



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)**

**ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (ECJ)**

**LUCIANA PEREIRA MARTINS FERREIRA**

**O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO**

**DE RECURSOS FISCAIS**

**RIO DE JANEIRO**

**2019**

LUCIANA PEREIRA MARTINS FERREIRA

**O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO  
DE RECURSOS FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Profª Drª: Frana Elizabeth Mendes

RIO DE JANEIRO

2019

**O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO  
DE RECURSOS FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Profª Drª: Frana Elizabeth Mendes

Aprovado em: 25 de novembro de 2019

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profª Drª Frana Elizabeth Mendes – Orientadora  
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

---

Profª Drª Claudia Tannus Gurgel do Amaral  
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

---

Profº Me. José Carlos Vasconcellos dos Reis  
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2019

## DEDICATÓRIA

*Para minha irmã Mariana, luz do meu viver. Obrigada por existir em minha vida e por ter estado ao meu lado nos principais momentos dessa caminhada.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço à Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro por todas as lições aprendidas ao longo desses cinco anos; por ter sido oportunidade de aprendizado e desenvolvimento.

Em especial, agradeço à professora Frana por seus ensinamentos e por ter sido, durante suas brilhantes aulas, responsável pelo despertar e construção do meu interesse e paixão pelo Direito Tributário.

A todo corpo docente e demais servidores que, cada um à sua maneira, faz o possível e impossível para que continuemos usufruindo do ensino público de qualidade, minha eterna gratidão.

Aos meus pares (Estela, Fabiana, Gabriel, João Lucas e Lucas) e colegas de trabalho, minha profunda admiração. Vocês tornaram essa trajetória muito mais leve, produtiva e feliz; obrigada por todo suporte e amizade!

A minha mãe, Ana, por nunca ter medido esforços para me proporcionar a melhor base; por todo incentivo e compreensão nos meus momentos difíceis e de ausência. Você, Mari e Juju são meu maior tesouro.

Ao meu pai, Lindolfo (*in memoriam*), por sempre ter acreditado em meu potencial e me estimulado a buscar meus objetivos.

A minha tia do coração, Cláudia, por toda ajuda dada para que eu chegasse até aqui; não tenho palavras para resumir o tamanho da gratidão que sinto e descrever tudo o que você representa; te admiro muito.

A todos que contribuíram para que eu chegasse até aqui - em especial Família Pereira, Elizete, Dona Glória e Seu Milton, meu sincero agradecimento.

## RESUMO

O trabalho tem por objetivo analisar a problemática existente em torno do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialmente sob a ótica das discussões recentes acerca do tema. Desse modo, inicialmente se passará ao histórico do voto de qualidade, sob o enfoque do voto de desempate, ou voto de minerva, e dos diferentes métodos de desempate presentes no Direito Brasileiro e comparado. Em seguida, ainda numa abordagem geral, analisa os conceitos gerais de lançamento tributário, procedimento administrativo, controle de legalidade do lançamento, estrutura e funcionamento do CARF. Enfim, será abordada a discussão específica do voto de qualidade no CARF, com análise dos principais argumentos para sua utilização, bem como das principais discussões acerca da sua constitucionalidade e efeitos concretos nos julgamentos realizados no CARF. Além disso, também serão abordadas propostas legislativas e decisões judiciais existentes sobre o tema, cuja discussão vem ganhando cada vez mais destaque. Por fim, o estudo será concluído com a exposição de propostas e alternativas existentes no ordenamento jurídico e na Doutrina para a problemática.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Processo administrativo fiscal. Voto de qualidade.

## **ABSTRACT**

This work aims to analyze the existing issue around the casting vote at Administrative Tax Appeals Council (CARF), especially under the vision of the recent discussion about the matter. Therefore, firstly the casting vote history is passed through, under the focus of the tie vote or Minerva's vote and the different tie break methods contained in compared and Brazilian Law. Following, still on a general approach, an analysis of the general concepts of tax entry, administrative proceeding, legality control of the tax entry, structure and operation of CARF will be done. In short, the specific discussion of the casting vote at CARF will be addressed, with an analysis of the main arguments to its utilization, as well of the main discussions about its constitutionality and concrete effects at the judgments held in CARF. Moreover, legislative proposals and court decisions about the matter, which discussion has been gaining increasingly attention, will also be addressed. Finally, this study will be concluded with the exposition of proposals and alternatives existing in the legal system and in the doctrine to the issue.

**Keywords:** Tax Law; Administrative proceeding; Casting vote.

## LISTA DE SIGLAS

|       |  |
|-------|--|
| ADI   | Ação Direta de Inconstitucionalidade                     |
| AGU   | Advocacia Geral da União                                 |
| CADE  | Conselho Administrativo de Defesa Econômica              |
| CARF  | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais              |
| CNJ   | Conselho Nacional de Justiça                             |
| CSLL  | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido                |
| CSN   | Companhia Siderúrgica Nacional                           |
| CSRF  | Câmara Superior de Recursos Fiscais                      |
| CTN   | Código Tributário Nacional                               |
| CCJC  | Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania        |
| CFT   | Comissão de Finanças e Tributação                        |
| CTASP | Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público |
| FGV   | Fundação Getúlio Vargas                                  |
| IRPJ  | Imposto de Renda da Pessoa Jurídica                      |
| IPI   | Imposto sobre Produtos Industrializados                  |
| MP    | Medida Provisória  |
| MS    | Mandado de Segurança                                     |
| OAB   | Ordem dos Advogados do Brasil                            |
| PERT  | Programa Especial de Regularização Tributária            |
| PFN   | Procuradoria da Fazenda Nacional                         |
| PL    | Projeto de Lei   |
| PLV   | Projeto de Lei de Conversão                              |
| PRT   | Programa de Regularização Tributária                     |
| PGFN  | Procuradoria Geral da Fazenda Nacional                   |
| PGR   | Procuradoria Geral da República                          |
| STF   | Supremo Tribunal Federal                                 |
| STJ   | Superior Tribunal de Justiça                             |
| TIT   | Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo      |
| TRF   | Tribunal Regional Federal                                |

## SUMÁRIO

|     |  |    |
|-----|--|----|
|     | <b>INTRODUÇÃO</b> .....  | 10 |
| 1   | <b>CONTEXTO HISTÓRICO DO VOTO DE QUALIDADE</b> .....               | 12 |
| 1.1 | A ORIGEM MITOLÓGICA DO VOTO DE MINERVA .....                       | 12 |
| 1.2 | REFERÊNCIAS AO VOTO DUPLO NO DIREITO BRASILEIRO ...                | 13 |
| 1.3 | A EXPERIÊNCIA NO DIREITO ESTRANGEIRO .....                         | 16 |
| 2   | <b>DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL</b> .....                     | 17 |
| 2.1 | LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....  | 17 |
| 2.2 | PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO .....                                  | 18 |
| 2.3 | CONTROLE DE LEGALIDADE DO LANÇAMENTO .....                         | 20 |
| 3   | <b>O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS</b> .....         | 22 |
| 3.1 | ESTRUTURA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE<br>RECURSOS FISCAIS .....  | 22 |
| 3.2 | DOS CONSELHEIROS, DA COMPOSIÇÃO PARITÁRIA E DO<br>JULGAMENTO ..... | 23 |
| 4   | <b>O VOTO DE QUALIDADE NO CARF</b> .....                           | 26 |
| 4.1 | JUSTIFICATIVAS PARA O VOTO DE QUALIDADE .....                      | 26 |
| 4.2 | ILEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE .....                             | 30 |
| 5   | <b>O VOTO DE QUALIDADE NO LEGISLATIVO E JUDICIÁRIO</b> .....       | 32 |
| 5.1 | PROPOSTAS LEGISLATIVAS .....                                       | 32 |
| 5.2 | JURISPRUDÊNCIA .....   | 35 |
| 6   | <b>PROPOSTAS E ALTERNATIVAS AO VOTO DE QUALIDADE</b> ...           | 47 |
|     | <b>CONCLUSÃO</b> .....   | 51 |
|     | <b>REFERÊNCIAS</b> .....   | 53 |

## INTRODUÇÃO

O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um dos temas que tem gerado maior polêmica no âmbito do Direito Tributário. Essa discussão, que vem ganhando maior espaço especialmente nos últimos meses, tem argumentos tanto pela inconstitucionalidade do voto de qualidade, como pela sua constitucionalidade.

O voto de qualidade está previsto no parágrafo 9º, do artigo 25, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e determina que:

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes<sup>1</sup>.

Considerando que o cargo de presidente das turmas de julgamento do CARF sempre será ocupado por conselheiro representante da Fazenda Nacional, a crítica em torno do voto de qualidade é que, na prática, ele funciona como uma espécie de “voto duplo”, pois em caso de empate, prevalecerá o resultado votado pelo presidente da Turma, cujo voto tem um peso diferenciado dos demais conselheiros.

O resultado prático desta dinâmica é que, quando o julgamento é decidido pelo voto de qualidade, geralmente o resultado é favorável à Fazenda Nacional, sendo que, na prática, o julgamento termina empatado, porém prevalece o resultado votado pelo presidente da Turma (represente da Fazenda Nacional).

Nesse sentido, o principal pleito na defesa da tese da inconstitucionalidade do voto de qualidade no CARF é de que, tal sistemática viola a previsão do artigo

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm). Acesso em: 10 out. 2019.

112 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>2</sup> e fere o princípio conhecido como *in dubio pro contribuinte*; assim, no caso de empate em julgamento no CARF, o resultado deveria ser favorável ao contribuinte.

Por outro lado, também há argumentos para se defender a constitucionalidade do voto de qualidade no CARF, especialmente relacionados aos conceitos de ato administrativo e controle da legalidade do lançamento.

Inicialmente, a pesquisa analisa o surgimento do voto de qualidade, sob o enfoque do voto de desempate ou voto de minerva, bem como a exposição comparativa de referências ao voto duplo e diferentes métodos de desempate adotados no Direito Brasileiro, passando brevemente pela experiência no estrangeiro.

Posteriormente, ainda em uma abordagem geral, antes de adentrar na discussão propriamente dita sobre a constitucionalidade do voto de qualidade, serão analisados os conceitos gerais de Direito Tributário fundamentais para se entender o papel desempenhado pelo CARF e a natureza de suas decisões.

A discussão específica do voto de qualidade no CARF será abordada com a análise das principais justificativas a sua vigência e das discussões acerca de sua ilegalidade, tópicos estes que consistem na principal discussão da pesquisa. Ademais, também serão abordadas as visões dos diversos órgãos do Poder Judiciário sobre o tema e propostas legislativas relacionadas à questão.

Por fim, serão expostas propostas e possíveis alternativas ao tema.

---

<sup>2</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 10 out. 2019.

## 1 CONTEXTO HISTÓRICO DO VOTO DE QUALIDADE

### 1.1 A ORIGEM MITOLÓGICA DO VOTO DE MINERVA

Para tornar mais clara a discussão do voto de qualidade, é interessante trazer à baila sua origem histórica, através do originalmente conhecido voto de minerva.

No artigo publicado por Fernando Facury Scaff, é feita menção ao texto de Regis Fernando de Oliveira, no qual é relatada a seguinte história contada na peça Eumênides, de Ésquilo, que data de 458 A.C.:

Orestes é perseguido pelas Fúrias por ter matado sua mãe (Clitemnestra), a qual havia matado seu marido e pai de Orestes (Agamênon). Orestes é réu confesso, mas pede absolvição por ter agido para vingar a morte de seu pai, cometida pela mãe. Levado à presença de Minerva, deusa da sabedoria, ela cria e convoca um tribunal de 500 pessoas (Aerópago) dentre os habitantes da cidade de Atenas para julgar o acusado, e menciona “Serei a última a pronunciar o voto, e o somarei aos favoráveis a Orestes. Para que este vença, basta que os votos se dividam igualmente.”

Não precisa ser nenhum oráculo para adivinhar que este julgamento acabou empatado e o voto da deusa Minerva foi pela absolvição do acusado. Surge daí a expressão “voto de Minerva” que é a regra usada nos órgãos colegiados para decidir um processo em caso de empate e que no Brasil foi assumida pela legislação com o nome de “voto de qualidade”.<sup>3</sup>

Nesse sentido, cite-se a doutrina de Hugo de Brito Machado:

Insistimos em dizer que, havendo previsão legal de que em caso de empate a decisão se dá em favor do réu, não devemos falar em voto de desempate. Há, na verdade, um critério de desempate, mas não um voto. Entretanto, a doutrina tem se referido a voto de Minerva mesmo em face desse critério de desempate.

(...)

---

<sup>3</sup> SCAFF, Fernando Facury. In Dubio pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativo-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, p. 22-23, jan. 2014.

O denominado voto de Minerva seria então a decisão, sempre em favor do acusado. Em nosso ordenamento jurídico, portanto, seria o critério de decisão aplicável aos casos nos quais, em matéria penal, ocorre empate na votação.<sup>4</sup>

Conforme a histórica da mitologia grega pode-se concluir que o voto da deusa Minerva, desde o princípio, era pela absolvição de Orestes, resultado este que somente seria conquistado pelo acusado em caso de empate dos demais julgadores do tribunal, ou seja, o voto de Minerva é sempre em favor do acusado.

## 1.2 REFERÊNCIAS AO VOTO DUPLO NO DIREITO BRASILEIRO

Antes de adentrar na análise sobre o voto de qualidade no CARF, é interessante analisar um precedente sobre o voto de desempate no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

Num litígio entre a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN) e a VALE, a questão foi resolvida pelo CADE com o voto de desempate do presidente, que, além de ter seu voto computado na votação, em caso de empate, deve proferir novo voto para desempate do julgamento, conforme artigo 135 do Regimento Interno do CADE<sup>5</sup>.

Ou seja, assim como no CARF, no CADE o voto do presidente também consiste num voto duplo, sendo computado duas vezes no julgamento; a diferença é que a composição do CADE não é paritária como no CARF, mas o princípio quanto ao voto de desempate é semelhante, o que justifica a pertinência desse caso.

A VALE ajuizou ação judicial questionando a validade desse voto de desempate e a decisão final de mérito, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 966.930/DF, por unanimidade de votos, concluiu pela legalidade

---

<sup>4</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários. In: **Código Tributário Nacional**: Análises e Reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo, Quartier Latin, 2016, p. 233-234.

<sup>5</sup> CADE. **Regimento Interno**. Brasília, [2018]. Disponível em: [http://www.cade.gov.br/assuntos/normas-e-legislacao/copy\\_of\\_regimento-interno/regimento-interno-consolidado.pdf](http://www.cade.gov.br/assuntos/normas-e-legislacao/copy_of_regimento-interno/regimento-interno-consolidado.pdf). Acesso em: 12 out. 2019.

do voto duplo do presidente do CADE, conforme ementa e trechos do voto da Relatora Ministra Eliana Calmon:

ADMINISTRATIVO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – JULGAMENTO COLEGIADO NO CADE – EMPATE – VOTAÇÃO DÚPLICE PELA PRESIDENTE DO ÓRGÃO (ARTIGO 8º, II, DA LEI 8.8884/94).

1. A Lei 8.8884/94, ao disciplinar os processos administrativos do CADE, outorga ao presidente do órgão o dever de participar como votante, ao tempo em que também lhe atribui voto de qualidade, em caso de empate.

(...)

Estabeleceu no art. 8º competir ao Presidente do CADE "presidir com direito a voto, inclusive o de qualidade, as reuniões do Plenário", deixando claro que o presidente poderia votar e também desempatar.

(...)

A celeuma em torno da interpretação que se dá ao dispositivo é de absoluta desnecessidade, na medida em que sabemos ser possível a duplicidade de votos quando a lei assim permite, embora constitua-se como regra o só voto do presidente de um colegiado como voto de desempate, conclusão a que se chega quando assim está explicitado ou no silêncio da legislação<sup>6</sup>.

Logo, o STJ já decidiu pela possibilidade de voto duplo do presidente para desempate do julgamento, porém, considerando que o CARF é um órgão de composição paritária e o voto de qualidade compete ao presidente da turma, representante da Fazenda Nacional, essa decisão tomada pelo STJ não necessariamente seria a mesma para o caso do voto de qualidade do CARF.

Além disso, o ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Luís Roberto Barroso, escreveu artigo analisando essa discussão do voto duplo do CADE sob aspecto constitucional e entendeu que a norma que atribui voto duplo ao mesmo julgador seria inválida, pois viola os princípios da imparcialidade e do devido processo legal:

---

<sup>6</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1 Turma). Recurso Especial nº 966930 DF 2007/0156633-6. Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce – CVRD. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Relatora: ministra Eliana Calmon **Lex**: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Brasília, 2007. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/13816/recurso-especial-resp-966930-df-2007-0156633-6/inteiro-teor-100023145?ref=juris-tabs>. Acesso em: 8 out. 2019.

Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante colegiado viola a garantia constitucional da imparcialidade, corolário do devido processo legal, porque: (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo; e (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos.<sup>7</sup>

Assim como na situação exposta acima, a polêmica em torno do voto de qualidade também reside no Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Seu regimento interno dispõe que é atribuição da Presidência nas sessões plenárias proferir voto, o qual prevalecerá em caso empate, conforme inciso V do art. 119, com redação proposta pela Emenda Regimental nº 01, de 2010.

Além disso, a despeito do tema, como ressaltado por Fernando Scaff, existem inúmeros tribunais em que a dinâmica é semelhante ou bem próxima ao voto duplo conforme é visto no CARF, como no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) e no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Pará (TARF):

O TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (Lei Estadual 13.457/2009) segue a mesma regra do Carf, ou seja, há paridade entre juízes servidores públicos e juízes contribuintes (art. 14,I), e o juiz que preside o julgamento, além do voto ordinário possui também o voto de qualidade (art. 25, parágrafo 1º). Ocorre que para ocupar o cargo de Presidente não há o requisito de ser fazendário, podendo sê-lo um julgador-contribuinte. Assim, o voto de Minerva, ou de qualidade, pode ser exercido pelo Presidente do Tribunal, que, ocasionalmente, pode vir a ser um juiz contribuinte. (...) Aqui também há o voto duplo, mas não diretamente vinculado a julgadores servidores públicos – não há esta espécie de ‘reserva de mercado’. (...) O Tarf – Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Pará (Decreto 3.578/1999) também tem caráter paritário (art. 2º) e seu Presidente possui voto de qualidade, além do voto ordinário (art. 83, VIII, Lei 6.182/1998), devendo ser obrigatoriamente escolhido dentre Auditores Fiscais da Fazenda Estadual. (...) Restrita ao objeto aqui analisado, a semelhança com o Carf é muito grande no Tribunal paraense, pois há também voto duplo, com a Presidência sendo exercida com ‘reserva de mercado’ por julgadores servidores da Fazenda Estadual.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC**, São Paulo, n. 16, p. 67, 2009.

<sup>8</sup> SCAFF, op. cit., p. 27-28.

### 1.3 A EXPERIÊNCIA NO DIREITO ESTRANGEIRO

Assim como no Brasil, diversos países em seus diplomas legais e regulamentares dispõem a respeito do voto de qualidade como vemos no CARF.

Na Costa Rica, a Lei Geral da Administração Pública prevê expressamente que: “Em caso de empate, o Presidente terá o voto de qualidade”<sup>9</sup>.

No Equador, o Estatuto do Regime Jurídico Administrativo da Função Executiva prevê no art. 45(d) que em cada órgão colegiado existirá um Presidente que terá, dentre suas atribuições, dirimir com o seu voto os empates que se produzirem nas votações<sup>10</sup>.

No México, a Lei Orgânica do Tribunal Federal de Justiça Administrativa dos Estados Unidos Mexicanos prescreve que os debates serão dirigidos pelo Presidente do Tribunal, bastando a maioria simples dos presentes para a validade da votação, mas no caso de empate incumbirá ao Presidente do Tribunal o voto de qualidade<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> COSTA RICA. Ley nº 6.227, de 2 de mayo de 1978. In: PERLINGEIRO, Ricardo (Coord.). **Procedimento Administrativo e Processo Administrativo Latino-Americanos**: Compilação de Lei Nacionais. Rio de Janeiro: EMARF, 2017, p. 693.

<sup>10</sup> EQUADOR. Decreto Ejectivo nº 2.428, de 18 de marzo de 2002. In: PERLINGEIRO, Ricardo (Coord.). **Procedimento Administrativo e Processo Administrativo Latino-Americanos**: Compilação de Lei Nacionais. Rio de Janeiro: EMARF, 2017, p. 887.

<sup>11</sup> MÉXICO. Ley de 6 de diciembre de 2007. In: PERLINGEIRO, Ricardo (Coord.). **Procedimento Administrativo e Processo Administrativo Latino-Americanos**: Compilação de Lei Nacionais. Rio de Janeiro: EMARF, 2017, p. 1.166.

## 2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

### 2.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, para fazer uma análise mais crítica quanto à legalidade do voto de qualidade no CARF, é necessário verificar alguns conceitos do Direito Tributário e do processo administrativo fiscal.

Conforme se verifica do artigo 142, do CTN<sup>12</sup>, o crédito tributário é constituído pelo lançamento, que tem natureza de procedimento administrativo, de competência privativa da autoridade administrativa e que resulta na constituição do crédito tributário.

Não obstante, esse conceito é alvo de certas críticas por parte da doutrina, principalmente no tocante à natureza do lançamento como procedimento administrativo, tendo em vista que há uma corrente que entende o lançamento como ato administrativo, e não procedimento.

Nesse sentido, Alberto Xavier considera que o conceito legal de lançamento previsto no artigo 142 do CTN “incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de um ato jurídico”<sup>13</sup>.

Na mesma linha, entende o Prof. Paulo de Barros Carvalho ao dispor que “caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é operar com grande imprecisão”, já que, segundo o autor, o lançamento “nada mais é que um ato jurídico administrativo”<sup>14</sup>.

---

<sup>12</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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. BRASIL, 1966.

<sup>13</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 376.

Sendo assim, para melhor entender o conceito doutrinário de lançamento como um ato administrativo, cite-se a doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho que traz a seguinte definição de lançamento:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido<sup>15</sup>.

Interessante também trazer à baila a definição dada pelo Prof. Alberto Xavier que entende o lançamento como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua consequente exigência”<sup>16</sup>.

Por fim, cita-se também o conceito de lançamento de Hugo de Brito Machado Segundo que consiste no “ato administrativo de constituição do crédito tributário”<sup>17</sup>.

Dessa forma, pode-se concluir que o lançamento não configura um procedimento, como equivocadamente dispõe o artigo 142 do CTN, por não consistir numa série de atos, mas sim num simples ato administrativo de constituição do crédito tributário.

## 2.2 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Passa-se agora a analisar o que se entende por procedimento administrativo, que é o meio pelo qual a validade do lançamento é discutida.

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 432.

<sup>16</sup> XAVIER, Alberto, op. cit., p. 67.

<sup>17</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 57.

Neste particular, cabe ressaltar a distinção do Prof. Paulo de Barros Carvalho entre procedimento e processo, que define o processo como a “composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante órgãos do Poder Judiciário” e o procedimento como “a discussão que tem curso na esfera administrativa”<sup>18</sup>.

Não obstante, tal distinção não será adotada, sendo feita referência ao procedimento administrativo como processo administrativo fiscal ou processo administrativo tributário, em razão de serem os termos comumente empregados pela ampla maioria da doutrina, jurisprudência e pela legislação.

Ainda assim, cabe destacar o conceito de procedimento administrativo dado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho:

(...) o procedimento administrativo tributário se consubstancia numa sucessão de atos tendentes a exercitar o controle da validade do lançamento, da multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública realize, de pleno, aquele peremptório conteúdo proclamado pelos publicistas: “administrar é aplicar a lei de ofício”. Os sucessivos controles de validade têm por escopo a precisa, exata e fiel aplicação da lei tributária<sup>19</sup>.

Já Leandro Lopes Genaro define o processo administrativo tributário como “apto a assegurar a ampla discussão entre a Administração Pública e os contribuintes acerca de qualquer litígio ou divergência quanto à aplicação e interpretação da Lei tributária, assegurando a validade e a legitimidade do crédito tributário”<sup>20</sup>.

Desse modo, pode-se concluir que o processo administrativo fiscal é o conjunto de atos por meio do qual se discute a legalidade do crédito tributário constituído por meio do lançamento, ou seja, uma revisão do crédito tributário, configurando um contencioso, em que presentes os princípios da legalidade, segurança jurídica, contraditório e ampla defesa, verdade material, entre outros.

---

<sup>18</sup> CARVALHO, op. cit., p. 781-782.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 785.

<sup>20</sup> GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 56, 2017.

### 2.3 CONTROLE DE LEGALIDADE DO LANÇAMENTO

Como visto anteriormente, o processo administrativo fiscal é o conjunto de atos por meio do qual se discute a legalidade do crédito tributário, isto é, funciona como uma espécie de controle de legalidade do lançamento.

Nesse sentido, destaca-se o que preceitua Hugo de Brito Machado Segundo ao dispor que “a existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal”.<sup>21</sup>

Esse entendimento, de que o controle de legalidade do lançamento funciona como uma espécie de revisão do lançamento, que é privativo da Administração Pública, está consubstanciado na Súmula 473 do STF<sup>22</sup>.

Cabe citar o seguinte trecho da doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho que resume perfeitamente o que foi analisado até o momento neste capítulo:

(...) o procedimento administrativo tributário compõe-se de uma sucessão de atos tendentes a exercitar o controle de juridicidade do lançamento, da imposição de multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública atinja seu objetivo último: concretizar o primado da certeza do direito por meio da exata e fiel aplicação da lei tributária.

Desse modo, sempre que pairar dúvida sobre o teor de juridicidade do lançamento, caberá ao sujeito passivo impugnar o ato, suscitando aquele controle. Desencadeará, assim, uma série de outros atos e termos, propiciando ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação acerca da compatibilidade do ato praticado para com as prescrições do ordenamento, manifestação esta emanada por um órgão superior à autoridade competente para realizar o ato de lançamento. Insatisfeitas quaisquer das partes, o particular ou a autoridade fiscal lançadora podem interpor recurso da decisão expedida pelo órgão a quo, provocando, novamente, um controle de legalidade, agora mais especializado, e cercado de prerrogativas mais solenes e importantes: a deliberação de um órgão colegial, de estrutura paritária, como é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

---

<sup>21</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 108.

<sup>22</sup> A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

A necessidade de ser exercido o controle decorre do fato de que, apesar de a atividade administrativa trazer ínsita a presunção (*juris tantum*) de legitimidade, cabe ao Fisco, a requerimento do contribuinte, examinar o assunto com maior minúcia, para apurar sua conformação aos critérios fixados em lei. Tudo, para que sejam respeitados os direitos e garantias fundamentais assegurados ao sujeito passivo da relação tributária<sup>23</sup>.

Em suma, o lançamento é ato administrativo privativo da Administração Pública de constituição do crédito tributário; no entanto, esse lançamento pode ser revisto pela Administração Pública, de ofício ou por provocação do sujeito passivo, mediante o procedimento administrativo tributário.

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 212, p. 95-96, maio, 2013.

### 3 DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

#### 3.1 ESTRUTURA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O regimento interno do CARF estabelece a seguinte estrutura do referido órgão: Turmas Ordinárias com oito conselheiros cada, vinculadas às Câmaras das três Seções, que são divididas de acordo com as competências e três Turmas da CSRF, cada uma com dez conselheiros, que analisam as mesmas matérias atribuídas à respectiva seção que estão vinculadas.

Como se sabe, o CARF sofreu grandes alterações após a deflagração da chamada Operação Zelotes, no início de 2015, que investigou a corrupção no referido órgão e fraudes nos julgamentos de processos que chegam à ordem de R\$ 19 bilhões<sup>24</sup>.

Uma das principais modificações foi a vedação do exercício da advocacia dos conselheiros representantes dos contribuintes, que eram, em sua maioria, advogados renomados e sócios de grandes escritórios. Com a obrigatoriedade de exclusividade de atuação no CARF e remuneração não tão atrativa, houve alteração considerável no perfil dos conselheiros representantes dos contribuintes.

Além disso, em diversas teses houve alteração jurisprudencial após a retomada dos julgamentos pós Zelotes, pois em algumas matérias, que havia jurisprudência consolidada a favor dos contribuintes, formou-se nova jurisprudência para alterar o entendimento em desfavor dos contribuintes.

Fato é que o CARF é um órgão técnico, cujos conselheiros são profundos conhecedores do Direito Tributário e, mesmo após a modificação dos conselheiros representantes dos contribuintes, o nível intelectual ainda se mantém com debates altamente técnicos sobre as mais diversas e principais discussões tributárias.

---

<sup>24</sup> ENTENDA a Operação Zelotes da Polícia Federal. **Jornal Folha de S. Paulo**, São Paulo, 31 mai. 2016. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>. Acesso em: 10 out. 2019.

### 3.2 DOS CONSELHEIROS, DA COMPOSIÇÃO PARITÁRIA E DO JULGAMENTO

Passa-se agora a explicar como o processo administrativo tributário ocorre na prática, de modo a observarmos a relevância do voto de qualidade no CARF.

O lançamento, ato administrativo responsável pela constituição do crédito tributário, pode ser impugnado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, cuja impugnação é julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento; contra a decisão desfavorável ao contribuinte, cabe recurso voluntário e, na hipótese de decisão favorável, a Fazenda Nacional recorre de ofício, caso o montante cancelado de principal e multa ultrapasse a quantia de R\$ 2.500.000,00<sup>25</sup>.

Tanto o recurso de ofício quanto o recurso voluntário são julgados pelo CARF e esta decisão pode ser objeto de embargos de declaração ou de recurso especial, cabendo ao recorrente a obrigatoriedade da demonstração de divergência, que, se admitido, será julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão integrante do CARF e, portanto, sujeito às mesmas normas legais.

A decisão final irrecorrível do processo administrativo, que pode ser proferida pelo CARF ou pela CSRF, exclui definitivamente o crédito tributário caso seja favorável ao contribuinte e, lhe sendo desfavorável, é possibilitado o ingresso da discussão na esfera judicial.

Dessa forma, o procedimento administrativo tributário consiste em função essencial do controle de legalidade do lançamento.

Diferentemente da maioria dos tribunais judiciais, em que os órgãos colegiados são compostos por número ímpar de julgadores – Tribunal Regional Federal (TRF), Supremo Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) – o que, em julgamentos com quórum completo, impede a ocorrência de empate no julgamento, as turmas do CARF e CSRF, como visto acima, são todas

---

<sup>25</sup> BRASIL. Receita Federal. **Portaria MF nº 63**, de 9 de fevereiro de 2017. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Brasília, 2017. DOU 10/02/2017, seção 1, página 12. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80371&visao=compilado>. Acesso em: 8 out. 2019.

compostas por números pares de julgadores, justamente em razão do princípio da paridade existente no CARF<sup>26</sup>.

Sendo assim, em caso de empate, o voto de qualidade cabe ao presidente da Turma, que, de acordo com o parágrafo 9º, do artigo 25 do Decreto nº 70.235<sup>27</sup>, de 1972 e artigo 54 do regimento interno do CARF, sempre será exercida por um representante da Fazenda Nacional.

Ou seja, o voto de qualidade, atribuído ao presidente da Turma, cargo sempre ocupado por representante da Fazenda Nacional, consiste na realidade em um voto duplo; além do voto ordinário, o de qualidade.

Dessa forma, o que ocorre na prática, é que muitas vezes em que o julgamento é decidido pelo voto de qualidade, o resultado é favorável à Fazenda Nacional, por consequência do voto do presidente.

Neste particular, registre-se que, no ano de 2016, de acordo com informações divulgadas pelo próprio CARF, nos casos em que o julgamento foi decidido pelo voto de qualidade, 69% das vezes, o resultado foi desfavorável ao contribuinte<sup>28</sup>.

Já em levantamento realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (FGV), que analisou as decisões formalizadas no período de 2015 até junho de 2016, essa diferença é ainda mais gritante quando analisados os julgamentos da CSRF, nos quais, em todos os casos em que houve julgamento de

---

<sup>26</sup> Artigo 1º da Portaria MF nº 343/2015: “O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)”. BRASIL. Receita Federal. **Portaria MF nº 343**, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. DOU 10/06/2015, seção 1, pág. 14. Brasília, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007>. Acesso em: 10 out. 2019.

<sup>27</sup> “§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. BRASIL, 1972.

<sup>28</sup> CARF. **Relatório decisões do CARF**: janeiro a dezembro de 2016. Brasília, jun. 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

mérito (341 processos) e a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, o resultado foi desfavorável ao contribuinte<sup>29</sup>.

Em relatório publicado pelo próprio órgão em junho deste ano, o Conselho, em análise dos casos julgados entre 2017 e 2019 (45.479 decisões), concluiu que 7% foram decididos por meio do voto de qualidade — 71% destes foram a favor da Receita (2.269 decisões) e 29% pró-contribuinte (700 decisões)<sup>30</sup>.

Embora o espectro de 7% de todas as decisões pareça um quantitativo irrelevante, a situação permanece taxada como de extrema preocupação, considerando que o conselho deveria divulgar também informações a respeito de quais matérias eram objeto dos recursos julgados, percentuais, computação de decisões em repetitivos, critério adotado para definir o que é favorável ou desfavorável e como foram computados os julgamentos parciais.

Isto porque, de acordo com os dados abertos divulgados pelo CARF em abril, 95 dos processos pendentes de julgamento correspondiam a R\$ 260 bilhões do crédito tributário em discussão, enquanto outros 116.708 processos representavam R\$ 82 bilhões.

Nesse sentido, critica o professor e pesquisador da FGV Direito, Breno Vasconcelos: "Veja que, se os votos de qualidade se concentrarem em apenas 95 processos, estatisticamente poderá parecer pouco, mas, em termos financeiros, representam 42,62% do estoque de R\$ 610 bilhões"<sup>31</sup>.

Essa característica de “voto duplo” do voto de qualidade, pelo fato do voto ser contado duas vezes, diferente do voto de Minerva, que não consiste em voto duplo e tradicionalmente é em favor do acusado, é o principal motivo das críticas atuais e faz com que a discussão seja tão relevante.

---

<sup>29</sup> LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes. Observatório do Carf: o voto de qualidade em números. **Revista Jota**, São Paulo, 12 ago. 2016. Disponível em: <http://jota.uol.com.br/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros>. Acesso em: 15 out. 2019.

<sup>30</sup> COELHO, Gabriela. Contribuinte em desvantagem: em dois anos, 71% dos votos de qualidade do Carf foram a favor da Receita. **Revista Conjur**, São Paulo, 13 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-13/71-votos-qualidade-carf-sao-favor-receita>. Acesso em: 15 out. 2019.

<sup>31</sup> MENDES, Guilherme. Nos últimos 2 anos, 7% dos casos foram decididos pelo voto de qualidade no Carf. **Revista Conjur**, São Paulo, 13 jun. 2019. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-decisoes-voto-de-qualidade-13062019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-decisoes-voto-de-qualidade-13062019). Acesso em: 15 out. 2019.

## 4 O VOTO DE QUALIDADE NO CARF

Nesse capítulo será analisada a principal questão existente no presente estudo, que é a discussão quanto à ilegalidade ou não do voto de qualidade no âmbito do CARF e da consequência no resultado do julgamento.

### 4.1 JUSTIFICATIVAS PARA O VOTO DE QUALIDADE

João Carlos de Lima Júnior entende que a dúvida a que se refere gira em torno do art. 112 do CTN<sup>32</sup>, em relação à interpretação ou aplicação da norma tributária, e não o simples empate no resultado do julgamento:

Alguns mais eufóricos clamam pela aplicação do *in dubio pro contribuinte* nos julgamentos administrativos em que houve empate na votação dos julgadores; tais vozes defendem que a igualdade de número de votos daria a procedência ao contribuinte – hoje a sistemática na instância federal, onde são julgadas as penalidades aqui em comento, prevê o chamado voto de qualidade, o qual concede ao presidente da turma, representante da Fazenda Nacional, o direito ao desempate.

Meu entusiasmo com o preceito não me leva tão longe; tenho firme que a dúvida tratada no art. 112 do CTN é aquela existente na formação da convicção do julgador, que surge no caminho da interpretação, tanto da norma quanto do fato a ser subsumido; é subjetiva e individual a falta de certeza, vive em cada um separadamente, ainda que surja na maioria ou totalidade dos julgadores. O empate na colhida dos posicionamentos dos membros do tribunal não mostra dúvida, pelo contrário, demonstra que a metade dos votantes tem certeza de que deve ser mantida a penalidade e a outra metade tem certeza de que esta deve ser cancelada<sup>33</sup>.

---

<sup>32</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”. BRASIL, 1966.

<sup>33</sup> LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 84-85.

Outro entendimento sobre a inaplicabilidade do art. 112 do CTN nos casos de julgamentos decididos pelo voto de qualidade pode ser encontrado no artigo de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

Iniludivelmente o preceito do artigo 112 do Código Tributário Nacional, simplesmente, se restringe a estatuir que a lei tributária, apenas e tão somente na parte que define infrações ou lhes comine penalidades, deve ser interpretada, no caso de dúvida razoável, da maneira mais favorável ao acusado do cometimento das infrações penais tributárias.

Tanto isto é exato, que a Lei nº 5.172, de 20 de outubro de 1966 – CTN, no caput do seu artigo 112, utiliza a palavra “acusado”, e não “sujeito passivo” ou “contribuinte” ou “responsável tributário”.

Nada cogita o artigo 112 do CTN sobre a solução processual legal na hipótese de existência de decisões dos Tribunais administrativos fiscais com empate inicial de votos dos senhores julgadores<sup>34</sup>.

Ou seja, embora grande parte da doutrina atualmente pleiteie a aplicação do art. 112 do CTN no caso de empate no julgamento do CARF para que a decisão seja favorável ao contribuinte em razão do princípio do *in dubio pro contribuinte*, também há uma parte menor da doutrina que entende que se está fazendo uma interpretação equivocada do art. 112 do CTN e, portanto, este não seria aplicável em relação ao voto de qualidade do CARF.

Outra problemática existente no âmbito dessa discussão quanto ao voto de qualidade do CARF e que, na realidade, já é um tema antigo, mas que também é considerada quando se discute a legalidade do voto de qualidade, é o ajuizamento de ação judicial.

A decisão administrativa definitiva, ou seja, contra a qual não caiba mais recurso, quando favorável ao contribuinte, exclui definitivamente o crédito tributário, conforme art. 156, inciso IX, do CTN<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 90, p. 6-7, nov/dez, 2017.

<sup>35</sup> “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.

Nesse sentido, cite-se trecho do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

A decisão terminativa do processo administrativo tributário é definitiva para o ente tributante, pois consiste no ato final do controle de legalidade do lançamento, pelo qual a Administração, exercendo competência privativa legalmente fixada, examina aquele ato administrativo, decidindo mantê-lo ou não. Disso decorre que a decisão administrativa favorável ao contribuinte, que reconhece a inexistência do débito tributário, não consiste em mera reforma do lançamento, mas em verdadeira anulação da norma individual e concreta introduzida no ordenamento por aquele ato. Com essa espécie de decisão, o lançamento extingue-se, deixa de existir.

Essa, por si só, já configura uma das razões pelas quais o Judiciário não pode reformar a decisão administrativa extintiva do crédito tributário: não compete ao Judiciário “lançar” tributos. O “não lançamento” pela Administração não pode ser substituído pelo “lançamento” do Judiciário.

(...)

Quando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cancela um lançamento, reconhece a inexistência da obrigação tributária assim como formalizada na instância inferior. Sendo esse um órgão julgador administrativo da esfera federal, sua manifestação implica afirmação do próprio credor acerca da inexigibilidade de valores a título de tributo, feito no âmbito de procedimento próprio, com suporte em disposições legais vigentes. Se a lei não dá respaldo à constituição do crédito, conforme a própria Administração tenha certificado, descabe qualquer tentativa de rever, em Juízo, o resultado de tais atos<sup>36</sup>.

Em suma, se o procedimento administrativo funciona como o controle de legalidade do lançamento, exercido pela Administração Pública, no caso de decisão definitiva ao final desse procedimento reconhecendo a invalidade do lançamento efetuado pela própria Administração Pública, a única conclusão possível é de que o crédito tributário está definitivamente extinto.

Dessa forma, a decisão que extingue o crédito tributário no processo administrativo é definitiva, porém a decisão final que mantém o lançamento tributário ainda poderá ser questionada pelo contribuinte no Judiciário.

Ocorre que, esse argumento também é utilizado pelos que defendem a constitucionalidade do voto de qualidade, no sentido de demonstrar que, de fato, o tratamento no processo administrativo tributário tem suas peculiaridades tanto em

---

<sup>36</sup> CARVALHO, op. cit., p. 97-98.

relação aos contribuintes quanto à Fazenda Nacional (voto de qualidade proferido por seu representante, mas impossibilidade de se ingressar em juízo).

Cite-se novamente trecho do artigo de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

Uma das evidências de que a comentada norma legal não afronta os princípios constitucionais da igualdade e do devido processo legal é que a Constituição da República assegura aos cidadãos e administrados a inafastabilidade do acesso ao Poder Judiciário em defesa de lesão ou ameaça de direito (art. 5º, XXV).

Ainda que vencidos no âmbito do processo administrativo fiscal (...) os contribuintes têm toda liberdade de levar sua pretensão, sucessivamente, nos termos da lei, ao Juiz Federal de 1ª instância, a Tribunal Regional Federal, ao Superior Tribunal de Justiça, podendo chegar até ao Supremo Tribunal Federal.

O mesmo não sucede com a Fazenda Pública Federal (...)

Portanto, a decisão contrária à pretensão do Fisco, no processo administrativo fiscal, além de acarretar a extinção do respectivo crédito tributário, leva à consequência de obstar, normalmente, que o Fisco possa discutir a juridicidade do seu crédito ou eventual direito perante o Poder Judiciário (...)

O tratamento dado pela legislação tributária é diferente, no caso de a decisão final no processo administrativo fiscal favorecer ao contribuinte ou beneficiar à Fazenda Pública, de modo que se apresenta em perfeita compatibilidade com os princípios constitucionais da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade a guarecida regra do §9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972 (dispositivo inserto pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)<sup>37</sup>.

Além disso, cabe a reflexão de que, se o procedimento administrativo consiste no controle da legalidade do lançamento, exercido pela Administração Pública na figura da Fazenda Nacional (Receita Federal do Brasil), nada mais lógico do que ser atribuído à própria Administração Pública (na figura do presidente da turma), a palavra final sobre a legalidade de tal lançamento.

---

<sup>37</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 4-5.

## 4.2 ILEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE

A maior parte da doutrina considera o voto de qualidade do CARF inconstitucional, entendendo que, em caso de empate no julgamento, o resultado deve ser favorável ao contribuinte, em razão do disposto no artigo 112 do CTN e do princípio, com origem no direito penal, chamado de *in dubio pro contribuinte*.

Com efeito, o artigo 112 do CTN dispõe o seguinte: “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”<sup>38</sup>.

Ou seja, a interpretação do artigo acima transcrito por grande parte da doutrina é no sentido de que no caso de dúvida quanto à determinada questão tributária, o resultado deve ser favorável ao contribuinte.

Para tanto, deve-se entender que o empate no julgamento é caracterizado como dúvida quanto ao seu resultado e que a interpretação mais favorável seria a extinção do crédito tributário.

Esse é o entendimento de grande parte da doutrina, como, por exemplo, o de Hugo de Brito Machado ao dispor que “ocorrendo empate na votação nos órgãos administrativos de julgamento, deve prevalecer o princípio do *in dubio pro contribuinte*”<sup>39</sup>.

Hugo de Brito Machado chega a propor alteração legislativa para incluir o parágrafo primeiro no art. 37 do Decreto nº 70.235/72 para estabelecer que “ocorrendo empate na votação, considera-se a questão decidida a favor do sujeito passivo da obrigação tributária”<sup>40</sup>.

Cite-se também o seguinte trecho do artigo elaborado por Leandro Lopes Genaro que abordou essa questão:

No caso de empate no julgamento, ou seja, inexistindo maioria simples acerca da validade da exação fiscal discutida administrativamente, verificamos que há a dúvida razoável na

---

<sup>38</sup> BRASIL, 1966.

<sup>39</sup> MACHADO, op. cit., p. 240.

<sup>40</sup> Ibidem.

aplicação da norma tributária ou da comprovação da conduta supostamente irregular do contribuinte, o que deve ser interpretado de forma favorável ao Contribuinte, cancelando-se, assim, a autuação fiscal<sup>41</sup>.

Nessa mesma linha, destaca-se a conclusão do já citado artigo de Fernando Facury Scaff:

Em síntese, 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. Ou seja, *in dubio pro contribuinte*<sup>42</sup>.

Em resumo, verificou-se que a maior parte da doutrina, inclusive com nomes expressivos do Direito Tributário, entende pela ilegalidade do voto de qualidade, entendendo que, em caso de empate no julgamento do CARF, a decisão deve ser pela extinção do crédito tributário, em respeito ao princípio do *in dubio pro contribuinte*, previsto no artigo 112 do CTN.

---

<sup>41</sup> GENARO, op. cit., p. 73.

<sup>42</sup> SCAFF, op. cit., p. 38.

## 5 O VOTO DE QUALIDADE NO LEGISLATIVO E JUDICIÁRIO

### 5.1 PROPOSTAS LEGISLATIVAS

O tema em questão, tamanha sua relevância e polêmica, já foi alvo de inúmeras propostas legislativas no Congresso Nacional, merecendo destaque o Projeto de Lei (PL) nº 6.064/2016<sup>43</sup>, Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 10/2017<sup>44</sup> e o Projeto de Lei de Conversão nº 23/2017<sup>45</sup>.

Por critério de evolução, estuda-se, primeiramente, o PLV nº 10/17.

Durante o trâmite no processo legislativo para conversão em lei da Medida Provisória (MP) nº 766<sup>46</sup> houve a apresentação de 376 emendas ao texto original. Em uma delas, apresentada pelo Deputado Federal Newton Cardoso Júnior, foi suscitada a extinção da imposição de multas nos casos de autuações fiscais da Receita Federal mantidas por voto de qualidade pelo CARF.

---

<sup>43</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 6064**, de 30 de agosto de 2016. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que "Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências", para extinguir o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2110223>. Acesso em: 22 out. 2019.

<sup>44</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei de Conversão nº 10**, de 3 de maio de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à Procuradoria-Geral Federal e às autarquias e fundações públicas federais e dá outras providências. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2136729>. Acesso em: 22 out. 2019.

<sup>45</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei de Conversão nº 23**, 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2017. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:C1-3wUEEicYJ:legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento%3Fdm%3D5396458+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 22 out. 2019.

<sup>46</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 766**, de 4 de janeiro de 2017. Instituiu o Programa de Regularização Tributária (PRT) perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm). Acesso em: 12 out. 2019.

No relatório, o Deputado alegou que a alteração legislativa proposta tinha como objetivo a adaptação da legislação tributária que normatiza os procedimentos do CARF com o art. 112 do CTN<sup>47</sup>.

Eis a redação do dispositivo proposto:

Art. 19. O art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 9º-A e 9º-B:

“Art. 25. (...)

9º-A. No caso de empate em que o voto de qualidade mantenha o auto de infração, o Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais exonerarão de ofício o sujeito passivo dos gravames decorrentes de multas por infrações e penalidades, em atendimento ao teor do art. 112, da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

§ 9º-B. A regra do § 9º-A aplica-se somente nos casos em que o sujeito passivo extinguir o crédito tributário pelo pagamento à vista ou parcelado nos limites, condições e procedimentos estabelecidos pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.” (NR)<sup>48</sup>.

No entanto, devido a inclusão de inúmeros itens polêmicos e ao alargamento dos benefícios inicialmente fixados pelo Governo Federal, a MP perdeu prazo de vigência, tendo sido editada em conformidade com os acordos realizados entre os poderes políticos envolvidos através da MP nº 783<sup>49</sup>.

Durante o trâmite legislativo da conversão em lei do PLV nº 23/17, a comissão recebeu 309 emendas, merecendo destaque a Emenda nº 77, de auditoria do Deputado Beto Mansur, e a Emenda nº 306, de auditoria do Deputado Alfredo Kaefer, que propunham a mesma alteração proposta na edição da MP nº 766.

---

<sup>47</sup> CARDOSO JÚNIOR, Newton. **Parecer (CN) nº 01/2017**. Da COMISSÃO MISTA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 766, DE 2017, sobre o processo Medida Provisória nº 766, de 2017, que Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. p. 13. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5280088&ts=1567529525464&disposition=inline>. Acesso em: 12 out. 2019.

<sup>48</sup> Ibidem, p. 19.

<sup>49</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 783**, de 31 de maio de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm). Acesso em: 20 out. 2019.

Entretanto, na aprovação do parecer que concluiu pela aprovação da MP nos termos do PLV nº 23/17, a redação foi alterada com o acolhimento parcial da Emenda nº 306 e rejeição da Emenda nº 77, nos seguintes termos:

Art. 15. O art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes modificações:

Art. 25. (...)

§ 9º-A. No caso de empate será provido o recurso do contribuinte ou terá negado provimento o recurso da Fazenda Nacional, nos termos do art. 112, da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (NR)<sup>50</sup>.

Ocorre que, quando transformada na Lei Ordinária nº 13.496/2017<sup>51</sup> e, apesar da referida emenda aditiva ter sido aprovada pela Câmara dos Deputados, o dispositivo acabou suprimido, já que rejeitado pelo Senado Federal.

Por fim, a tentativa de maior destaque do ponto de vista legislativo, o PL nº 6.064/2016, proposto pelo Deputado Carlos Bezerra, que, apensado ao PL nº 9.935/2018<sup>52</sup> e tramitando em regime de urgência (Art. 155, RICD), está aguardando: (i) Parecer do Relator na Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP); (ii) designação de Relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC); e (iii) Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT); estando pronto para inclusão em pauta para apreciação no plenário da Câmara dos Deputados.

A grande inovação do referido projeto é a proposição de extinção do voto de qualidade com a consequente vitória do contribuinte em caso de empate e a

---

<sup>50</sup> BRASIL, **Projeto de Lei de Conversão nº 23**, de 2017 (Proveniente da Medida Provisória nº 783, de 2017). Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <file:///C:/Users/Admin/Downloads/DOC-Texto%20final%20da%20Comiss%C3%A3o%20-%20PLV%20232017-20170713.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

<sup>51</sup> BRASIL. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm). Acesso em: 12 out. 2019.

<sup>52</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 9.935**, 3 de abril de 2018. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para dispor sobre os casos de empate no processo administrativo fiscal, e a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, para dispor sobre a suspensão da prescrição punitiva. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1648379&filename=PL+9935/2018](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1648379&filename=PL+9935/2018). Acesso em: 12 out. 2019.

permissão da ida a juízo da Procuradoria da Fazenda Nacional, o que evidencia uma grande preocupação, além de uma evidente ambiguidade do texto proposto, como se mostrará a seguir.

A proposta sugerida prevê a seguinte redação:

Art. 1º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 25. (...)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.”

“Art. 37. (...)

§ 4º No caso de empate nas deliberações das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas ou das turmas especiais, aplica-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, podendo a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva.”  
(NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos apenas em relação aos processos protocolados após essa data<sup>53</sup>.

A ambiguidade reside no art. 2º, na medida em que não está claro se o legislador se refere às autuações ou aos recursos formalizados em relação a processos já formalizados.

## 5.2 JURISPRUDÊNCIA

Finalmente, analisa-se a jurisprudência existente em torno da discussão sobre a validade do voto de qualidade do CARF.

Conforme levantamento realizado pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em abril de 2018, cerca de 70 ações judiciais discutiam a validade do voto de qualidade do CARF<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> BRASIL, 2016.

Dessas quase 70 ações judiciais ajuizadas, em apenas sete delas há decisões favoráveis aos contribuintes ainda vigentes, tendo em vista que as demais ações ainda aguardam decisão ou tiveram a decisão reformada em sede de recurso, sendo que dois casos já se encontram no STJ, o que em breve fará com que a questão seja analisada pelos tribunais superiores.

Dentre as decisões proferidas favoravelmente ao contribuinte, a maioria tem fundamento na aplicação do art. 112 do CTN e no princípio *in dubio pro contribuinte*.

Nesse sentido, citem-se as decisões abaixo:

**a) MS nº 1009633-76.2016.4.01.3400, 20ª Vara Federal Cível da SJDF:**

A lide está em saber se a informação prestada sobre o embarque de mercadorias após o prazo mas antes de qualquer fiscalização vale para fins de denúncia espontânea, como de fato restou reconhecido pela 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF, mas que posteriormente foi reformada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9303-003.573 – fl. 330), com voto de qualidade do respectivo presidente, o que violaria o direito mais favorável ao contribuinte, vez que houve empate na votação. Pois bem. Entendo que em casos de empate na votação (fl. 330), o que revela dúvida sobre o direito aplicável, o voto de qualidade para fins de desempate não pode ser em sentido desfavorável ao contribuinte, pois do contrário estar-se-ia violando o ordenamento jurídico (inteligência do art. 112 do Código Tributário Nacional).

Nesse sentido, anoto a seguinte sentença judicial, verbis:

“Estando formado o órgão julgador por seis julgadores, havendo empate de três votos contra três, prevaleceu o entendimento contrário ao interesse do contribuinte por voto de qualidade de seu presidente. A solução dada pela turma julgadora, neste caso, ocorreu com base no que dispõe o art. 25, 9º do Dec. 70.235/72, 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça

---

<sup>54</sup> ROVER, Tadeu. Desempate polêmico: cerca de 70 ações discutem no Judiciário voto de qualidade no Carf. **Revista Conjur**, São Paulo, 13 abr. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-aco-es-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 12 out. 2019.

tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco, cabendo ao contribuinte, na busca da desconstituição da exigência, provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito à imposição tributária.” (Mandado de Segurança n. 0013044-60.2015.4.036105, 8ª Vara Federal de Campinas/SP, DJe 3ª Região em 30/05/2016).

Com efeito, esse deve ser o entendimento, existindo, inclusive, movimentos das instituições contra o voto de qualidade, tanto da Ordem dos Advogados, que questiona quando o voto de qualidade é desfavorável ao contribuinte, quanto no Congresso Nacional, onde tramita projeto de lei tendente a abolir o referido voto (PL 6064/16).

(...)

Pelo exposto, confirmo a liminar e CONCEDO A SEGURANÇA.<sup>55</sup>

**b) MS nº 1001136-39.2017.4.01.3400, 13ª Vara Federal Cível da SJDF:**

“O princípio do devido processo legal traduz garantia constitucional prevista no art. 5º, LIV, da CF/88, dele decorrendo outras normas processuais constitucionais, tais como o princípio do contraditório, da ampla defesa, do juiz natural, da razoável duração do processo, a regra da vedação das provas ilícitas, sendo que tais normas constitucionais representam a base normativa a ser observada na instituição e na aplicação das normas infraconstitucionais voltadas à sistematização do processo administrativo e judicial. Da análise dos autos, tenho que assiste razão à Impetrante.

(...)

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

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> DISTRITO FEDERAL. Processo 1009633-76.2016.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrante: American Airlines. Impetrado: Conselheiro Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Juiz: Renato C. Borelli. Brasília, 2018. **Lex:** Sentença da 20 Vara Federal Cível da SJDF. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/3/art20180316-08.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019. (grifo nosso).

<sup>56</sup> DISTRITO FEDERAL. Processo 1001136-39.2017.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrante: Delta Air Lines Inc. Impetrado: Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Juiz: Edna Marcia Silva Medeiros Ramos. Brasília, 2017. **Lex:** 13.Vara

Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”.

Aceitar tal entendimento, significa, na prática, que quase todas as questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria o poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos. Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático. Ademais, ainda que assim não fosse, isto é, ainda que se admitisse que pudesse o Presidente votar duas vezes, esse estranho voto de “qualidade” serviria unicamente para decidir qual orientação prevaleceria, e nunca para formar a maioria qualificada, que necessita de quatro conselheiros, não podendo o presidente ser contado como se “fosse dois”.

(...)

Posto isso, CONCEDO a segurança pleiteada declarando NULO o Acórdão nº 9303-003.755, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior do CARF nos autos do Processo Administrativo nº 10715.001484/2010-91, sem prejuízo de nova deliberação do CARF, desta feita, sem utilização do voto de qualidade para desempate, se o caso.

**c) Mandado de Segurança (MS) nº 1019859-09.2017.4.01.3400, 20ª Vara Federal Cível da SJDF:**

Na prática, conforme entendimento adotado pelo CARF, o voto de qualidade configurou uma espécie de voto dúplice do Presidente, ou seja, após proferir o voto ordinário, houve empate entre os componentes da Turma, e, em razão disso, votar novamente, a fim de promover o desempate.

Ocorre que, conforme trecho da decisão adotada pelo il. representante do Ministério Público Federal, proferida pelo juízo da 13ª Vara desta Seção Judiciária, tal entendimento viola frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito, verbis: (fls. 431/432).

(...)

Demais disso, tenho que o entendimento adotado pelo CARF viola o princípio *in dubio* pro contribuinte estabelecido no art. 112 do CTN, verbis:

(...)

Extrai-se do referido dispositivo que em caso de dúvida, como é o caso de empate nos julgamentos do CARF, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao acusado em ação fiscal.

(...)

Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA para determinar à autoridade impetrada que adote as providências para proceder às anotações necessárias para desconsiderar, no resultado final do julgamento prolatado no Recurso Especial nos autos do PA nº 16682.720584/2012-93, o voto de qualidade proferido pelo Conselheiro Presidente através do acórdão nº 9303-004.646 constante do PA nº 16682.720584/2012-93, aplicando na espécie o princípio “*in dubio pro contribuinte*”<sup>57</sup>.

**d) MS nº 1007189-70.2016.4.01.3400, 22ª Vara Federal Cível da SJDF:**

Ao contrário do que alega a autoridade impetrada, a autora não questiona a constitucionalidade de lei em abstrato, mas sim a interpretação dada ao art. 25, §9º do Decreto nº 70.235 pelo Fisco, que, como se explanará a seguir, é errônea e afronta a interpretação sistemática da legislação pertinente.

Na realidade, a previsão legal de voto de qualidade em caso de empate não significa que o Presidente do órgão julgador votará duas vezes em caso de empate, mas que, ainda não tendo votado o Presidente e tendo ocorrido o empate, deve-se buscar colher seu voto, não sendo aplicável o entendimento do art. 112, inciso II, do CTN, segundo o qual “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (...)”.

Por outro lado, os casos de empate no julgamento em que já tenha sido colhido o voto do Presidente, a aplicação do art. 112, II, do CTN se torna imperativa, restando a controvérsia decidida em favor do contribuinte.

Isso decorre da consideração da formação paritária do CARF. Outra interpretação, conferindo voto duplo ao Presidente do órgão colegiado, beneficiaria a Administração Fazendária [uma vez que a “presidência do CARF será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional” (art. 11 do Regimento Interno do CARF)], ferindo também o princípio da isonomia; e contrariaria frontalmente a determinação expressa no art. 112, inciso II, do CTN, comando que tem como endereço notório a solução de conflitos interpretativos em julgamentos nos quais há dúvida, devendo permear tanto o voto individual do julgador, quanto a decisão coletiva, por ser verdadeira norma-princípio.

(...)

---

<sup>57</sup> DISTRITO FEDERAL. Processo 1019859-09.2017.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrante: Xerox Comércio e Indústria Ltda. Impetrado: Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Juiz: Adverci Rates Mendes de Abreu. Brasília, 2018. **Lex:** Sentença, 20. Vara Federal Cível da SJDF. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/139038074/trf-1-sjdf-06-03-2017-pg-114?ref=topic-lawsuit>. Acesso em: 12 out. 2019. (grifo nosso).

Conclui-se, portanto, que o empate em julgamento proferido por órgão fiscal paritário não pode ser resolvido por voto dúplice do Presidente, mas pela aplicação do art. 112, II, do CTN, interpretando a dúvida razoável surgida pelo empate em favor do contribuinte, motivo pelo qual o voto dúplice deve ser anulado.

Diante do exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA** para anular o voto de qualidade proferido no julgamento do acórdão nº 9101-002.202, referente ao processo administrativo nº 19740.000090/2006-05, devendo, nesse caso, o empate no julgamento ser resolvido em favor do contribuinte/embargante, em consonância com o artigo 112 do CTN<sup>58</sup>.

Desse modo, o Poder Judiciário interfere diretamente no julgamento do CARF revertendo o resultado do julgamento desfavorável ao contribuinte, seja determinando novo julgamento sem a utilização do voto de qualidade, seja tornando-o favorável ao desconsiderar o voto de qualidade e entender que o empate ocorrido no julgamento resulta em decisão favorável ao contribuinte.

Já as decisões desfavoráveis aos contribuintes, que entenderam pela possibilidade do voto de qualidade do CARF, geralmente se baseiam no princípio da legalidade, tendo em vista que há previsão legal para sua aplicação, constante do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972.

Por fim, destaca-se que essa controvérsia quanto ao voto de qualidade do CARF deve ser definitivamente decidida pelo STF, tendo em vista que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ajuizou, em 20.06.2017, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.731 para declarar a inconstitucionalidade da seguinte parte dispositiva do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72: “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”<sup>59</sup>.

Além da inconstitucionalidade do trecho do dispositivo legal, também foi requerido na ADI nº 5.731 que seja alterado o critério de desempate nos julgamentos do CARF, em observância da regra contida no art. 112 do CTN, devendo ser

---

<sup>58</sup> DISTRITO FEDERAL. Processo 1007189-70.2016.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrado: Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Brasília, 2018. **Lex**: Sentença, 22. Vara Federal Cível da SJDF. (grifo nosso).

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5583**, de 25 de agosto de 2016. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimado: Presidente da República. Relator: ministro Marco Aurelio. Brasília, 2016. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5038101>. Acesso em: 12 out. 2019.

aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte no caso de empate ou, caso assim não se entenda, que sejam excluídas as penalidades aplicadas no caso.

Para verificar-se os fundamentos e maiores detalhes da ADI nº 5.731, cumpre transcrever os seguintes trechos da inicial, bem como do pedido formulado:

A presente Ação Direta de Inconstitucionalidade tem por objeto a análise, por parte desta Suprema Corte, da expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, cuja redação foi conferida pela Lei Federal n. 11.941/2009.

Essa regra estabelece que, sobrevindo empate nos julgamentos levados a efeito no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (quer seja em suas Turmas Ordinárias, quer seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF), o voto do Presidente – que vota ordinariamente em qualquer julgamento – prevalece (voto de qualidade).

(...)

Ocorre que, em afronta a princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e, inclusive, em contrariedade às finalidades institucionais do próprio Conselho, o dispositivo impugnado confere ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Assim, valendo-se desta prerrogativa, os Presidentes de Turma (necessariamente representantes da Fazenda Nacional) têm proferido voto e, em um segundo momento, revertido o resultado do julgamento com novo voto (outro), quase sempre em desfavor dos contribuintes.

(...)

Ao adotar a sistemática de voto duplo para o não provimento de recurso interposto pelo contribuinte ou provimento de recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, o tribunal administrativo deixa de atender aos 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.

(...)

Em hipótese de empate no julgamento, deve prevalecer o princípio do *in dubio* pro contribuinte disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que diretriz de aplicabilidade de todas as normas sancionatórias no campo do Direito Tributário.

Em outras palavras, na medida em que o dispositivo indicado como inconstitucional segue critério radicalmente diverso daquele do artigo 112 do CTN, ou seja, lei ordinária em confronto com lei complementar, o que se tem é uma clara inconstitucionalidade também nesse aspecto, uma vez que se trata de uma lei ordinária ingressando em âmbito temático de lei complementar.

(...)

O voto de qualidade, enfim, tem pertinência nas situações em que, não tendo votado o Presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. A não ser assim, o Presidente das Turmas terá um poder indevido, o que afronta o princípio constitucional da isonomia entre os conselheiros.

(...)

Portanto, tem-se que a norma ora impugnada se mostra incompatível com as diretrizes jurídicas estabelecidas na Constituição Federal, visto que demasiadamente desproporcional e violadora do princípio da isonomia, além de sua inconstitucionalidade formal, porquanto em desconformidade com a solução preconizada pelo artigo 112 do CTN em situações tais.

(...)

Pelo exposto, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil requer:

a) de início, a concessão, por meio de decisão monocrática e sem a intimação dos interessados, de medida cautelar para suspensão da eficácia da norma impugnada nos termos do art. 10, § 3º, da Lei n. 9.868/1999, a ser, oportunamente, submetida ao crivo do Plenário, de modo que, como critério de desempate dos julgamentos realizados no CARF, seja aplicada a regra estabelecida no art. 112 do CTN, nos seguintes termos:

(a.1) havendo dúvida acerca da solução a ser proferida ao caso concreto, tanto que identificada a dúvida pelo empate e vedado o voto de qualidade do Presidente, que prevaleça a interpretação mais favorável ao contribuinte ou, caso assim não se entenda,

(a.2) sejam afastadas as penalidades aplicáveis ao crédito tributário, ou seja, a multa de ofício ou multas regulamentares da mesma jaez, já que não se pode falar, em casos tais, em punição do contribuinte, que é o objetivo desse tipo de multa;

(...)

d) ao final, a PROCEDÊNCIA DO PEDIDO DE MÉRITO para que seja declarada a INCONSTITUCIONALIDADE da expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, com redação conferida pela Lei n. 11.941/2009, aplicando-se, em caso de empate, a regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN, conforme toda fundamentação explicitada ao longo desta inicial, nos seguintes termos:

(d.1) havendo dúvida acerca da solução a ser proferida ao caso concreto, tanto que identificada a dúvida pelo empate, vedado o voto de qualidade do Presidente, que prevaleça a interpretação mais favorável ao contribuinte, ou, caso assim não se entenda;

(d.2) sejam afastadas as penalidades aplicáveis ao crédito tributário, ou seja, a multa de ofício ou multas regulamentares da mesma jaez,

já que não se pode falar, em casos tais, em punição do contribuinte, que é o objetivo desse tipo de multa. (...).<sup>60</sup>

Os argumentos utilizados pelo Conselho Federal da OAB utilizados na referida ADI nº 5.731 foram perfeitamente resumidos na já citada obra de Fábio Martins de Andrade:

O pedido que o CFOAB formula traz como fundamento a violação aos princípios da isonomia, razoabilidade de proporcionalidade (*sic* “art. 5º, LXXVIII da CF/88”), “na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento”. Além disso, adiciona como inconstitucionalidade formal a violação ao art. 112 do CTN, com invasão de competência outorgada à Lei Complementar (art. 146, inciso III, alínea ‘b’, da CF) e a consequente aplicação do princípio “*in dubio pro contribuinte*” (cf. petição inicial da ADI 5.731).

(...)

Verifico que a petição inicial da ADI 5.731 adotou uma compreensão rigorosamente minimalista em torno dos possíveis argumentos que poderiam ser expendidos contra o espúrio voto duplo no âmbito do CARF, na medida em que se limitou a registrar a violação aos princípios da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade, como também da reserva de lei complementar.

Contudo, deixou de mencionar as violações flagrantes e frontais aos princípios democrático, da celeridade (e da garantia da razoável duração do processo), da moralidade administrativa, da menor oneração ao contribuinte, bem como da garantia do devido processo legal e (a) o princípio do juiz natural, (b) os seus subprincípios da imparcialidade, colegialidade e motivação das decisões, e (c) o dever de imparcialidade e a ideia de processo justo<sup>61</sup>.

A referida ADI nº 5.731 foi distribuída para o relator Ministro Gilmar Mendes, tendo sido adotado o rito abreviado previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99 e já foram apresentadas manifestações do Senado Federal, da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) e da Advocacia Geral da União (AGU), todas no sentido da improcedência do pedido formulado na ADI em questão.

---

<sup>60</sup> BRASIL, 2016.

<sup>61</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Direito tributário**: a advocacia no STF em temas estratégicos. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2018, p. 156-159.

A Procuradoria-Geral da República (PGR), inclusive, em 25 de março de 2019, emitiu o Parecer nº 442<sup>62</sup>, afirmando que não cabe ao STF julgar o caso, uma vez que o órgão não tem função legislativa. Além disso, a PGR defende que o voto de qualidade é um mecanismo de desempate que não afronta os princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por sua vez, atendendo a pleito da União, em 14.06.2019, o Ministro do STF Luiz Fux, na Suspensão de Segurança nº 5.282, concedeu uma medida cautelar para suspender a execução de uma sentença que determinou novo julgamento no CARF de um caso definido por meio do voto de qualidade.

O julgamento em específico envolvia a empresa Whirlpool S.A., detentora das marcas Brastemp e Consul, discutindo a tributação por IRPJ e CSLL de valores de crédito-prêmio de IPI na ordem de 1,8 bilhões. Na ocasião do julgamento administrativo, o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional foi decidido por voto de qualidade.

A controvérsia alegada no pleito do contribuinte era de que o paradigma apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) não obedeceu a previsão do Regimento Interno do CARF<sup>63</sup>. Ou seja, em caso de não conhecimento, teria se tornado definitiva a decisão do próprio CARF em segunda instância favorável à empresa.

A motivação da decisão, de acordo com o ministro Fux, baseou-se na previsão legal do voto de qualidade e no possível abalo à ordem pública, o que retrata o viés econômico da decisão:

Destaque-se que a matéria é objeto de previsão específica do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e que foi recepcionada pela ordem jurídica vigente com status normativo de lei, tanto que as alterações supervenientes por que passou foram todas promovidas por atos normativos com essa

---

<sup>62</sup> BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer nº 442**, 25 de março de 2019. Pedido de medida cautelar, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra expressão contida no art. 25-§ 9º do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, com redação dada pelo art. 25 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Brasília, 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339792439&ext=.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

<sup>63</sup> A CSRF tem por objetivo unificar a jurisprudência do conselho. Para isso, ao recorrerem, as partes interessadas devem provar que existem situações nas quais o tribunal analisou caso idêntico ao seu, tendo proferido entendimento diametralmente oposto.

hierarquia legal. Nesse sentido, o art. 25, § 9º, do Decreto, conforme redação que lhe atribuiu a Lei nº 11.941/2009, assevera que “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” (sem grifos no original). Trata-se, portanto, de previsão normativa expressa, cuja modificação por decisão judicial ainda não transitada em julgado pode revelar sérios riscos à sustentação da ordem pública administrativa e tributária.

Dessa forma, ao inovar na forma de funcionamento de órgão administrativo, a decisão ora questionada acaba por implicar potencial abalo à ordem pública, mais concretamente evidenciada pela alteração da ordem administrativa de funcionamento das instituições e de órgão relevante da estrutura do Poder Executivo.

(...)

De outro lado, há que se considerar que a decisão questionada e liminarmente já suspensa revela possível impacto substancial à economia pública, eis que, segundo informa a requerente, o recurso administrativo cujo julgamento foi anulado relaciona-se a crédito tributário no valor de R\$ 1.861.457.432,59 (um bilhão, oitocentos e sessenta e um milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e trinta e dois reais e cinquenta e nove centavos). Com efeito, ainda que a decisão judicial questionada não represente prejuízo direto na perda de tal valor, a possibilidade de suspensão da exigibilidade desse crédito por alteração judicial da norma de regência do funcionamento de órgão administrativo pode impactar sobremaneira a ordem econômica, mercê da magnitude do valor sobre o qual se controverte. Em todo caso, ainda que se trate de impactos econômicos indiretos ou diferidos, é de rigor sua suspensão até o trânsito em julgado da decisão judicial ora impugnada, como medida de destinada à tutela da ordem e da economia públicas, contracautelarmente tuteladas. Outrossim, o indicado abalo à ordem pública administrativa e à ordem econômica reforça-se pelo possível e provável efeito multiplicador que a medida judicial questionada pode suscitar, eis que, segundo noticia a Fazenda Pública, há “mais de 60 processos onde se discute a legitimidade do voto de qualidade no CARF”. Dessa forma, segundo os dados apresentados pela requerente, os reflexos econômicos, ainda que indiretos, de decisões como a ora questionada poderiam alcançar valores superiores a R\$ 25 bilhões, com potencial significativo a abalar a própria programação orçamentária e financeira da União. Destarte, na espécie, o efeito multiplicador se revela presente pelo risco de proliferação de demandas idênticas, haja vista a existência de inúmeros outros contribuintes em situação análoga à dos impetrantes. Com efeito, trata-se de fundamento apto a ensejar a suspensão da medida judicial impugnada, na linha do que afirmam os já destacados precedentes do Plenário desta Corte.

(...)

Ex positis, ratificando a medida liminar concedida, julgo procedente o pedido formulado pela União para suspender a eficácia e a execução

da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 1005439-62.2018.4.01.3400, até o trânsito em julgado da referida ação. Indefiro, ainda, o pedido subsidiário deduzido pela interessada (Whirlpool S.A)<sup>64</sup>.

Dessa forma, embora já haja uma prévia da forma como o referido tribunal deve encarar a questão, deve-se aguardar o posicionamento do STF sobre o tema, tendo em vista que, pelo fato da discussão ser bem recente, embora existentes algumas ações judiciais sobre o assunto, ainda não há uma jurisprudência consolidada e posicionamento fortificado sobre o tema.

---

<sup>64</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Suspensão de Segurança 5.282 Distrito Federal**. Requerendo: Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Requerente: União. Whirlpool S.A.: Presidente da República. Relator: ministro Luiz Fux. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/liminar-fux-voto-qualidade-carf.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

## 6. PROPOSTAS E ALTERNATIVAS AO VOTO DE QUALIDADE

Deixando um pouco de lado os argumentos analisados nos capítulos anteriores, é necessário pensar também nas consequências que podem resultar dessa discussão.

Como visto, uma das questões existentes é a de que apenas o contribuinte tem a possibilidade de questionar o lançamento na esfera judicial, tendo em vista que a decisão final administrativa extingue definitivamente o crédito tributário.

Nesse passo, uma consequência, caso reconhecida a inconstitucionalidade do voto de qualidade no CARF, seria a Fazenda Nacional pleitear a alteração dessa sistemática, de modo a permitir que a Fazenda Nacional pudesse recorrer ao Judiciário para manter um lançamento cancelado na esfera administrativa, como visto no PL nº 6.064/2016.

No entanto, tal pleito seria descabido, considerando os conceitos expostos ao longo do trabalho, em especial de controle de legalidade do lançamento e da extinção do crédito tributário após decisão final administrativa, pois permitiria à Fazenda Nacional ingressar em juízo para discutir a validade de lançamento cancelado em procedimento realizado pela própria Administração Pública.

Não obstante, caso essa sistemática fosse alterada, o que se considera apenas para reflexão, a consequência seria um esvaziamento enorme da esfera administrativa, colocando em dúvida, inclusive, o futuro do CARF.

De fato, tanto essa discussão do voto de qualidade, assim como outras discussões sobre julgamentos realizados sem composição paritária ou durante a vigência da Medida Provisória nº 765/2016<sup>65</sup>, que instituiu o bônus de eficiência aos auditores fiscais, acaba por trazer à tona o questionamento sobre o futuro do CARF.

Dessa forma, é fundamental que se preze pelo futuro do CARF e pela manutenção de seu nível técnico para não correr o risco de se esvaziar a

---

<sup>65</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Medida Provisória nº 765**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a remuneração de servidores de ex-Territórios e de servidores públicos federais; reorganiza cargos e carreiras, estabelece regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões, e dá outras providências. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2016/medidaprovisoria-765-29-dezembro-2016-784159-norma-pe.html>. Acesso em: 12 out. 2019.

importância da discussão na esfera administrativa, que tem grandes vantagens, entre elas a gratuidade da discussão, a desnecessidade de constituição de advogado e a simplificação do processo fiscal.

Exatamente essa importância do processo administrativo fiscal e do próprio CARF é que leva à análise de propostas alternativas que possam resolver a discussão sem interferir no funcionamento do CARF e, possivelmente, até mesmo melhorar o modo atual de atuação.

Como visto, o CARF passou por uma grande reestruturação após a deflagração da Operação Zelotes. Nesse período, em que os julgamentos ficaram suspensos, foi aberta a possibilidade de participação popular, por meio do envio de sugestões e propostas quanto ao novo regimento interno que estava em discussão.

Dentre essas propostas, uma que merece destaque foi a sugestão de se alterar o dispositivo do voto de qualidade para retirar a competência do presidente da turma e deslocá-la ao relator do caso<sup>66</sup>.

Essa proposta é interessante no sentido de que seria um meio termo entre o voto de desempate conferido ao representante da Fazenda Nacional e o pleito de julgamento favorável ao contribuinte no caso de empate da votação, porque, a distribuição e o sorteio dos processos no CARF acontece de forma aleatória e inquestionável por meio de programa específico, respeitadas as competências de cada seção de julgamento, como visto anteriormente.

Sendo assim, há casos que estão sob a relatoria de conselheiros representantes dos contribuintes e outros sob a relatoria de conselheiros representantes da Fazenda Nacional, inclusive do próprio presidente da turma.

Assim, por vezes o voto de qualidade caberia a um representante dos contribuintes e, em outros casos, seria proferido pelo representante da Fazenda Nacional, a depender da representação do relator do processo.

Além de parecer uma solução justa, essa proposta é muito benéfica também, porque atribui o voto de desempate justamente ao julgador que melhor estudou o caso, em razão da incumbência da relatoria, e, portanto, que tem mais propriedade para se pronunciar sobre a matéria em discussão.

---

<sup>66</sup> ANDRADE, op. cit., p. 154.

Não obstante, essa sugestão, que a meu ver, é a mais interessante e lógica, não foi aprovada pelo CARF.

Outra sugestão, como vista nos PLVs 10 e 23, ambos de 2017, é a de que, no caso de empate no julgamento, dever-se-ia, pelo menos, excluir as multas e penalidades do caso, também em atendimento ao já citado art. 112 do CTN.

Outra possibilidade, decorrente de análise do modelo de outros tribunais administrativos, seria adotar o funcionamento do já mencionado tribunal administrativo estadual de São Paulo, TIT, cuja composição também é paritária e o voto de qualidade é de competência do presidente.<sup>67</sup>

Cabe ressaltar que o voto do presidente do TIT também consiste em voto duplo, pois além do voto ordinário, o presidente tem o voto de desempate do julgamento.

A grande diferença é que no TIT, não há o requisito de ser representante fazendário para ocupar o cargo de presidente, portanto o voto de qualidade poderia ser proferido por representante dos contribuintes ou fazendário, a depender da representação do presidente da turma.

Outra ideia ventilada é a alteração na composição do CARF, que deixaria de possuir a composição paritária e os julgadores passariam a ser concursados.

Nessa hipótese, embora possa parecer, a princípio, que há um prejuízo em se acabar com a composição paritária do CARF, que lhe é ínsita e essencial para os debates tão importantes existentes nos julgamentos, em contrapartida os julgadores concursados, assim como ocorre no judiciário, não teriam representação (seja da Fazenda Nacional ou dos contribuintes), o que garantiria a isonomia e a isenção dos julgadores e, conseqüentemente, do próprio CARF.

Cabe destacar também que, nesse caso, seria fundamental que o concurso fosse altamente especializado em Direito Tributário, de modo a se manter o alto nível intelectual que sempre foi característico do CARF.

Por fim, também merece destaque a proposta do jurista Roberto Duque Estrada no sentido de permitir aos contribuintes ingressarem com ação anulatória,

---

<sup>67</sup> SCAFF, op. cit., p. 27-28.

com suspensão da exigibilidade, questionando a legalidade do crédito tributário, no caso de auto de infração mantido pelo voto de qualidade<sup>68</sup>.

Nesse caso, não haveria alterações na esfera administrativa e nem interferência no julgamento do CARF, mas apenas uma espécie de benefício ao contribuinte quando do ingresso na esfera judicial para discutir o crédito tributário que foi mantido pelo CARF em julgamento decidido pelo voto de qualidade.

Essa proposta, pelo fato de não interferir na sistemática do julgamento do CARF e preservar a discussão na esfera administrativa, também parece interessante, juntamente com a já mencionada sugestão de se transferir o voto de desempate para o relator do processo.

---

<sup>68</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. Decisões do Carf em que houver empate devem ser julgadas pró-contribuinte. **Revista Conjur**, São Paulo, 24 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultor-tributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>. Acesso em: 12 out. 2019.

## CONCLUSÃO

Como visto na abordagem realizada no presente trabalho, há argumentos tanto pela ilegalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF quanto pela sua legalidade.

A introdução feita com alguns conceitos de Direito Tributário foi essencial para essa análise, pois permitiu um melhor entendimento sobre o processo administrativo fiscal e a importância do julgamento do CARF e, conseqüentemente, do voto de qualidade.

Dentre os argumentos existentes no sentido da inconstitucionalidade do voto de qualidade, o principal deles é o disposto no art. 112 do CTN e o abordado princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Nesse passo, inclusive pelo próprio conceito histórico do voto de minerva, o pleito dos contribuintes é no sentido de que o voto de desempate deve ser sempre em favor do acusado, no caso, o contribuinte.

Isso porque, o art. 112 do CTN dispõe que quando houver dúvida na aplicação da lei tributária, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado.

Já em relação aos argumentos pela legalidade do voto de qualidade do CARF, inicialmente destaca-se a própria previsão legal existente quanto à sua aplicação e também o conceito de controle da legalidade do lançamento, o qual é de competência da própria Administração Pública.

Além disso, foi trazida à reflexão a tramitação de alterações legislativas, bem como a jurisprudência atual sobre essa questão, que embora tenha tido um número expressivo de ações, ainda tem uma discussão recente sem um posicionamento consolidado.

De qualquer forma, com a previsão de inclusão em pauta do PL nº 6.064 e o ajuizamento da ADI nº 5.731 pela OAB questionando a constitucionalidade do dispositivo que prevê o voto de qualidade (art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72), essa matéria, em breve, terá o pronunciamento definitivo.

Por fim, ao analisar as propostas alternativas possíveis, foi possível verificar que há soluções interessantes, especialmente a ideia de se transferir a competência do voto de qualidade para o relator do processo, que poderia ser representante dos contribuintes ou da Fazenda Nacional, e também o conselheiro que melhor estudou o caso.

No entanto, essa controvérsia não será resolvida facilmente com uma solução intermediária e, assim como outras discussões que já tiveram lugar no âmbito dos julgamentos do CARF, fica a reflexão final do trabalho sobre a importância e o futuro do próprio CARF e do processo administrativo tributário.

Qual futuro queremos para o processo administrativo fiscal?

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. **Direito tributário: a advocacia no STF em temas estratégicos**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC**, São Paulo, n. 16, 2009. Disponível em: <http://www.ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Medida Provisória nº 765**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a remuneração de servidores de ex-Territórios e de servidores públicos federais; reorganiza cargos e carreiras, estabelece regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões, e dá outras providências. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2016/medidaprovisoria-765-29-dezembro-2016-784159-norma-pe.html>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei de Conversão nº 10**, de 3 de maio de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à Procuradoria-Geral Federal e às autarquias e fundações públicas federais e dá outras providências. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2136729>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei de Conversão nº 23**, 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2017. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:C1-3wUEEicYJ:legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento%3Fdm%3D5396458+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 6.064**, de 30 de agosto de 2016. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que "Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências", para extinguir o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2110223>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 9.935**, 3 de abril de 2018. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para dispor sobre os casos de empate no processo administrativo fiscal, e a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, para dispor sobre a suspensão da prescrição punitiva. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1648379&filename=PL+9935/2018](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1648379&filename=PL+9935/2018). Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 1972. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm). Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm). Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória nº 766**, de 4 de janeiro de 2017. Instituiu o Programa de Regularização Tributária (PRT) perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm). Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória nº 783**, de 31 de maio de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm). Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer nº 442**, 25 de março de 2019. Pedido de medida cautelar, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra expressão contida no art. 25-§ 9º do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, com redação dada pelo art. 25 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Brasília, 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339792439&ext=.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Portaria MF nº 63**, de 9 de fevereiro de 2017. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Brasília, 2017. DOU 10/02/2017, seção 1, página 12. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80371&visao=compilado>. Acesso em: 8 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Portaria MF nº 343**, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. DOU 10/06/2015, seção 1, pág. 14. Brasília, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007>. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5583**, de 25 de agosto de 2016. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimado: Presidente da República. Relator: ministro Marco Aurelio. Brasília, 2016. Disponível

em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5038101>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Suspensão de Segurança 5.282 Distrito Federal**. Requerendo: Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Requerente: União. Whirlpool S.A.: Presidente da República. Relator: ministro Luiz Fux. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/liminar-fux-voto-qualidade-carf.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1 Turma). Recurso Especial nº 966930 DF 2007/0156633-6. Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce – CVRD. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Relatora: ministra Eliana Calmon **Lex**: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Brasília, 2007. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/13816/recurso-especial-resp-966930-df-2007-0156633-6/inteiro-teor-100023145?ref=juris-tabs>. Acesso em: 8 out. 2019.

BRIGAGÃO, Gustavo. Decisões do Carf em que houver empate devem ser julgadas pró-contribuinte. **Revista Conjur**, São Paulo, 24 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultor-tributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>. Acesso em: 12 out. 2019.

CADE. **Regimento Interno**. Brasília, [2018]. Disponível em: [http://www.cade.gov.br/assuntos/normas-e-legislacao/copy\\_of\\_regimento-interno/regimento-interno-consolidado.pdf](http://www.cade.gov.br/assuntos/normas-e-legislacao/copy_of_regimento-interno/regimento-interno-consolidado.pdf). Acesso em: 12 out. 2019.

CARDOSO JÚNIOR, Newton. **Parecer (CN) nº 01/2017**. Da COMISSÃO MISTA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 766, DE 2017, sobre o processo Medida Provisória nº 766, de 2017, que Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. P. 13. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5280088&ts=1567529525464&disposition=inline>. Acesso em: 12 out. 2019.

CARF. **Relatório decisões do CARF**: janeiro a dezembro de 2016. Brasília, jun. 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 212, maio, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Gabriela. Contribuinte em desvantagem: em dois anos, 71% dos votos de qualidade do Carf foram a favor da Receita. **Revista Conjur**, São Paulo, 13 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-13/71-votos-qualidade-carf-sao-favor-receita>. Acesso em: 15 out. 2019.

COSTA RICA. Ley nº 6.227, de 2 de mayo de 1978. In: PERLINGEIRO, Ricardo (Coord.). **Procedimento Administrativo e Processo Administrativo Latino-Americanos**: Compilação de Lei Nacionais. Rio de Janeiro: EMARF, 2017, p. 693.

ENTENDA a Operação Zelotes da Polícia Federal. **Jornal Folha de S. Paulo**, São Paulo, 31 mai. 2016. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>. Acesso em: 10 out. 2019.

DISTRITO FEDERAL. Processo 1001136-39.2017.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrante: Delta Air Lines Inc. Impetrado: Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Juiz: Edna Marcia Silva Medeiros Ramos. Brasília, 2017. **Lex**: 13. Vara Federal Cível da SJDF. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/139038074/trf-1-sjdf-06-03-2017-pg-114?ref=topic-lawsuit>. Acesso em: 12 out. 2019.

DISTRITO FEDERAL. Processo 1009633-76.2016.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrante: American Airlines. Impetrado: Conselheiro Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Juiz: Renato C. Borelli. Brasília, 2018. **Lex**: Sentença da 20 Vara Federal Cível da SJDF. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/3/art20180316-08.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

DISTRITO FEDERAL. Processo 1019859-09.2017.4.01.3400. Mandado de Segurança. Impetrante: Xerox Comércio e Indústria Ltda. Impetrado: Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Juiz: Adverci Rates Mendes de Abreu. Brasília, 2018. **Lex**: Sentença, 20. Vara Federal Cível da SJDF. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/139038074/trf-1-sjdf-06-03-2017-pg-114?ref=topic-lawsuit>. Acesso em: 12 out. 2019.

EQUADOR. Decreto Ejectivo nº 2.428, de 18 de marzo de 2002. In: PERLINGEIRO, Ricardo (Coord.). **Procedimento Administrativo e Processo Administrativo Latino-Americanos**: Compilação de Lei Nacionais. Rio de Janeiro: EMARF, 2017, p. 887.

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

LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes. Observatório do Carf: o voto de qualidade em números. **Revista Jota**, São Paulo, 12 ago. 2016. Disponível em: <http://jota.uol.com.br/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros>. Acesso em: 15 out. 2019.

LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários. In: **Código Tributário Nacional: Análises e Reflexões** para mais 50 anos de vigência. São Paulo, Quartier Latin, 2016, p. 233-234.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2014.

MENDES, Guilherme. Nos últimos 2 anos, 7% dos casos foram decididos pelo voto de qualidade no Carf. **Revista Conjur**, São Paulo, 13 jun. 2019. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-decisoes-voto-de-qualidade-13062019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-decisoes-voto-de-qualidade-13062019). Acesso em: 15 out. 2019.

MÉXICO. Ley de 6 de diciembre de 2007. In: PERLINGEIRO, Ricardo (Coord.). **Procedimento Administrativo e Processo Administrativo Latino-Americanos: Compilação de Lei Nacionais**. Rio de Janeiro: EMARF, 2017, p. 1.166.

ROVER, Tadeu. Desempate polêmico: cerca de 70 ações discutem no Judiciário voto de qualidade no Carf. **Revista Conjur**, São Paulo, 13 abr. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-aco-es-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 12 out. 2019.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 90, nov/dez, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. In Dubio pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativo-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, jan. 2014.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.