competência regulamentadora assegurada pela Constituição Federal<sup>22</sup>, além de contrariar legislação devidamente aprovada pelo Poder Legislativo.

### 3.3. Discussão acerca da retroatividade da Lei nº 13.988/2020

Outro ponto que igualmente tem sido discutido é a possibilidade ou não de aplicação retroativa do disposto no artigo 28 da Lei nº 13.988/2020.

Há argumentos favoráveis à aplicação retroativa da Lei nº 13.988/2020 estaria em consonância com artigo 106, do CTN<sup>23</sup>, porquanto a *novel* legislação que alterou

<sup>20</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CARF. Dados abertos, dezembro de 2020. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202012-dezembro.pdf>> Acesso em 25 jan. 2020.

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, Tribunal Regional Federal do Paraná. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Relator: Min. Cármen Lúcia, DF, DJE, 02 de outubro de 2017.

<sup>22</sup> Art. 87, II e IV, da Constituição Federal.

<sup>23</sup> 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;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a regra do processo administrativo teria caráter interpretativo.

Nesse sentido, a Justiça Federal de Minas Gerais, nos autos do processo 1024238-49.2020.4.01.3800, deferiu pedido de tutela provisória de urgência em junho de 2020, pois entendeu que a Lei nº 13.988/2020 trouxe nova interpretação ao voto de qualidade, tendo consignado que nas situações onde há empate, deve ser adotado entendimento favorável ao contribuinte, sendo o caso de aplicação retroativa da lei tributária, nos termos do art. 106, do CTN, por ser a norma legítima de caráter meramente interpretativo.<sup>24</sup>

Igualmente, o juízo da 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro, julgou procedente a ação nº 5094299-45.2019.4.02.5101/RJ, onde acolheu pedido formulado nos autos para determinar a realização de novo julgamento pelo respectivo Órgão julgador administrativo, sob fundamento de que, em que pese o regimento interno do CARF prever o voto de qualidade, tal norma não é apta a dispor de forma contrária ao estatuído no artigo 112 do CTN.<sup>25</sup>

Ocorre que o TRF da 2ª proferiu decisões em sentido contrário, de modo a afastar a retroatividade da Lei nº 13.988/2020, ao afirmar que *os atos devem observar as ações vigentes ao tempo da sua prática, sob pena de retroação indevida da lei nova para alcançar ato já consumado*, conforme consta do trecho do julgado mencionado em artigo publicado em outubro de 2020<sup>26</sup>.

Por outro lado, conforme bem enfatizado no artigo de autoria do Professor Fernando Facury Scaff<sup>27</sup> é preciso atentar-se à regra disposta no artigo 5º, XXXVI, da

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

<sup>24</sup> Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/decisao-inter.pdf>> Acesso em: 25 jan. 2021.

<sup>25</sup> Disponível em: <[https://eproc.jfrrj.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=511590750931999429404635260565&evento=511590750931999429404635292708&key=64cde3ca262e4f0cb1bffd14990822a80a2ec7bad3c5f301243c4c4c9c02ce4&hash=774d14fb8bfa1052eb7cf6449df64dc4](https://eproc.jfrrj.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=511590750931999429404635260565&evento=511590750931999429404635292708&key=64cde3ca262e4f0cb1bffd14990822a80a2ec7bad3c5f301243c4c4c9c02ce4&hash=774d14fb8bfa1052eb7cf6449df64dc4)>

Acesso em: 27 jan. 2021.

<sup>26</sup> Conjur. **TRF-2 tem negado aplicação da retroatividade da lei 13.988**. 30 de out. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-out-30/trf-negado-aplicacao-retroatividade-lei-13988>> Acesso em: 25 Jan 2021.

<sup>27</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Agora no Carf o empate é pro contribuinte. E daí?**. 20 abr. 2020. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-20/agora-carf-empate-pro-contribuinte-dai> Acesso em: 25 Jan 2021

Constituição Federal que consagra o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, bem como o disposto no artigo 14 do Novo Código de Processo Civil que determina que a norma processual não será retroativa sendo aplicável *imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada*.<sup>28</sup>

Quanto à aplicação da legislação tributária a ato ou fato pretérito, nas hipóteses em que seja expressamente interpretativa, conforme disposto no inciso I, do artigo 106, do CTN, importante mencionar que, segundo ensinamentos do Ilustre Professor Hugo de Brito Machado, *lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior*.<sup>29</sup>

O artigo 28 da Lei nº 13.988/2020 ao acrescentar o artigo 19-E à Lei nº 10.522/2002, determinou que não seria aplicável o voto de qualidade em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, resolvendo-se assim favoravelmente ao contribuinte, de modo que ao assim, dispor, não mencionou a finalidade, ainda que tacitamente, de esclarecer dúvida relativa ao dispositivo anterior, que versa sobre o voto de qualidade e sua aplicabilidade<sup>30</sup>.

Assim, ainda que existam argumentos sólidos que respaldem ambas as teses sobre a retroatividade ou não da Lei nº 13.988/2020, fato é que até que haja uma tese vencedora, é bem provável que haja aumento do contencioso, sendo certo que tal fato poderia trazer (mais) sensação de insegurança jurídica, ao já inseguro universo do contencioso tributário.

#### 4. DISCUSSÕES JUDICIAIS A RESPEITO DO FIM DO VOTO DE QUALIDADE

##### 4.1 As Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) propostas após a Lei nº 13.988/2020

<sup>28</sup> BRASIL. Código de Processo Civil, Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)> Acesso em: 25 de Jan. 2021.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros, São Paulo, 29ª edição, p. 100, mar. 2008.

<sup>30</sup> BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm)> Acesso em: 25 de jan 2021.

Como se viu, apenas 14 dias após a publicação da Lei nº 13.988/2020 tivemos o ajuizamento da primeira ADI, proposta pelo Procurador Geral da República, que recebeu o número 6399, para discutir a inconstitucionalidade do fim do voto de qualidade. E, no dia seguinte, foi ajuizada a ADI 6403, na qual é autor o Partido Socialista Brasileiro.

Na ADI 6.399, os fundamentos pela inconstitucionalidade são suscintos: há, no entendimento do PGR, vício formal na publicação da Lei nº 13.988/2020, dado que a emenda que propôs o fim do voto de qualidade não guarda qualquer pertinência temática com a Medida Provisória nº 899/2019, que dispunha tão somente da transação tributária em âmbito federal.

Já a ADI 6403, proposta pelo PSB, adiciona outros dois argumentos para a discussão. O primeiro é o de que há violação ao artigo 146, III da Constituição Federal de 1988, tendo em vista que essa matéria é reservada à lei complementar. O segundo argumento é um vício de inconstitucionalidade material, uma vez que o fim do voto de qualidade teria violado os seguintes princípios constitucionais: legalidade, impessoalidade, inafastabilidade do controle jurisdicional, segurança jurídica e devido processo legal.

Quase um mês depois da publicação da Lei nº 13.988/2020, foi ajuizada nova ADI, dessa vez pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP, que tramita sob o número 6415. A ANFIP utiliza, em geral, os mesmos argumentos da ADI 6403, com alguns fundamentos a mais. A título exemplificativo, no que se refere ao vício no processo legislativo, a ANFIP argumenta ainda que a emenda aglutinativa, aprovada para inserir o fim do voto de qualidade, tem na origem emendas que não foram aprovadas pela Comissão Mista por inadequação orçamentária e financeira.

Importante traçar alguns comentários a respeito dos argumentos acima. Inicialmente, é de se reconhecer que a sessão do plenário da Câmara dos Deputados que votou a Medida Provisória nº 899/2019 foi curiosa, para dizer o mínimo.

A sessão se deu no dia 18 de Março de 2020, momento em que no Brasil estava se observando os primeiros efeitos da pandemia causada pelo novo coronavírus. Conforme gravação disponível no sítio eletrônico da Câmara dos

Deputados<sup>31</sup>, a sessão deste dia tem a duração de três horas e trinta e nove minutos. Contudo, por mais de três horas, a Câmara dos Deputados discutiu se aprovava ou não o Decreto Legislativo que decretava a calamidade pública em decorrência da nova pandemia.

A partir do minuto 25 da terceira hora é que se começa a discutir a aprovação da Medida Provisória nº 899/2019, que durou aproximadamente oito minutos, com participação ínfima dos deputados federais – pelas imagens, é possível contar menos do que trinta deputados presentes.

A emenda que incluiu o fim do voto de qualidade foi votada no décimo oitavo segundo do trigésimo terceiro minuto da terceira hora e terminou cinco segundos depois. Transcrevam-se as palavras do então presidente Rodrigo Maia:

“Em votação à emenda de redação número 1, aqueles que forem pela aprovação permaneçam como se acha [S/C]. Aprovada.”

Inicialmente, é de espantar que a votação de uma medida tão importante como o voto de qualidade não ganhou a devida atenção pelos membros da Câmara dos Deputados e foi passada sem que houvesse a discussão adequada. É de se ponderar esse fato decorra da possível ausência de pertinência temática do tema com relação à transação tributária, o que reforça o argumento apresentado nas três ADIs propostas pelo PGR, PSB – que, embora a sua bancada possua 30 deputados, não se manifestou durante a votação - e ANFIP.

Em segundo lugar, a pertinência temática de emendas em medidas provisórias foi objeto da ADI nº 5.127, na qual o STF decidiu “não ser compatível com a Constituição a apresentação de emendas sem relação de pertinência temática com medida provisória submetida a sua apreciação”.

Contudo, não há clareza exata sobre a liberdade parlamentar quando da propositura de emendas às medidas provisórias. Nesse tema, primoroso o artigo publicado por Cesar Rodrigues van der Laan no Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa, na qual o autor avalia o número de “jabutis” (nome dado às emendas sem qualquer pertinência temática) em Medidas Provisórias ao longo do

---

<sup>31</sup> <https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/59509>. Acesso em 23 jan. 2021.

tempo.<sup>32</sup>

Nesse ponto, o Autor classifica em três níveis o grau de estranheza de uma emenda à Medida Provisória: (i) o primeiro grau é um jabuti por excelência, na qual não guarda qualquer relação com o objeto da Medida Provisória; (ii) no segundo grau se encontram as matérias conexas à Medida Provisória, na qual se trata da “mesma temática ampla”, mas que não se trata do mesmo objeto específico da Medida Provisória; (iii) e no terceiro grau se encontram as matérias que estão diretamente relacionadas ao objeto da Medida Provisória.

Ao analisarmos a classificação acima, nos parece que a emenda proposta poderia ser classificada no segundo grau, isto é, mesma temática ampla, mas com objeto específico distinto.

E isto porque, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/2019, um dos motivos que levaram à sua edição é a criação de mecanismos que permitam efetividade de recuperação créditos tributários e reduzir a “excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias”. Nesse contexto, é inegável que as matérias que apresentam dúvida e, portanto, são objeto de empate na discussão administrativa, são aquelas que estão mais propensas ao litígio no judiciário.

Assim, prever que, em caso de empate, decide-se favoravelmente ao contribuinte, cria-se uma forma de redução da litigiosidade da matéria, alcançando um dos objetivos da Medida Provisória nº 899/2019. Estaríamos diante, então, de um tema conexo à Medida Provisória.

Contudo, é importante que se destaque que o STF ainda não delimitou o que deve-se entender como pertinência temática para fim de possibilidade de emenda às Medidas Provisórias. Dessa forma, não é impossível que se entenda que as emendas somente podem estar relacionadas com o objeto intrínseco da própria Medida Provisória, trazendo grande limitação à atividade parlamentar em casos de Medidas Provisórias.

O segundo comentário que se faz às ADIs está relacionado à fundamentação trazida pelo PSB quanto aos impactos processuais e econômicos do fim do voto de qualidade.

---

<sup>32</sup> Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td244>. Acesso em 23 jan. 2021.



Na ação proposta pelo PSB, há menção de estudo feito Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco) que prevê impactos de R\$ 60 bilhões por ano em caso de fim do voto de qualidade no CARF. O estudo, juntado aos autos como documento número 10 da ADI 6403<sup>33</sup>, dispõe na página 18 que, entre 2017 e 2019, os recursos por voto de qualidade somaram o montante aproximado de R\$ 221 bilhões, dos quais R\$ 177 bilhões foram julgados favoravelmente à Fazenda Nacional.

Em outro momento, o estudo afirma que, em média nesses três anos, 6,4% dos processos no CARF foram decididos por voto de qualidade. Tal dado nos parece ter origem em relatório gerencial disponibilizado pelo CARF<sup>34</sup>, no qual há informação de que em 2017, 7,19% dos processos foram decididos por voto de qualidade; em 2018, o percentual foi de 6,83%; e em 2019 o percentual foi de 5,27%. A média aritmética destes três anos é de 6,43%.

Neste mesmo documento mostra-se que, entre 2017 e 2019, 61.661 processos foram julgados no CARF sendo que, considerando a média de 6,43% acima, é possível afirmar que 3.946 processos foram decididos por voto de qualidade. Assumindo essas premissas e considerando os valores trazidos pelo Sindifisco (R\$ 221 bilhões foram decididos por voto de qualidade nestes três anos), é possível concluir que, em média, cada autuação decidida por voto de qualidade cobrava dos contribuintes valor de R\$ 56 milhões, aproximadamente.

A importância desse número é maior do que parece. E isso porque, como se sabe, uma vez finalizada a via administrativa, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ajuizará execução fiscal para a cobrança da dívida, momento no qual será acrescido 20% a título de encargos processuais, conforme Decreto-Lei nº 1.025/69. E, nesse caso, o contribuinte, para se defender, deverá garantir a execução fiscal, nos termos do artigo 16, parágrafo primeiro da Lei das Execuções Fiscais Federais.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup>

Disponível

em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5900086>>. Acesso em 23 jan. 2021.

<sup>34</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CARF. Dados abertos, dezembro de 2020. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202012-dezembro.pdf>>. Acesso em 23 jan. 2021.

<sup>35</sup> Art. 16. "O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

Isso significa que cada contribuinte deverá apresentar garantias no valor de, pelo menos, R\$ 67 milhões apenas para poder se defender no âmbito do Poder Judiciário. Daí se demonstra a importância prática do voto de qualidade ou “voto duplo”. Por conta de um voto, tira-se do contribuinte o direito de se defender sem que apresente garantias, muitas vezes exorbitantes, no Poder Judiciário, o que inviabiliza a própria discussão.

Não se discute aqui a constitucionalidade da exigência da garantia, tema tão extenso que poderia ser objeto de outro artigo. O que se discute é a consequência econômica, do lado do contribuinte, do julgamento de determinadas matérias pelo voto de qualidade. Uma cobrança em que há evidente dúvida quanto à interpretação da norma e até mesmo a exigência do tributo converte-se em presunção de validade que somente pode ser desconstituída mediante garantia de valores, como se viu, exorbitantes.

#### 4.2 A Suspensão de Segurança nº 5282/DF

Outra ação que merece ser comentada é a Suspensão de Segurança nº 5282/DF na qual houve decisão monocrática proferida pelo Ministro Luiz Fux. Nesse caso, o contribuinte ingressou com medida judicial para suspender o acórdão nº 9101-003.141 proferido pelo CARF, cujo resultado lhe foi desfavorável com base no voto de qualidade.

O contribuinte conseguiu sentença favorável na primeira instância, suspendendo a decisão e determinando que o CARF realize um novo julgamento. A decisão foi confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Diante dessa decisão, a União ingressou com pedido de suspensão da eficácia da decisão confirmada pelo TRF da 1ª Região. O Ministro Luiz Fux, após discorrer sobre a constitucionalidade do voto de qualidade, afirmou que a anulação da decisão do CARF traria sérios prejuízos econômicos, dado o valor cobrado pela União.

O valor cobrado pela União é de aproximadamente R\$ 1,8 bilhão, segundo

---

(...)

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.”

consta na decisão do Ministro Luiz Fux. Nesse processo administrativo, o contribuinte venceu a discussão na 1ª Turma da Primeira Seção de Julgamento do CARF por quatro votos a dois. Ao julgar recurso especial interposto pela Procuradoria, metade dos conselheiros da Câmara Superior do CARF entendeu que o recurso sequer deveria ser analisado, posto que a decisão proferida estava em consonância com as decisões do próprio tribunal. Porém, pelo voto de qualidade, o recurso foi julgado e a ele foi dado provimento.

Veja-se, então, a situação posta. O contribuinte venceu a discussão em recurso voluntário no CARF e metade dos conselheiros da Câmara Superior entenderam que sequer caberia recurso da Fazenda Nacional. Porém, por conta de um voto – apenas um - o contribuinte tem em mãos uma dívida de R\$ 1,8 bilhão que, para ser discutida no Poder Judiciário, precisa ser garantida.

Diante disso, é de se questionar: na prática, quem é o maior impactado economicamente pelo voto de qualidade nesse caso? O contribuinte, que provavelmente terá uma constrição no seu patrimônio de quase R\$ 2 bilhões e praticamente sem direito de defesa ou a União, que pode estar cobrando valor indevido deste contribuinte?

Nos parece que a resposta é evidente.

## **5. IMPACTOS NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO JUDICIAL**

A essa altura, há que se indagar quais são os impactos do fim do voto de qualidade no contencioso judicial. E isso porque, inicialmente, haveria de se pensar em uma redução substancial de discussões judiciais, já que haveria uma redução de dívidas ativas a serem cobradas pela PGFN.

No entanto, diante das discussões acerca da inconstitucionalidade formal e material do artigo que previu o fim do voto de qualidade, é possível que o efeito seja reverso: aumento de discussões judiciais sobre o tema.

Para analisarmos, importante segregarmos as duas situações para avaliarmos os impactos: de um lado, se mantido o artigo 19-E incluído pela Lei nº 13.988/2020; de outro, se tal artigo for julgado inconstitucional.

### 5.1. Impactos caso mantido o fim do voto de qualidade

Como se viu, em caso de empate, o artigo trazido pela Lei nº 13.988/2020 impõe que seja declarada vitória do contribuinte. Antes dessa regra, valia como desempate o voto do presidente da turma.

Apesar de ser mais recorrente que o voto do presidente seja favorável ao fisco, não é possível afirmar que o voto de qualidade seja contrário ao contribuinte. Na realidade, em levantamento feito por Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro, no ano de 2019, estima-se que 24,53% dos votos de qualidade foram favoráveis ao contribuinte.<sup>36</sup>

Em números, significa dizer que em 2019, dos 26.090 casos julgados pelo CARF, 1.374 casos (5,27%) foram decididos por voto de qualidade. Destes, 1.037 casos foram decididos de maneira favorável ao fisco.

Destes, ainda, não é possível afirmar que certamente foram levados à execução fiscal. E isso porque há que se levar em conta a possibilidade dos contribuintes destes 1.037 casos que optaram por realizar parcelamentos ordinários e até mesmo os casos de transação tributária promovidos para quitação das dívidas.

Portanto, se em 2019 estivesse valendo a regra do voto de qualidade incluída pela Lei nº 13.988/2020, teríamos evitado no máximo 1.037 casos novos no Poder Judiciário federal.

Como se viu, individualmente, esse número é bastante impactante para cada contribuinte que, para discutir no âmbito judicial, terá que apresentar uma garantia de valor bastante exorbitante – em um dos casos concretos, o contribuinte teria que apresentar uma garantia de quase R\$ 2 bilhões para se defender.

Por outro lado, pensando em diminuição de processos no judiciário, este não é um número impactante. Segundo relatório divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), ao final de 2019 havia 77,1 milhões de processos aguardando julgamento no Brasil.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/direto-carf-voto-qualidade-nao-problema-carf>>. Acesso em 23 Jan. 2021.

<sup>37</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. CNJ. Justiça em números 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2021.

Quando olhamos para os números da Justiça Federal, notamos que há quase dois milhões de casos apenas sobre Direito Previdenciário, cujos assuntos mais demandados foram: Auxílio Doença (699 mil casos); Aposentadoria por invalidez (497 mil casos); Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço (349 mil casos); Aposentadoria por idade (257 mil casos); e Aposentadoria por tempo de contribuição (213 mil casos). Destes assuntos, provavelmente nenhum envolve temas que são objeto de voto de qualidade, dado que, geralmente, não envolvem autos de infração ou discussões administrativas sobre o tema.

Ou seja, esses quase mil casos que não fariam diferença estatisticamente para redução de disputas no âmbito judicial. Contudo, repita-se a relevância destes individualmente, considerando os comentários já feitos acima e no tópico 4 do presente trabalho.

Efeito a ser considerado também é a possibilidade de se rediscutir a paridade no CARF. Embora esteja enraizado na nossa cultura a paridade do órgão, que remonta a 1927<sup>38</sup>, é de se levar em conta que a paridade não é um preceito constitucional, apenas uma previsão legal atualmente contida no Decreto nº 70.235/1972.

Nesse caso, não seria demais considerar que o fim do voto de qualidade no CARF possa trazer à tona a discussão do fim da própria paridade do órgão, discussão essa que pode passar a ser política e não mais técnica. Nesse sentido, é de se lembrar que o ex-Ministro Sérgio Moro escreveu uma nota defendendo o voto de qualidade no CARF como medida de combate à corrupção, o que demonstra os contornos políticos que a discussão pode gerar.<sup>39</sup>

Se isso ocorrer, o fim da paridade poderia trazer um aumento de casos no Poder Judiciário, muito maior que apenas os mil casos por ano vistos acima, considerando que as decisões tenderiam a ser mais pró-fisco sem a participação do contribuinte.

---

<sup>38</sup> Nesse sentido, GOMES, Júlio Cesar Vieira. **Representação paritária e voto de qualidade no CARF são indissociáveis**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>>. Acesso em 23 Jan. 2021.

<sup>39</sup> Disponibilizado pelo sítio eletrônico Consultor Jurídico (Conjur). Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-voto-qualidade-carf.pdf>>. Acesso em 23. Jan. 2021.

5.2. Impactos caso julgado inconstitucional o artigo 19-E incluído pela Lei nº 13.988/2020

Contudo, como vimos, é possível que o STF julgue inconstitucional o artigo 19-E incluído pela Lei nº 13.988/2020, quando do julgamento das três ADIs que tramitam sobre o tema. Nesse caso, a nosso ver, os impactos serão piores quanto mais tempo demorar para o STF julgar a matéria, a menos que module os efeitos da decisão.

Explica-se. Se o STF julgar inconstitucional a matéria, todos os casos que deram empate e, portanto, foram julgados favoráveis ao contribuinte, seriam decididos por voto de qualidade. Com isso, parte desses casos passariam a ter decisão contrária ao contribuinte, passível de inscrição em dívida ativa e execução fiscal.

Em levantamento feito pelo CARF até 30 de junho de 2020<sup>40</sup>, 0,14% - ou 28 casos - dos casos do tribunal deram empate, número baixo em decorrência de (i) a lei apenas produziu efeitos a partir de 15 de abril de 2020 e (ii) deve-se considerar os efeitos da pandemia, que podem ter reduzidos os casos julgados pelo CARF nesse período.

Se o STF julgasse inconstitucional de imediato, os contribuintes mal teriam tido tempo de “comemorar” a vitória. Assim, embora não seria desejável, os efeitos da inconstitucionalidade atingiriam poucos contribuintes e por pouco tempo.

Agora, imaginemos que o STF demore dez anos para decidir pela inconstitucionalidade da matéria. Teríamos, provavelmente, milhares de casos decididos favoravelmente ao contribuinte pelo “empate” que passariam a ser desfavoráveis pelo voto de qualidade. Consequentemente, poderiam ser executados pela PGFN.

Imagine o efeito caótico causado nesse cenário. Os contribuintes provavelmente sequer teriam documentação disponível para se defender, já que o artigo 195, parágrafo único do Código Tributário Nacional dispõe que o prazo para guarda de documentos é até que ocorra a prescrição do crédito tributário, o que já

---

<sup>40</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CARF. Dados abertos, dezembro de 2020. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202012-dezembro.pdf>>. Acesso em 24 de jan. de 2021.

teria ocorrido no caso.

Além disso, como prática comum, as decisões obtidas em processos administrativos são comumente utilizadas como forma de planejamento tributário pelas empresas. Se uma conduta praticada pela empresa é confirmada em decisão administrativa, é uma certa validação para que a empresa continue a praticá-la. E, do dia para a noite, essa prática terá gerado um passivo fiscal gigantesco, considerando os últimos cinco anos.

Da mesma maneira, decisões favoráveis a outros contribuintes podem ser utilizadas como forma de planejamento para outras empresas. É uma questão simples: diante de um possível planejamento tributário, as primeiras perguntas que qualquer tributarista faz estão relacionadas à (i) existência de posicionamento da Receita Federal/Estadual/Municipal por meio de soluções de consulta e (ii) existência de decisões favoráveis no âmbito dos tribunais administrativos.

Outro efeito ainda há de ser considerado: o pagamento dos honorários de êxito aos patronos das causas. Prática comum no contencioso tributário é o pagamento de percentual de honorários em caso de êxito na discussão. A empresa que pagou os honorários de êxito poderá requerer de volta dos advogados ou do escritório de advocacia que os recebeu, já que o caso deixou de ser considerado um êxito.

Por fim, há ainda efeitos obscuros que precisam ser refletidos. Os recursos especiais que foram admitidos no CARF tendo como acórdão paradigma aquele que foi julgado favorável ao contribuinte em razão de empate deveriam ser rejeitados, por falta de admissibilidade? Aliás, um julgamento que terminou em empate pode ser utilizado como paradigma em casos como esse?

Ainda que se reflita que o STF possa – e, nesse caso, deva – modular os efeitos da sua decisão, nem todas as consequências acima mencionadas são resolvidas. Por exemplo, imagine-se que determinado contribuinte tenha sido autuado pela glosa de crédito de PIS e COFINS sobre determinadas despesas e que a discussão tenha terminado de maneira favorável em razão de empate. Pelos anos seguintes, o contribuinte continuou tomando crédito dessa mesma despesa, acreditando que a sua conduta estava correta.

Com a decisão do STF e a respectiva modulação dos efeitos, o contribuinte não poderia ser cobrado do processo que já terminou favoravelmente a ele, mas pode

ser atuado pela glosa dos créditos de PIS e COFINS dos últimos cinco anos, em que acreditou estar fazendo o correto.

Assim, a menos que o STF solucione essa questão rapidamente – o que dificilmente fará – teremos uma nova onda de contencioso, se decidir pela inconstitucionalidade do fim do voto de qualidade. Contencioso não apenas em relação aos casos já julgados pelo empate, mas também por todas as empresas que tomaram as suas decisões pautadas em decisões favoráveis no CARF e até mesmo possível contencioso cível em razão dos honorários de êxito pagos aos patronos da causa.

Portanto, os próximos anos serão de intensa insegurança jurídica para casos e matérias que foram decididos favoravelmente em razão de empate do CARF.

## 6. CONCLUSÃO

O CARF, órgão colegiado, composto de forma paritária, com representantes do fisco e dos Contribuintes tem sido palco das mais diversas discussões tributárias, de ordem material, processual, procedimental, enfim, discussões essas que somadas atingem cifras astronômicas que superam a casa dos bilhões de reais.

E a discussão muitas das vezes não se encerra quando do fim do julgamento pelo CARF. Isto porque, caso o julgamento seja contrário ao contribuinte, pode este continuar a discussão em âmbito judicial, observadas as regras legais.

Conforme demonstrado ao longo do texto, parte dos julgamentos desfavoráveis ao contribuinte ocorriam por força do voto de qualidade, manejado, até então, nos casos em que ocorria empate na sessão.

Com o advento da Lei nº 13.988/2020, foi estabelecido o fim do voto de qualidade, enaltecendo-se o princípio do *in dubio pro contribuinte* o que significa dizer que, caso haja empate em uma sessão de julgamento, ou seja, caso haja dúvida quanto ao crédito tributário lançado, o resultado do julgamento deverá ser favorável ao contribuinte, evitando-se com isso que o patrimônio deste venha a ser afetado.

O reflexo de tal medida seria a possível redução do contencioso tributário, porém, vimos que após a edição da Lei nº 13.988/2020 foram ajuizadas ADIs, nas quais alega-se a inconstitucionalidade formal e material do artigo que previu o fim do



voto de qualidade.

Em paralelo iniciaram-se discussões acerca da retroatividade ou não da Lei nº 13.988/2020, em relação a casos julgados pelo CARF antes da edição da referida norma, sendo que há decisões judiciais em ambos os sentidos, além da edição de Portaria por parte do Ministério da Economia que verdadeiramente extrapolou os limites da competência ministerial ao regulamentar a lei que, segundo demonstrado seria autoaplicável, trazendo novamente a figura do voto de qualidade, indicando ainda em quais situações tal instrumento seria ou não aplicável, em uma clara afronta ao texto legal aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Chefe do Poder Executivo.

Diante das discussões apontadas que giram em torno do fim do voto de qualidade e seus efeitos, é provável que haja um aumento do contencioso, seja em razão do questionamento de constitucionalidade da norma, sua aplicação retroativa, regulamentação, dentre outros argumentos.

Assim, é importante e urgente que o STF se manifeste de forma célere e contundente, de modo pacificar as discussões inauguradas, sem perder de vista a intenção do legislador que, além de reafirmar o princípio do *in dubio pro contribuinte*, trouxe mais justiça e segurança jurídica ao acabar com o voto de qualidade, o que terá como possível reflexo a redução do contencioso tributário.

## REFERÊNCIAS

ADAMS, Inácio Luis, DELVECHIO, Raquel. O fim do voto de qualidade e a paridade no CARF. Disponível em <https://migalhas.uol.com.br/depeso/327613/o-fim-do-voto-de-qualidade-e-a-paridade-no-carf>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

BRANCO, Vinícius. A equivocada discussão sobre o voto de qualidade no Carf. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-30/vinicius-branco-discussao-voto-qualidade>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

BRASIL. Código de Processo Civil, Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) Acesso em: 25 de Jan. 2021.

BRASIL. Constituição Federal de 1988.

BRASIL. Decreto nº 70.235/1972.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional.

BRASIL. Lei Federal nº 6.830/1980 – Lei das Execuções Fiscais

BRASIL. Lei Federal nº 13.988/2020

BRASIL. Medida Provisória nº 899/2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CARF, Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf>> Acesso em: 26 jan. 2021.

Brasil. Portaria ME nº 260, de 01 de julho de 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado>> Acesso em: 24 de jan. 2021.

BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo. PDL nº 316/2020, de 07 de jul. de 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2256892>> Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo. PDL nº 320/2020, de 08 de jul. de 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2257006>> Acesso em: 25 jan. 2021.

Câmara dos Deputados. <https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/59509>. Acesso em 23 jan. 2021.

CARF. Acórdão nº 9101-003.141.

CARF. Relatórios gerenciais. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202012-dezembro.pdf>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

CARF. Relatórios gerenciais. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/novembro2019.pdf/view>> Acesso em: 21 jan. 2021.

Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/decisao-inter.pdf>> Acesso em: 25 jan. 2021.

Conjur. **TRF-2 tem negado aplicação da retroatividade da lei 13.988**. 30 de out. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-out-30/trf-negado-aplicacao-retroatividade-lei-13988>> Acesso em: 25 Jan 2021.

Conselho Nacional de Justiça. <https://www.cnj.jus.br/wp->

[content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf](#). Acesso em 23 jan. 2021.

Costa, Celso, ALBANEZI, Thaís. Uma análise objetiva sobre a extinção do voto de qualidade. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/uma-analise-objetiva-sobre-a-extincao-do-voto-de-qualidade>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

DE OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz. O voto de qualidade no Conselho Administrativo De Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/o-voto-de-qualidade-no-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-consideracoes-acerca-de-sua-inconstitucionalidade-e-ilegalidade/>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. ETCO. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. Disponível em <[https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Folder-Contencioso\\_p%C3%A1gs-simples\\_vfinal.pdf](https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Folder-Contencioso_p%C3%A1gs-simples_vfinal.pdf)> Acesso em: 23 jan. 2021.

GOMES, Júlio Cesar Vieira. Representação paritária e voto de qualidade no CARF são indissociáveis. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>. Acesso em 23 Jan. 2021.

Ordem dos Advogados do Brasil. OAB. Conselho Federal. **Nota a respeito da edição da Portaria 260 do Ministério da Economia**. Disponível em: <<http://s.oab.org.br/arquivos/2020/07/e628b7e1-cdbb-44ef-be83-d4bf2eae1c7.pdf>> Acesso em: 25 jan. 2021.

RECEITA FEDERAL. RFB. A Tecnologia a serviço da sociedade. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/editorial/a-tecnologia-a-servico-da-sociedade>. Acesso em: 23 jan. 2021.

RECEITA FEDERAL. RFB. **Receita Federal lança sistema de reconhecimento facial**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/receita-federal-apresentou-hoje-1-8-em-coletiva-de-imprensa-detahes-sobre-o-novo-sistema-de-reconhecimento-facial-1>>. Acesso em: 23 jan. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros, São Paulo, 29ª edição, p. 100, mar. 2008.

NETO, Carlos Augusto Daniel, RIBEIRO, Diego Diniz. O voto de qualidade não é problema no Carf. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mar-28/charles-mayer-fim-voto-qualidade-carf-tira-bilhoes-uniao>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

SCAFF, Fernando Facury. **Agora no Carf o empate é pro contribuinte. E daí?**. 20 abr. 2020. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-20/agora-carf>

[empate-pro-contribuinte-dai](#) Acesso em: 25 Jan 2021

SOUZA, Charles Mayer de Castro. Com fim do voto de qualidade no Carf, União perderá bilhões. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mar-28/charles-mayer-fim-voto-qualidade-carf-tira-bilhoes-uniao>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.

STF. ADI nº 6.399/DF

STF. ADI nº 6.403/DF

STF. ADI nº 6.415/DF

STF. ADI nº 5.127/DF

STF. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR

STF. SS nº 5.282/DF

VAN DER LAN, Cesar Rodrigues. Um panorama recente da apresentação de emendas sem pertinência temática a Medidas Provisórias pós-ADI 5.127. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td244>. Acesso em 23 de Janeiro de 2021.