

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JOÃO VITOR GOMES DE BRITO

O FIM DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF

Análise do art. 28 da Lei 13.988/2020 à luz do *in dubio pro contribuinte*

São Paulo

2021

JOÃO VITOR GOMES DE BRITO

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: RANGEL PERRUCCI FIORIN

São Paulo

2021

JOÃO VITOR GOMES DE BRITO

O FIM DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF

Análise do art. 28 da Lei 13.988/2020 à luz do *in dubio pro contribuinte*

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Rangel Perrucci Fiorin:

Examinador(a):

Examinador(a):

À Sueli Gomes Magalhães, razão de tudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha mãe, a quem dediquei o presente trabalho, por todo amor e carinho ao longo de toda minha vida. Nenhuma palavra sequer seria capaz de extrair o amor que sinto por você.

Ao meu pai, exemplo de homem que espero, um dia, ser. Símbolo de dignidade e honestidade. Base e estrutura de toda uma família, que, mesmo nos momentos mais difíceis, sempre trouxe consigo uma simplicidade e alegria para vida.

À minha irmã, meu exemplo de perseverança e foco. Quem eu me espelhei para chegar até aqui e quem me deu todo apoio do mundo nessa jornada. Nos entendemos do nosso jeito e isso só reforça o grande amor que sinto por você.

À Gabriela Simidamore Ferreira, meu bem. Como sou grato por ter você em minha vida. Espero que nosso amor dure uma eternidade, ou melhor, mais que a eternidade. Agradeço, também, à toda sua família, pela acolhida que tive nesses últimos anos.

Não poderia deixar de agradecer meus amigos, irmãos, Rafael Rojas e Natã Barros, que estiveram comigo ao longo desses últimos cinco anos, partilhando de ótimos momentos.

Agradeço, também, à família Adalberto Calil Advogados, que me deu todo suporte profissional nesses quase 5 anos de “casa”, além dos amigos que levarei para vida.

Por fim, agradeço ao Professor Rangel Perrucci, por toda orientação e auxílio na elaboração do presente trabalho.

O homem é essencialmente um ser social; com maior razão, pode-se dizer que é um ser familiar (João Paulo II).

RESUMO

A presente monografia tem como principal objetivo analisar os efeitos da lei que extinguiu o voto de qualidade no CARF à luz dos preceitos constitucionais e administrativos. O voto de qualidade, tal como era aplicado pelo principal tribunal administrativo federal do país, sempre foi muito criticado pelo fato dos presidentes das Turmas - sempre representantes da Fazenda Nacional -, em caso de empate no julgamento administrativo, deter o direito de exercer novamente seu voto. Apesar das profundas críticas que, durante anos, a modalidade em questão sofreu, inclusive sendo objeto de ações diretas de inconstitucionalidade, apenas com ato regular do Poder Legislativo (art. 28 da Lei 13.988/2020), restou modificado o procedimento aplicável quando do empate no julgamento de recursos administrativos. À vista disso, nos termos da modificação da lei, o empate no âmbito do Conselho deverá ser resolvido de forma favorável aos contribuintes, em atenção ao *in dubio pro contribuinte*. Outrossim, o presente trabalho irá analisar todas as consequências jurídicas do dispositivo em questão, tal como (i) a extensão do fim do voto de qualidade para todos os casos julgados pelo CARF; (ii) os efeitos retroativos para os casos já julgados pelo tribunal administrativo, bem como sua aplicação imediata para processos em andamento; e (iii) analisar a constitucionalidade de sua inserção; dentre outros. Nessa toada, será feita uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, buscando a maior proximidade da norma com os princípios basilares citados, para fins de maior segurança jurídica quanto à sua aplicação.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal Federal. Fim do voto de qualidade. CARF. Retroatividade. Constitucionalidade.

ABSTRACT

The main objective of this monograph is to analyze the effects of the law that extinguished the quality vote in CARF in the light of constitutional and administrative precepts. The casting vote, as applied by the main federal administrative court in the country, has always been criticized for the fact that the presidents of the Classes - always representatives of the National Treasury -, in the event of a tie in the administrative judgment, hold the right to cast their vote again. Despite the profound criticism that, for years, the modality in question suffered, including being the object of direct actions of unconstitutionality, only with a regular act of the Legislative Power (Article 28 of Law 13.988 /2020), the procedure applicable when the tie was modified in the judgment of administrative appeals. In view of this, under the terms of the modification of the law, the tie within the scope of the Council should be resolved in a favorable way to taxpayers, in consideration of *in dubio pro* contributor. Furthermore, the present work will analyze all the legal.

Key Word: Federal Tax Administrative Procedure. End of quality vote. CARF. Retroactivity. Constitutionality.

Lista de abreviaturas

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art. – Artigo
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF – Constituição Federal
Cide - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC – Código de Processo Civil
CPP – Código de Processo Penal
CSLL – Contribuição Social Sobre Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
EC – Emenda Constitucional
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
IPI – Imposto sobre os Produtos Industrializados
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ITR – Imposto Territorial Rural
LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
ME – Ministério da Economia
MF – Ministério da Fazenda
MP – Medida Provisória
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
PAF – Processo Administrativo Fiscal
PIS – Programa Integração Social
PLV – Projeto de Lei de Conversão
RE – Recurso Extraordinário
REsp – Recurso Especial
RICARF – Regimento Interno do CARF
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SEU SISTEMA PRINCIPIOLÓGICO	14
2.1. ASPECTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO	14
2.2. RETROSPECTO HISTÓRICO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NO BRASIL E NOÇÕES PRELIMINARES DO VOTO DE QUALIDADE	15
2.3. PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	19
2.4. PRINCIPAIS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL	21
2.5. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS, COM EXCLUSIVIDADE, AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS	24
3. DA ESTRUTURAÇÃO DO CARF E O EXTINTO VOTO DE QUALIDADE	31
3.1. DA DISPOSIÇÃO DO CARF	31
3.2. CONCEITO DO <i>IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE</i> E <i>IN DUBIO PRO FISCO</i>	32
3.3. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE	35
3.4. EFEITOS ORÇAMENTÁRIOS E POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS DECORRENTES DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF	36
4. CONTEXTO CARF E PODER JUDICIÁRIO ANTES E DEPOIS DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE	39
4.1. ANÁLISE EMPÍRICA DOS DADOS DIVULGADOS PELO CARF SOBRE OS CASOS JULGADOS PELO VOTO DE QUALIDADE	39
4.2. POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS EM CASOS ENVOLVENDO O VOTO DE QUALIDADE JÁ JUDICIALIZADOS	42
5. ALTERAÇÃO DO ART. 19-E DA LEI 10.522/02 E SUAS CONSEQUÊNCIAS NOS CASOS JULGADOS PELO CARF	50
5.1. <i>MENS LEGIS</i> DA LEI 13.988/2020	50
5.2. ALCANCE DO ART. 28 DA LEI 13.988/20	53
6. DA RETROATIVIDADE DOS EFEITOS DO ART. 19-E, ALTERADO PELA LEI 13.988/20, À LUZ DO ART. 106 E 112 DO CTN	57
6.1. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DE EFEITOS <i>EX TUNC</i> À NORMA	57
6.2. CARÁTER INTERPRETATIVO DO ART. 19-E DA LEI 13.988/2020 E A EXTINÇÃO TOTAL DO VOTO DE QUALIDADE	57
6.3. RETROAÇÃO BENIGNA - JULGADOS PELO <i>IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE</i> ..	63
6.4. DA NATUREZA PROCESSUAL DA NORMA COM EFICÁCIA IMEDIATA	65
6.5. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL E O DEVER DA ADMINISTRAÇÃO DE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS	67
7. DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 28 DA LEI 13.988/20	69
7.1. DAS PRINCIPAIS ALEGAÇÕES PARA SUPOSTA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI EM QUESTÃO	69

7.2.	DA PERTINÊNCIA TEMÁTICA DO ART. 28 COM A MP 899/19	69
7.3.	DA NÃO USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA SOBRE O TEMA	72
7.4.	LEGALIDADE DA EMENDA AGLUTINATIVA PARA PROCESSO LEGISLATIVO	74
7.5.	DA COMPETÊNCIA DE LEI ORDINÁRIA PARA DISPOR SOBRE NORMAS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	75
7.6.	DA ILEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE	76
8.	CONCLUSÃO	78
9.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar e interpretar, à luz dos princípios basilares do Decreto nº 70.235/1972 (regência do processo administrativo fiscal federal) e em linha com os preceitos constitucionais, a sistemática e o alcance do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002.

O dispositivo em questão preleciona sobre a vedação do uso, por parte da presidência das turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), e, na atual sistemática, sempre representantes da Fazenda Nacional, de utilizar o chamado “voto de qualidade” ou simplesmente “voto duplo”, previsto no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, no caso de empate no julgamento de recursos administrativos federais.

Mesmo sendo legítima opção legislativa, o fim do voto de qualidade no CARF acabou por reacender um dos grandes debates na relação fisco-contribuinte, qual seja a constitucionalidade do voto em duplicidade, e tornou-se uma das primeiras grandes discussões tributárias virtuais no país, pois, com o início da pandemia do novo coronavírus, o mundo inteiro precisou se habituar às *lives* e ao chamado mundo digital.

Entretanto, a aplicação sem restrições do princípio do *in dubio pro contribuinte* no CARF, configurado pelo art. 28 da Lei 13.988/20, não durou muito, visto que o dispositivo legal em questão (i) sofreu severa restrição com a edição da Portaria nº 260/20, do Ministério da Economia, por meio do qual restou estabelecido que o voto de qualidade deveria continuar sendo utilizado em processos que envolvam responsabilidade tributária, questões de natureza processual, conversão do julgamento em diligência, ou mesmo no julgamento de embargos de declaração e de processos de compensação/restituição; e (ii) foi objeto de três ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 6.399, 6.403 e 6.415) propostas pelo procurador-geral da República, pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB) e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP), respectivamente, que não aceitam a opção legislativa de equiparar o fisco e o contribuinte no julgamento federal colegiado.

Nessa senda, será feita uma análise minuciosa da evolução doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, enfrentando os argumentos do Ministério da Economia, órgão integrante do Poder Executivo, de tentar restringir o alcance do dispositivo em questão, em manifesta afronta ao princípio da separação dos poderes, bem como os argumentos expostos nas ações diretas de inconstitucionalidade, em que buscaram os autores das supracitadas a não aplicação da norma por meio de declaração do Poder Judiciário.

Outra discussão que será direcionada no presente trabalho diz respeito à retroatividade da norma. No conjunto normativo pátrio já existem decisões judiciais, conforme será visto em tópico ulterior, que afirmam que a norma tem natureza exclusivamente processual e, portanto, apenas se aplicaria aos casos posteriores a sua edição. Por outro lado, existem posições no sentido de que a norma é uma regra híbrida, com característica predominante de direito material e com o condão de atribuir nova interpretação a legislação então vigente, razão pela qual se aplicaria a fatos pretéritos¹. As duas decisões encontram respaldo doutrinário, sendo, porém, analisado com afincos sua correta aplicação.

Não bastasse, não há, hoje, uma definição de como se deve aplicar a lei aos casos em andamento e nos casos encerrados pelo tribunal administrativo, bem como dos processos já judicializados.

O presente trabalho não tem o condão de esgotar vasto tema, que só terá uma luz a partir da análise, pelo Supremo Tribunal Federal, sobre a suposta inconstitucionalidade do artigo em questão. Mesmo com o julgamento do Egrégio Tribunal, ainda restarão dúvidas de como aplicar a norma.

Importante ressaltar, ainda, que mesmo que o Supremo declare a inconstitucionalidade da lei, isso será feito pelo mero procedimento que a norma foi inserida no âmbito jurídico, uma vez que o principal argumento material das ADI's, de que a norma gera prejuízo aos cofres públicos, não entra no âmbito jurídico, mas, sim, exclusivamente político, razão pela qual muito provavelmente existirá nova norma tratando do assunto, pois é um pleito muito antigo dos contribuintes.

Portanto, o objetivo do presente trabalho é analisar todos os aspectos acima mencionados, tendo como base os princípios gerais do processo administrativo fiscal federal, dos preceitos constitucionais, e, por fim, da análise detalhada da jurisprudência divergente formada até a data da presente escrita, buscando chegar a correta aplicação da lei em questão.

¹ Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/30/trf-nega-aplicacao-retroativa-de-lei-que-acabou-com-voto-de-qualidade.ghtml>> . Acesso em 23.03.2021.

2. PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SEU SISTEMA PRINCIPIOLÓGICO

2.1. ASPECTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo administrativo fiscal, como é conhecido, surgiu com o advento do estado de direito, na busca de preservar as garantias individuais dos contribuintes em uma sociedade, como os direitos fundamentais de cada cidadão em detrimento de estados totalitários. Nesse último, a vontade do Estado, via de regra, se sobrepõe aos direitos individuais, com práticas arbitrárias resultantes da confusão da figura do Estado com os interesses próprios de seus respectivos governantes, o que ocasiona injustiça e insegurança quanto aos tributos pagos ao estado e os atos por ele praticados.

Nessa toada, junto com o estado de direito, sobreveio uma maior participação e, conseqüentemente, preocupação dos cidadãos (contribuintes) para com o processo administrativo fiscal. É bem por isso que, nas lições de Sergio André Rocha:

“... O crescimento das atividades da Administração Pública, e o correspondente aumento das relações entre os cidadãos e o Estado, teve como reflexo a procedimentação da atividade estatal, com maior participação dos administrados na realização (procedimento administrativo) e controle (processo administrativo) dos atos administrativos.

Com efeito, uma vez que a atuação estatal passou a ter grandiosa importância na vida do homem moderno, este não poderia se quedar alijado da possibilidade de participar ou controlar a tomada de decisões nas hipóteses em que o agir estatal influencie, direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, a sua esfera de interesses.”²

Já no Brasil, o processo administrativo fiscal federal é conhecido por ser garantia constitucional conferida ao sujeito passivo de obrigações tributárias federais, tendo por objetivo questionar a legitimidade e legalidade de lançamentos tributários, bem como sua respectiva cobrança pelo Fisco.

O PAF foi instituído com a edição do Decreto nº 70.235/72, por expressa autorização do artigo 2º do Decreto-Lei nº 822/69, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, que delegou ao Poder Executivo competência para regulamentar “o processo administrativo de

² ROCHA, Sergio André, **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 36/37.

determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.”³.

Ademais, referida norma possui natureza constitucional, pois a Constituição Federal de 1988 acabou por recepcionar o Decreto nº 70.237/72 como lei ordinária, uma vez que não mais subsiste a delegação de competência ao órgão executivo para legislar sobre essa modalidade de processo, tal qual existia até a CF de 1977.

Outrossim, como garantia constitucional que é, o processo administrativo fiscal presta-se como garantia do patrimônio público e à efetividade do direito de proteção dos contribuintes (art. 5º, LIV e LV, da CF), permitindo o direito à ampla defesa ante qualquer acusação de descumprimento de leis tributárias, mediante provas e recursos, para controle da legalidade, bem como o exame da culpabilidade e da adequada motivação do que seja objeto do ato de lançamento tributário⁴.

2.2. RETROSPECTO HISTÓRICO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NO BRASIL E NOÇÕES PRELIMINARES DO VOTO DE QUALIDADE

Têm-se notícias de um processo administrativo fiscal no Brasil desde meados de 1791, quando foi criado, por deliberação de Marquês de Pombal, o Conselho da Fazenda, contendo características de um contencioso tributário.

Entretanto, no ano de 1831, o Conselho da Fazenda foi abolido por meio de lei, sendo todas as questões resolvidas exclusivamente no âmbito do Poder Judiciário, fato esse que perdurou até a Constituição Federal de 1946. Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen que “apenas com o advento da Constituição de 1967 e com redação dada pelas Emendas Constitucionais nº 1/1969 e 7/1977, é que a possibilidade de implementação de contencioso administrativo voltou a ser tratado em nível constitucional”⁵.

Considerando existente, à época, o regime militar, pode-se afirmar que houve importante avanço para com os direitos fundamentais dos contribuintes no âmbito do contencioso tributário, com a edição do Decreto nº 70.235/72, pois, a partir de sua publicação, os contribuintes passaram a ter garantias fundamentais que antes não lhes eram conferidas,

³ Artigo 2º: “O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”.

⁴ Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>>. Acesso em 23.03.2021.

⁵ PAULSEN Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA Ingrid Schroder, **Direito Processual Tributário. Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Editora Livraria do Advogado, pgs. 11/12.

como, por exemplo, a possibilidade do conhecimento das regras para uma atuação tributária, acarretando uma implícita atenção aos princípios da legalidade, devido processo legal e duplo grau de jurisdição.

O já mencionado Decreto 822/69, que conferiu ao Poder Executivo a possibilidade de regulamentar o processo administrativo fiscal, baixado pelo Ato Institucional n.º 5, ainda aboliu a necessidade de “garantia de instância” em esfera administrativa, pontuando que “independe de garantia de instância a interposição de recurso no processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários”⁶, considerando absoluto avanço para os contribuintes que passaram a ter direito de se defender sem despendar de parte, ou até, todo, de seus recursos financeiros para tal ato.

Muito embora a matéria geral a respeito do processo administrativo fiscal tenha ingressado no ordenamento jurídico por meio de mero decreto, que, sob a sistemática atual, não poderia ser o instrumento adequado para edição desse tipo de norma, existe entendimento pacífico de que o Decreto nº 70.235/72 tem força de lei ordinária, devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, em face de inexistência de “inconstitucionalidade formal superveniente no regime constitucional brasileiro, devendo-se verificar a compatibilidade constitucional do processo de produção do ato normativo com as regras previstas na Carta Política vigente à época de sua edição, com aplicação do princípio do *tempus regit actum*”⁷.

Deveras, verifica-se que tal legislação inovou o ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que impôs importantes medidas assegurando aos contribuintes garantias fundamentais na observância do lançamento e exigência do crédito tributário, englobando os princípios da segurança jurídica e legalidade nos atos da Administração Pública. Ainda, há que se notar que a Constituição vigente atribuiu ao processo administrativo garantia fundamental, vez que, além de ser importante na proteção do patrimônio do poder público, também defende a efetividade do direito de proteção dos contribuintes (art. 5º, LIV e LV, da CF), permitindo, com isso, ampla defesa quando questionados por supostos descumprimentos de obrigações tributárias.

Oportuno aqui transcrever o artigo e os incisos que tornam o processo administrativo fiscal uma garantia constitucional dos contribuintes, *verbis*:

⁶ Artigo 1º: “Independente de garantia de instância a interposição de recurso no processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais”.

⁷ BARROSO, Luís Roberto, **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**, 1999, pp. 83-87.

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...)”

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”.

Apesar das inovações e garantias trazidas à baila da legislação que rege o processo administrativo fiscal, o voto de qualidade (voto duplo), previsto no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72⁸, com redação estabelecida pela Lei nº 11.941/09, carregou com si, por mais de 10 anos, diversas críticas em razão do número extremamente reduzido de julgados favoráveis aos contribuintes quando aplicada a modalidade em questão.

Em estudo feito e publicado por Cristiane Leme, Eurico Marcos Diniz de Santi e Susy Gomes Hoffmann, no ano de 2016, os autores apresentaram estatística no sentido de que, no período analisado, o total dos votos de qualidade proferidos pelo órgão julgador foi favorável ao fisco, acrescentando que “os dados da pesquisa indicam que em TODOS os julgamentos de mérito das Turmas da CSRF que foram resolvidos pelo voto de qualidade, quem ganhou a disputa foi a Fazenda Nacional. Isso porque, mesmo nas decisões parciais a Fazenda restou vencedora já que os fundamentos da autuação foram mantidos, alterando-se apenas a base de cálculo para incidência dos valores exigidos”⁹.

Deveras, mesmo sendo de suma importância e relevância aos interesses dos sujeitos passivos de obrigações tributárias, a lei do PAF detinha, até meados de 2020, expressa previsão legal no sentido de que no empate de julgamento de recurso administrativo, restava ao Presidente das Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sempre representantes do Fisco, única e exclusivamente o direito de exercer o voto de qualidade, que foi objeto de diversas críticas pela comunidade acadêmica, pautadas na ofensa aos princípios da isonomia, segurança jurídica, paridade e outros acostados na Magna Carta.

Tanto assim é verdade que, no decorrer dos últimos anos, foram propostas inúmeras ações judiciais para afastar o voto de qualidade do órgão administrativo, na medida em que,

⁸ Referido dispositivo dispõe que “Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das chamadas 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, 1975).

⁹ LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Suzy Gomes. **Observatório do Carf: o voto de qualidade em números**. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016> > Acesso em 25 de novembro 2020.

posteriormente a estatística mencionada acima, e de acordo com números divulgados pelo próprio CARF, entre os anos de 2017 a 2019¹⁰, 71% das decisões que utilizaram do instrumento do voto de qualidade foram desfavoráveis aos contribuintes, dado esse que contribuiu para impressão de que o Conselho Administrativo utilizava de premissa inversa da contida na Constituição Federal (*in dubio pro reo*), pois a regra era: em caso de dúvida, o voto seria dado em favor do Fisco.

No acalorado debate sobre a constitucionalidade, ou não, do voto de qualidade (especialmente quanto à sua validade à luz dos princípios do processo administrativo fiscal), inclusive como objeto de ações diretas de inconstitucionalidade e também de discussão no Poder Legislativo sobre o tema, por meio dos projetos de Lei n.º 6064/2016 e 9935/2018, foi editada a Lei n.º 13.988/20 (convertida da Medida Provisória n.º 899/2019) que, dentre as tratativas a respeito do tema de transação tributária, restou inserido, no artigo 28, disposição que altera o artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2002, que resultou na extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF.

Tal fato teve como consequência a perda total de objeto das ADIs e dos Projetos de Lei supramencionados, sendo justificada pela adequação das regras do processo administrativo à luz dos princípios constitucionais regulamentadores.

À vista disso, não demorou muito para que a extinção do voto de qualidade fosse regulamentada pelo Ministério da Economia, órgão integrante do Governo Federal, liderado pelo Ministro Paulo Guedes, que dispôs, na Portaria 260/2020, que o voto de qualidade só deixou de ser aplicado para casos decorrentes de Auto de Infração¹¹ ou de notificação de lançamento, mantendo-os nos demais casos julgados pelo CARF. *In verbis*:

Art. 2º, § 1º O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.

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

I – aplicar-se-á exclusivamente:

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

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

II – não se aplica ao julgamento:

¹⁰ Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-jun-13/71-votos-qualidade-carf-sao-favor-receita>>. Acesso em 21.01.2021.

¹¹ Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110820>>. Acesso em 23.01.2021.

- a) de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência;
- b) dos embargos de declaração; e
- c) das demais espécies de processos de competência do CARF, ressalvada aquela prevista no §1º do art. 2º.

Pois bem, após o Poder Legislativo, no exercício de suas funções, extinguir o voto de qualidade sob a pretensa justificativa de equiparar o processo administrativo fiscal com os princípios gerais e basilares da Constituição da República, o Poder Executivo, por meio de Portaria, atenuou os efeitos da norma. Talvez pela atual conjuntura política/econômica vivida pelo país, agravada (e muito) pela pandemia da COVID-19, o Ministério da Economia resolveu restringir o alcance da norma para evitar um maior déficit orçamentário que certamente sofrerá a União com o fim do voto de qualidade.

À vista disso, como era de se esperar, ao invés da solução do problema visada pelo Poder Legislativo, a lei acabou por reacender acalorado debate sobre o voto de qualidade, agora na modalidade da inconstitucionalidade da lei que o extinguiu e dos reflexos de sua edição para os julgamentos extintos pelo voto de qualidade (retroação dos efeitos e se o voto de qualidade foi totalmente ou parcialmente extinto).

Ora, se enquanto vigente o voto de qualidade no CARF a discussão era pautada em sua constitucionalidade, a partir de agora já tramitam perante o Supremo Tribunal Federal ações que buscam declarar a inconstitucionalidade da lei que pôs fim ao voto de qualidade, ainda pendentes de julgamento.

2.3. PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Ainda preliminarmente, é importante tecer breves considerações a respeito da diferença entre processo e procedimento administrativo, ambos de vital importância para o correto funcionamento das atividades da Administração Pública, incluindo no âmbito das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

O processo administrativo é o meio pelo qual o Estado exerce suas funções, agindo imperativamente como poder público. Sua atuação decorre de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, com os quais se visa à obtenção de um ato final, o qual consubstanciará um agir da Administração que venha a intervir no exercício de direitos dos particulares por meio do controle de legalidade do ato administrativo¹², seja prévio ou ulterior a realização do ato,

¹² ROCHA. Op. cit. p. 65.

sendo, de tal sorte, de vital importância para o funcionamento do sistema tributário como um todo. Pode-se falar que os atos estatais sempre derivam de um processo decisório que, em um Estado de Direito, deve ser formalizado por intermédio de atos que se sucedem no tempo, visando a edição de um ato final. O processo é, portanto, o mecanismo por intermédio do qual o poder estatal se materializa em atos¹³.

Por outro lado, não se deve confundir com a figura do mero procedimento administrativo, que é espécie do gênero processo, sendo um conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos¹⁴, tendo por escopo apenas a maior eficiência da atividade administrativa, ou que, embora interferindo na esfera de direitos dos indivíduos, esteja sujeita ao controle de sua legalidade por intermédio de processo administrativo¹⁵. Em outras palavras, são as regras de como se deve tramitar um processo.

Enquanto o procedimento administrativo é regido apenas pelos princípios gerais que subordinam a Administração Pública, o processo inicia no momento em que o sujeito passivo se apresenta à fiscalização para discutir o tributo, momento pelo qual dá ensejo à aplicação dos princípios gerais ao devido processo legal em matéria tributária.

Nesse contexto, nas palavras de Hely Lopes Meirelles, o “processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; procedimento é o modo de realização do processo, o rito processual.”¹⁶

Inserindo uma concretude aos conceitos de processo e procedimento, são válidas as palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López sobre o assunto:

“O processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estadual. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão-somente à formalização da exigência fiscal. O segundo inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a negativa do direito pleiteado. A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e o do contraditório. Na verdade, a participação daqueles que serão afetados pelas decisões

¹³ Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/70086/processo-administrativo>>. Acesso em 21.03.2021.

¹⁴ *Ibidem*

¹⁵ ROCHA. Op. cit. p. 66.

¹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, 1998, p. 559.

implica a qualificação do procedimento como processo. A atividade procedimental, via de regra, procede a etapa contenciosa¹⁷.

Tendo sido feita a devida diferenciação, é possível entender que é assegurado ao contribuinte (sujeito passivo de determinada obrigação tributária) a garantia ao devido processo legal quanto ao processo em si, “quando do ato final da exigência fiscal praticado pelos órgãos com competência decisória da Administração Pública ao cabo da revisão do ato de exigência editado pela fiscalização.”¹⁸.

2.4. PRINCIPAIS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

Os princípios gerais do direito figuram como objetivos a serem alcançados para regular a vida em sociedade, através do pacto social. Tem-se, por conseguinte, que a observância dos princípios reguladores do direito é o meio pelo qual se busca alcançar uma proximidade com o mundo ideal. A definição de princípios gerais é bem atribuída por Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem princípio “é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico¹⁹”.

No entender geral, os princípios devem servir como parâmetro para todo um ordenamento jurídico, buscando máxima garantia aos interesses ao justo e social. E é por essa razão que para analisar o contexto da extinção do voto de qualidade no CARF e suas possíveis consequências retroativas, pende de análise os princípios informativos dos procedimentos e processos administrativos, identificando os fins que se pretende alcançar, bem como as regras que o concretizam. Seguindo nessa linha, primeiramente cumpre analisar os princípios comuns ao processo e procedimento administrativo.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

¹⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 75-76.

¹⁸ ROCHA, Op. cit. p. 394.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 230.

O Estado Democrático de Direito rege-se pelo princípio da legalidade. Em geral, o princípio da legalidade representa uma garantia contra atos arbitrários do Poder Público, na medida em que a lei é o instrumento válido para todos e quaisquer atos praticados pela Administração.

Dito isso, percebe-se que o princípio da legalidade é pautado que toda atividade do Poder Público deve-se encontrar submetida ao império da lei, não cabendo lugar a atos arbitrários.

Destaca Carlos Roberto de Siqueira Castro que “A Administração Pública ao atuar produz um ato jurídico típico – o ato administrativo, cuja característica mais essencial é a subordinação absoluta à lei. O princípio da legalidade funciona, aqui, como uma espécie de compensação das prerrogativas e privilégios inerentes à Administração. Faz com que, se se admitir a tese da soberania administrativa, seja ela não um poder de fato, sem limites, mas um poder jurídico, cuja legitimidade do exercício pode ser auferida e contestada”²⁰.

Nesse interregno, verifica-se que o princípio da legalidade para a Administração Pública possui grande diferença em relação aos outros ramos do direito. Enquanto que no âmbito do direito privado ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei, para a Administração Pública é obrigatório à estrita observância da lei, sendo que qualquer ato praticado senão em sua virtude será considerada afronta aos direitos basilares do cidadão²¹. Nesse sentido leciona José dos Santos Carvalho Filho:

“O princípio da legalidade é certamente a diretriz básica da conduta dos agentes da Administração. Significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Não o sendo, a atividade é ilícita. (...)”

O princípio “implica subordinação completa do administrador à lei. Todos os agentes públicos, desde o que lhe ocupe a cúspide até o mais modesto deles, devem ser instrumentos de fiel e dócil realização das finalidades normativas”. Na clássica e feliz comparação de HELY LOPES MEIRELLES, enquanto os indivíduos no campo privado podem fazer tudo o que a lei não veda, o administrador público só pode atuar onde a lei autoriza”²².

PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE

²⁰ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **Desvio de Poder na Administração Pública**. Arquivos do Ministério de Justiça, Rio de Janeiro, nº 138, abr.-jun. 1976, pp. 93-94.

²¹ Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/55530/principio-da-legalidade-no-direito-administrativo>>. Acesso em 22.11.2020.

²² FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**, 17ª edição. Editora *Lumen Juris*, p. 63.

O princípio da impessoalidade dispõe sobre o dever da Administração Pública de tratar de igual maneira os administrados, vedando seus interesses próprios desvinculados dos interesses públicos primários definidos em lei.

Nas palavras do Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da impessoalidade “traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrativos sem discriminações, benéficas ou detrimen­to­sas. Nem favoritismos nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas, não podem interferir na atuação administrativa, e, muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia”²³.

É dizer, pelo princípio da impessoalidade, a Administração Pública tem o dever de tratar de forma equânime os administrados. Nesse sentido, estabelece a Lei de Procedimento Administrativo nº 9.784/99, no art. 2º, parágrafo único, inciso II, que o processo administrativo federal deve visar ao “atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei”, pautando-se por critérios de “objetividade no atendimento do interesse público, vedada promoção pessoal de agentes ou autoridades” (inciso III)²⁴.

PRINCÍPIO DA MORALIDADE

A observância à moralidade nos atos administrativos consiste na prática de atividade pautada em atenção à finalidade pública. Ora, além da estrita legalidade, o Administrador deverá respeitar princípios éticos de razoabilidade e justiça, visando à validade do ato jurídico praticado.

Pela escrita do ministro Marco Aurélio, integrante do Egrégio Supremo Tribunal Federal, merece destaque o acórdão de sua relatoria sobre o assunto, *verbis*:

“Poder-se-á dizer apenas agora a Constituição Federal consagrou a moralidade como princípio de administração pública (art. 37 CF). Isso não é verdade. Os princípios podem estar ou não explicitados em normas. Normalmente, sequer constam de texto regrado. Defluem no todo do ordenamento jurídico. Encontram-se ínsitos, implícitos no sistema, permeando as diversas normas rege­do­ras de determinada matéria. O só fato de um princípio não figurar no texto constitucional não significa que nunca teve relevância de princípio. A circunstância de, no texto constitucional anterior, não figurar o princípio da moralidade não significa que o administrador poderia agir de forma imoral ou mesmo amoral. Como ensina Jesus Gonzales Peres ‘*el hecho de su*

²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 32. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 117.

²⁴ ROCHA, Op. cit. p. 95.

consagracion em uma norma legal no supone que com anterioridade no existiera, ni que por tal consagración legislativa haya perdido tal carácter (El principio de buena fé em el derecho administrativo. Madri, 1983. p. 15). Os princípios gerais do direito existem por força própria, independentemente de figurarem em texto legislativo. E o fato de passarem a figurar em texto constitucional ou legal não lhes retira o caráter de princípio. O agente público não só tem que ser honesto e probo, mas tem que mostrar que possui tal qualidade. Como a mulher de César²⁵.

Pelo princípio da moralidade, o administrador público, em sua atuação, deve atender aos ditames da conduta ética, honesta, exigindo a observância de padrões éticos, de boa-fé, de lealdade, de regras que asseguram a boa administração e a disciplina interna na Administração Pública²⁶.

No mesmo sentido, para o ministro Alexandre de Moraes, pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o cumprimento da estrita legalidade, ele deverá respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui pressuposto de validade de todo ato administrativo praticado²⁷.

2.5. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS, COM EXCLUSIVIDADE, AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Os principais princípios aplicados exclusivamente ao processo devem ser pautados no tocante à observância, pela Administração Pública, dos limites do exercício do poder pelo Estado, bem como nas garantias aos princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Inclusive, sobre o tema, Sérgio de Andréa Ferreira tratou da importância de tais princípios para a devida defesa do “administrado”, discorrendo que:

“... constitui uma expressão relevante do aperfeiçoamento do Estado de Direito, correspondendo à aplicação plena do princípio da legalidade a que está submetida a Administração Pública. Reveste-se, por outro lado, o fenômeno de fundamental importância, tendo-se em vista outra realidade: a do fortalecimento do Poder Executivo, com o crescimento em amplitude e em complexidade da atividade administrativa. É precioso, pois, que se dêem ao administrado e ao servidor público elementos de defesa contra a máquina poderosa da Pública Administração”²⁸.

PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

²⁵ STF – 2ª Turma. Recurso Extraordinário nº 160.381 – SP, Rel. Min. Marco Aurélio, v.u.; RTJ 153/1.030.

²⁶ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 1ª ed. Salvador: Juspodivm, 2005, p. 37.

²⁷ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005. P. 296.

²⁸ FERREIRA, Sérgio de Andréa. **Ampla Defesa no Processo Administrativo**. Revista de Direito Público, São Paulo, nº 19, jan.- mar. 1972, p. 62.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso LV, dispõe que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. É dizer, o devido processo legal vem assegurado pela Magna Carta brasileira como princípio constitucional.

Nesse contexto, nas situações em que o Estado, no exercício de sua Função Executiva, intervém na esfera de direitos dos indivíduos é imperioso que o “ato de intervenção” seja passível de controle por intermédio de um processo administrativo²⁹. Portanto, para que o Estado exerça sua função executiva em detrimento aos direitos individuais de cada um, deverá, necessariamente, respeitar o devido processo legal.

Tal maneira revela-se fundamental para que o particular tenha direito de se defender de eventuais arbitrariedades praticadas pelos entes da Administração Pública. Ora, caso não fosse garantia ao indivíduo, desde logo, a defesa de seus interesses, ao Fisco caberia à aplicação demasiada de suas funções sem questionamentos iniciais de tais atos.

Importante mencionar que o princípio do devido processo legal é correlato com o princípio da legalidade, vez da necessidade de uma norma basilar para observância dos direitos e garantias fundamentais.

É nesse exato sentido que Marçal Justen Filho, comentando sobre o processo administrativo fiscal (denominado procedimento pelo citado Professor), assim redige:

“... A relevância da função do procedimento administrativo fiscal impede sua extinção.
Trata-se de instrumento para evitar excessos ou desvios na atividade administrativa. Pelos mesmos fundamentos, não se admite a frustração indireta dessa função de garantia. A regulação do procedimento não pode conduzir à sua inutilização como instrumento de defesa dos direitos de cidadania. Assim como o Estado não pode suprimir o procedimento prévio, também é-lhe interdito adotar regras que inviabilizem a realização de sua destinação³⁰”.

PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

Assim como o princípio em comentário anterior, o princípio da ampla defesa também vem estancado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Ora, injusto seria falar de processo administrativo fiscal sem preceituar sobre o direito das partes de contestar alegações e fatos contra si imputados.

²⁹ ROCHA, Op. cit. p. 157.

³⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”**, 1988, p. 128.

Nesse sentido, a Lei de Procedimento Administrativo nº 9.784/99 deu certa concretude ao princípio em questão, determinando, no inciso X, parágrafo único de seu art. 2º, a “garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio”³¹.

No mesmo sentido, Marçal Justen Filho destaca que “pouca utilidade teria um procedimento em que não fosse prevista a livre manifestação de todos os interessados, como direito à participação ativa e vedação da atual atuação unilateral de uma das partes. Enfim, o procedimento não consiste na observância formalística de um ritual. Não se compadece com o Estado Democrático a instituição de procedimento com perfil arbitrário ou prepotente”³².

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

O princípio do contraditório tem total relação com o princípio da ampla defesa, porque não tem como falar em contrarrazoar os argumentos da parte contrária sem, ao menos, ter conhecimento dos fatos que a levaram a praticar o ato.

É dizer, não teria sentido que o particular detivesse conhecimento de fato imputado pela Administração Pública, mas não tivesse, contra o ato, a possibilidade de impugná-lo.

Segundo palavras de Alberto Xavier, “o princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento e no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (‘princípio da igualdade de armas’); e o caráter dialético dos métodos de investigação e da tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra”³³.

Deveras, é com o princípio do contraditório que a palavra do contribuinte pode servir para influenciar na decisão proferida pela Administração Pública, é com o contraditório que tem a efetiva participação das partes litigantes no processo.

³¹ ROCHA, Op. cit. p. 160.

³² JUSTEN FILHO, Marçal. **Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo**, 1977, pp. 68-79.

³³ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.10.

Contudo, segundo ensinamentos do Sérgio de Andréa Ferreira, “É imprescindível assinalar que a exigência do contraditório no âmbito do processo administrativo não significa que o administrado e a Administração Pública figurem neste como partes adversas. De fato, o Estado e administrado coadjuvam no processo administrativo com vistas à realização do princípio da legalidade, sendo o contraditório a expressão de tal convergência, na medida em que representa o direito fundamental de participar do controle administrativo da legalidade e legitimidade dos atos emanados da própria Administração Pública”³⁴.

É dizer, não é preciso ver a Administração e o administrado como figuras opostas na relação do processo administrativo³⁵, pois o processo administrativo é a busca pela verdade material sem a necessidade de precisar socorrer-se ao Judiciário. Portanto, é preciso ver o processo administrativo como um empenho de esforços da Administração e o administrado em busca da verdade do fato em atenção aos interesses da sociedade.

PRINCÍPIO DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO

O princípio do duplo grau de jurisdição é garantia das partes ao ver uma decisão para si desfavorável, analisada por um órgão superior, que, via de regra, é composto por julgadores mais experientes e de forma colegiada.

Portanto, nota-se que o princípio, além de trazer mais confiança para as partes quanto ao julgamento de seus interesses, evita decisões teratológicas, que poderiam por em xeque a confiabilidade das decisões proferidas pela Administração Pública.

Como salientam Ada Pellegrini, Cândido Rangel Dinamarco e Antônio Carlos de Araújo Cintra, em lição aplicável ao processo administrativo, “é sempre mais conveniente dar ao vencido uma oportunidade para o reexame da sentença com a qual não se conformou. Os tribunais de segundo grau, formados em geral por juízes mais experientes e constituindo-se em órgãos colegiados, oferecem maior segurança; e está psicologicamente demonstrado que o juiz de primeiro grau se cerca de maiores cuidados no julgamento quando sabe que sua decisão poderá ser revista pelos tribunais da jurisdição superior”³⁶.

É importante mencionar, contudo, que o princípio em comento não está previsto explicitamente na Constituição Federal, ao contrário de outros princípios aplicáveis ao processo

³⁴ FERREIRA, Sérgio de Andréa. **Ampla Defesa no Processo Administrativo**. Revista de Direito Público, São Paulo, nº 19, jan.- mar. 1972, p. 161.

³⁵ ROCHA, Op. cit. p. 161.

³⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, **Teoria Geral do Processo**, 1966, pp. 74-75.

administrativo. Nesse sentido, para Nelson Nery Júnior, embora se possa inferir do texto Constitucional a existência de um duplo grau, não é possível falar que o mesmo seja sempre garantido às partes³⁷.

PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

O princípio da razoável duração do processo administrativo foi uma das inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 45/2004, por meio da qual foi inserido o inciso LXXVIII, no artigo 5º, da CF, que trata dos direitos e das garantias fundamentais, o qual disciplina que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”³⁸.

Segundo Sidney Palharini Júnior, “mesmo antes da EC nº 45, a celeridade processual já era tida por garantia constitucional das partes litigantes em decorrência da interpretação e aplicação da regra do devido processo legal”³⁹.

Além de respeitar o princípio do devido processo legal, a razoável duração do processo também pode ser entendida como uma forma de validar o princípio da eficiência que vincula a atividade da Administração Pública, garantindo a razoável duração na tramitação do processo administrativo.

Nesse sentido, é válido transcrever acórdão de lavra do ministro Luiz Fux - hoje Presidente do STF -, nos autos do REsp nº 1138206/RS, julgado pela 1º Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ainda sob o rito do artigo 543-C do CPC/73, aduzindo pela necessidade de o processo administrativo fiscal federal ter trâmite com razoável duração:

"TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. A duração razoável

³⁷ JÚNIOR, Nelson Nery, **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**, 2000, p. 169.

³⁸ Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguinte: (...) LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

³⁹ PALHARINI JÚNIOR, Sidney. **Celeridade Processual – Garantia Constitucional Pré-Existente à EC nº 45 – Alcance da “Nova” Norma** (art. 5º, LXXVIII, da CF). In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et. Al. (Coords.). **Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº 45/2004**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 768.

dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, *in verbis*: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação." 2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005). 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte. 4. *Ad argumentandum tantum*, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do *thema judicandum*, *in verbis*: "Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001). I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos." 5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, (...). Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008".

Veja-se que o princípio da duração razoável do processo é uma garantia constitucional contra lesividade dos contribuintes. Nas palavras de Adilson Rodrigues Pires, "o curso de um processo fiscal requer, além de outras providências, a produção de provas, a realização de diligências e a eventual interposição de recursos, situação fiscal inteiramente adversa para o sujeito passivo, tendo em vista o acúmulo e tarefas de natureza empresarial que acumula e a constante preocupação que deriva da condução dos seus negócios. O extenso lapso temporal que transcorre entre a interposição do recurso administrativo e o seu respectivo julgamento pela Administração Pública não pode representar para o contribuinte um desestímulo ao exercício da atividade profissional, direito assegurado pela Carta Magna Brasileira"⁴⁰.

Por outro lado, a razoável duração do processo administrativo também é garantia para a Administração Pública. O artigo 151, III, do Código Tributário Nacional disciplina que

⁴⁰ PIRES, Adilson Rodrigues. **Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias.** In: ROCHA, Sergio André Rocha (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho.* São Paulo: *Quartier Latin*, 2007, p. 37).

suspende a exigibilidade do crédito tributário “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”⁴¹. Ou seja, mesmo devido o crédito tributário a Administração Pública não poderá ter o dinheiro em conta até a finalização do processo administrativo.

É por isso que o princípio da duração razoável do processo administrativo fiscal não pode ser compreendido como sendo apenas à proteção do contribuinte contra o silêncio da Administração Pública, significando também a garantia de que os cofres públicos não serão empobrecidos pela duração indevida do processo⁴².

⁴¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

⁴² ROCHA, op cit. p. 124.

3. DA ESTRUTURAÇÃO DO CARF E O EXTINTO VOTO DE QUALIDADE

3.1. DA DISPOSIÇÃO DO CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi criado com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, resultando da unificação dos Conselhos de Contribuintes em um órgão colegiado único. Nas palavras do Sr. Carlos Alberto Freitas, ex-presidente do CARF, a racionalização da atividade de julgamento foi a principal razão para a unificação dos antigos Conselhos dos Contribuintes:

“Anteriormente à criação do CARF o contencioso administrativo federal era composto por três Conselhos de Contribuintes, com estruturas idênticas. A unificação em um único órgão, em 2009, visou (...) a uma maior racionalidade administrativa, ganhos de eficiência e economia de recursos, eliminando a sobreposição de funções. O escopo da mudança, a par de uma maior racionalidade administrativa, objetiva também conferir celeridade à solução dos litígios, observadas as garantias inerentes aos princípios da ampla defesa e do contraditório”⁴³.

O CARF é órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, e tem como finalidade julgar recursos de ofício⁴⁴, voluntário de decisão de primeira instância (Delegacias Regionais de Julgamentos da Receita Federal)⁴⁵, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁴⁶.

A competência decisória atual no CARF é definida por matéria e, de acordo com o artigo 23, do Regimento Interno do tribunal administrativo em questão, em três Seções de julgamento, compostas de câmaras e turmas, sendo a 1ª Seção competente para julgar matérias relativas ao IRPJ, CSLL e lançamentos reflexos a estes, como lançamentos decorrentes do Simples Nacional e, ainda, contém competência residual para outros casos não contemplados. Já a 2ª Seção julga questões relativas ao IRPF, IRRF, ITR e contribuições previdenciárias. Por

⁴³ BARRETO, Carlos Alberto Freitas. **O bom Conselho: solucionar litígios**. In. Revista de Seguridade Social. Ano XX, nº 104. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Julho/setembro de 2010.

⁴⁴ Nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, “O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, sem valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)”.

⁴⁵ O recurso em questão é privativo dos contribuintes.

⁴⁶ Art. 1º do Regimento Interno do CARF - 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).

fim, a 3ª Seção julga os processos envolvendo PIS/Cofins, IPI, IOF, Cide, tributos e multas aduaneiras e normas antidumping⁴⁷.

Outrossim, as turmas de julgamento do CARF são compostas paritariamente. É dizer, cada turma é composta por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) deles representantes da Fazenda Nacional e auditores-fiscais da Receita Federal, e 4 (quatro) representantes dos contribuintes (indicado por confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional, pelas centrais sindicais e com exigência de notório conhecimento técnico e experiência prática nas áreas de Direito Tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais).

O artigo 25, § 9º, do Decreto 70.235/72, por sua vez, determina que os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais, serão ocupados exclusivamente por conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

A posição de presidência mencionada tornou-se de grande relevância ao processo administrativo tributário, com o advento do artigo 25, da MP nº 449/2008, a qual preceituou, em caso de empate no julgamento, teria o Presidente das seções o chamado voto qualidade (ou simplesmente voto duplo).

Nesse contexto surgiu o voto de qualidade, o qual foi aprovado pela Portaria nº 256/2009, do Ministério da Fazenda. Tal regramento permaneceu praticamente inalterado no Regimento posteriormente aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, mantendo-se o voto de qualidade com a Presidência do tribunal até a superveniência da Lei 13.988/20, que pôs fim ao voto de qualidade para julgamentos ocorridos no CARF.

3.2. CONCEITO DO *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE* E *IN DUBIO PRO FISCO*

Diante do cenário exposto no tópico anterior, o processo administrativo fiscal passou da imagem de um grande avanço na discussão de tributos entre o Fisco e contribuinte, por ser um órgão administrativo paritário, para um órgão de julgamento predominantemente *pro fisco*.

O principal argumento utilizado para questionar o voto de qualidade foi extraído da Constituição Federal, acerca de um modelo contemplado pela doutrina como o princípio do “*in dubio pro reo*”, traçando um paralelo com o processo administrativo fiscal.

⁴⁷ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jan-09/direto-carf-relevancia-carf-jurisprudencia-direito-tributario>>. Acesso em: 10.10.2020.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado: “embora não tenhamos dúvida de que, mesmo em face da legislação vigente, ocorrendo empate na votação nos órgãos administrativos de julgamento, deve prevalecer o princípio do *in dubio pro contribuinte*, o certo é que, na prática, tem ocorrido o contrário em face do voto de desempate; E no mais importante desses órgãos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o tema já foi discutido e prevaleceu a tese segundo o qual o regimento daquele órgão merece respeito e deve prevalecer. Assim, estamos diante de uma situação na qual se impõe uma solução legislativa para que possa prevalecer o aludido princípio”⁴⁸.

Na mesma linha de raciocínio segue Marcos de Aguilar Villas-Bôas, segundo o qual “o *in dubio pro contribuinte* deve ser compreendido como uma norma constitucional implícita e como uma norma expressa no CTN (artigo 112) que protege o direito fundamental de propriedade, assim como o *in dubio pro reo*, o *in dubio pro misero*, o *in dubio pro consumidor* etc., cada qual com suas especificidades decorrentes das contingências dos seus subsistemas jurídicos”⁴⁹.

E mais, o aludido Autor ainda caminha no sentido que os mesmos fundamentos para o surgimento do *in dubio pro reo*, na seara penal, estariam presentes no Direito Tributário, quais sejam: (i) a desigualdade da relação estabelecida entre Estado e cidadão; e (ii) a constante limitação de direitos fundamentais, de modo que também no âmbito tributário mostra-se necessária uma norma que proteja a parte mais fraca da relação⁵⁰.

E é nesse sentido que se projetou o artigo 28 da Lei 13.988/20, quando da dúvida no julgamento administrativo, o processo será julgado a favor do contribuinte.

Recentemente foi projetada uma corrente intermediária sobre o assunto, na qual, ocorrendo o julgamento com voto de qualidade pelo CARF, não poderia ser cobrada qualquer penalidade sobre o auto em questão, cabendo ao contribuinte recolher ou questionar apenas o valor principal do tributo no Judiciário.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri afirma que, tendo ocorrido o empate no julgamento de um processo administrativo no CARF, é mister que seja derrubada qualquer multa, devendo ser mantida, entretanto, a exigência tributária, que poderá ser questionada no âmbito do Poder Judiciário.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários**. In: VIANA, Michael (Coord.). Quartier Latin, 2016. p. 240.

⁴⁹ Disponível em <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acesso em 24.01.2021.

⁵⁰ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: MO, 2021.

Tal posição é justificada pelo artigo 112 do Código Tributário Nacional, por meio do qual entende o Professor que o mandamento é suficiente para que não se permita a cobrança da multa, qualquer que seja sua natureza, haja vista que há dúvida quanto à existência da infração, ou seja, quanto à capitulação do fato legal. Portanto, valendo-se das regras previstas no CTN, afirma o Professor que “é expresso ao determinar que se adote, para as infrações, a solução mais favorável ao último (*in dubio pro reo*)”⁵¹.

O entendimento acima colacionado foi objeto de artigo de opinião e análise escrito pelo Professor no site “JOTA”, *in verbis*:

“Valendo-me de figura didática que costumo empregar em aulas de graduação, insisto na tese de que a multa é uma punição, um castigo. Para facilitar o raciocínio, propus que se imaginasse que, no lugar de multas por infrações tributárias, o legislador previsse “chibatadas”.

É dizer: o mero atraso, uma chibatada; infração, sem dolo, cinco chibatadas; nos casos de dolo, fraude ou simulação, dez chibatadas e, finalmente, em caso de não haver cooperação com a fiscalização, vinte chibatadas.

O exemplo didático é feliz porque em seguida, eu perguntaria: constatado, de modo objetivo, que havia dois comportamentos possíveis, um levando ao recolhimento do tributo e outro à inexistência da obrigação, o fato de o sujeito passivo não ter recolhido o tributo justificaria a imposição de chibatadas? Não importa, aqui, se falamos em uma ou vinte chibatadas? Não importa, aqui, se falamos em uma ou vinte chibatadas. A pergunta é: o Estado de Direito pode punir alguém se a lei não é clara, i.e., se o comportamento do particular era esperado? Afinal, metade dos julgadores declaram que, em sua interpretação, o sujeito passivo fez foi o correto. É como se o julgador – insisto, o órgão julgador – dissesse: “no lugar dele, eu teria feito o mesmo”⁵².

Portanto, pautado no art. 112 do CTN, o qual trata de infrações e penalidades, entende o referido Autor ser necessário atingir um meio termo para o assunto, extinguindo toda e qualquer tipo de multa, quando do julgamento no CARF pelo voto de qualidade, mas mantendo o principal, para eventual discussão no Judiciário.

A posição do *in dubio pro contribuinte*, seja no tocante a extinção de todo o crédito tributário, seja na extinção apenas das multas, contudo, está longe de ser homogênea entre os teóricos de direito tributário. Tanto é verdade que diversos autores possuem o entendimento contrário ao aduzido acima, de modo que o voto de qualidade seria ferramenta fundamental e válida para manter a estrutura administrativa do processo administrativo fiscal federal.

Nessa senda, nas palavras de Marciano Seabra de Godoi:

⁵¹ Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/voto-de-qualidade-e-chibatadas-16042020>>. Acesso em: 29.08.2020.

⁵² *Ibidem*

“Não consideramos procedentes as iniciativas doutrinárias recentes de recobrar a força do ultrapassado argumento *in dubio pro contribuinte*. Esse argumento, cuja premissa básica é a superada visão do tributo uma cria espoliação de direitos fundamentais do indivíduo e do ordenamento tributário como um direito de exceção, não quadra nem como Estado Fiscal consolidado há mais de um século no mundo contemporâneo, nem muito menos com o Estado Democrático de Direito inaugurado em 1988 em nossa ordem jurídico-constitucional.

No Direito Processual, o adjetivo acusatório é geralmente trabalhado e desenvolvido doutrinariamente no contexto de sua comparação com o processo inquisitivo ou inquisitório. Com base nessa tradicional comparação, não cabe sustentar que o lançamento tributário seja procedimento ou um ato de conteúdo acusatório.

Caso se queira utilizar o adjetivo acusatório em sentido amplo, e defender que o lançamento é acusatório porque, nele, o Fisco ‘acusa o sujeito passivo de haver cometido uma irregularidade’ contra o patrimônio público, então serão também acusatórios os processos judiciais em que uma parte imputa a outra o descumprimento de determinada obrigação legal ou contratual, pois nesses casos também não se pode sustentar, em sentido lato, que o autor ‘acusa’ o réu de haver ‘cometido uma irregularidade contra o seu patrimônio’⁵³.

Já para Sérgio André Rocha, carecem de fundamentação jurídica os que sustentam o *in dubio pro contribuinte* como solução para afastar o voto de qualidade no CARF, vez que “o processo administrativo é um auto de revisão do lançamento tributário. Ou seja, cabe à Fazenda Pública rever seu ato administrativo de cobrança fiscal. Trata-se de um processo administrativo sem lide e, portanto, não requer a presença de um terceiro imparcial”⁵⁴. Portanto, afirma o aludido Autor que o processo administrativo fiscal pertence à Administração Pública, que faz uma auto revisão da legalidade do tributo lançado.

A bem da verdade é que, apesar das controvertidas correntes, o Poder Legislativo, em ato regular, resolveu extinguir o voto de qualidade, no todo, no âmbito dos processos administrativos fiscais federais.

3.3. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE

O fim do voto de qualidade no CARF foi um dos assuntos mais polêmicos inseridos pelo Poder Legislativo no ano de 2020, por meio da Lei nº 13.988/2020 (conversão da Medida Provisória nº 899/2019).

Embora a lei em questão disponha, quase que em sua integralidade, sobre transação tributária, o legislador resolveu inserir, no art. 28, sobre a não utilização do mecanismo que, via de regra, se faz favorável ao Fisco.

⁵³ GODOI, Marciano Seabra de. **A Volta do *in dubio pro Contribuinte*. Avanço ou Retrocesso?**. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 17º Volume. São Paulo. Quartier Latin, 2014. P. 197.

⁵⁴ ROCHA, Op. cit. p. 439.

Com isso, não é difícil desenhar mudanças de direção de importantes teses no tribunal administrativo, uma vez que, em caso de empate nos julgamentos de autuações fiscais no conselho administrativo, a Fazenda deixou de deter o voto de qualidade, resolvendo-se a questão invariavelmente de forma mais favorável aos contribuintes.

O ponto mais discutido atualmente é sobre a validade da extinção do voto de qualidade como estabelecido pela lei e seus efeitos retroativos a casos já julgados e em trâmite perante o Tribunal Administrativo e o Poder Judiciário.

São feitos questionamentos sobre a constitucionalidade do dispositivo que revogou o referido voto, inclusive sendo objeto de ações diretas de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal⁵⁵. O questionamento mais comum, como será visto no tópico específico dos argumentos contidos nas ADIs, é sobre a inconstitucionalidade formal da lei, decorrente de vício no processo legislativo, pois supostamente não guardaria pertinência temática com a MP nº 899/2019.

Deveras, assim como já dito no início do trabalho, é importante ressaltar que mesmo com um suposto julgamento favorável pelo Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade formal da lei em questão, o tema não será esgotado, sendo que o fim do voto de qualidade no CARF é um pleito muito antigo dos contribuintes, que, em caso de julgamento pela inconstitucionalidade formal, provavelmente ter-se-á nova lei específica demandando pelo o seu fim.

Com isso, é necessário, desde já, entender os efeitos e possibilidades de retroação no julgamento dos processos julgados pelo voto de qualidade no CARF.

3.4. EFEITOS ORÇAMENTÁRIOS E POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS DECORRENTES DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF

O efeito prático promovido pela norma é simples, nos casos em que houver empate no julgamento, deverá a decisão ser aplicada de forma favorável ao contribuinte, pelo seguinte raciocínio: como poderia falar em manter um tributo/multa (a depender da corrente) se a própria administração não tem certeza quanto ao seu lançamento?

As decisões no CARF que utilizaram do voto de qualidade representam cerca de apenas 7% dos casos julgados pelo órgão administrativo. Entretanto, dos processos decididos com essa ferramenta, em sua maioria, são processos de grandes empresas e valores bilionários.

⁵⁵ Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/o-voto-de-qualidade-no-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-consideracoes-acerca-de-sua-inconstitucionalidade-e-ilegalidade/>>. Acesso em 05.04.2021.

De acordo com dados divulgados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos anos de 2016 e 2019 foram mantidos mais de R\$ 89 bilhões de crédito tributário em casos decididos com voto de qualidade somente nas turmas da Câmara Superior do CARF⁵⁶, valor esse considerado de enorme vulto para os cofres da Administração Pública.

Dentre os temas que passarão, supostamente, a ser decididos em *pro contribuinte*, pode-se citar, por exemplo: (i) a amortização de ágio, tributação dos contratos de afretamento de plataformas de petróleo, natureza jurídica da participação nos lucros e resultados, juros sobre capital próprio e valor tributável mínimo⁵⁷.

Outro fator que vem sendo discutido pela extinção do voto de qualidade seria a maior importância que teriam os conselheiros dos contribuintes (agentes honoríficos indicados pelas confederações econômicas), em face dos conselheiros representantes da Fazenda Pública.

Inclusive, já foi colocado em xeque, em jornal de grande circulação, se as condições de trabalho dos conselheiros representantes dos contribuintes poderiam interferir tanto para as indicações para o conselho, como para o julgamento em si, visto que exercem “apenas dois anos com limite de recondução, mal remunerados, impedidos de advogar e sem as mínimas garantias possuidoras por agentes públicos concursados”⁵⁸ e, ainda, restando suposições de que o “Carf pode transformar-se, no médio ou longo prazo com o fim do voto de qualidade em favor da Fazenda, em algo bem pior do que já o foi à época da deflagração da dita operação zelotes”⁵⁹.

Entretanto, tal afirmação padece de solidez, uma vez que os conselheiros do CARF são escolhidos por Comitê interno de seleção vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, o qual ficará encarregado por sua seleção.

E mais, para ser conselheiro no CARF, existem alguns requisitos para sua nomeação, quais sejam: brasileiros natos ou naturalizados, “com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 anos e efetivo e comprovado exercício de atividades

⁵⁶ Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/voto-de-qualidade-e-extinto-no-carf-14042020>>. Acesso em 23.01.2021.

⁵⁷ Disponível em: <<https://www.grupovidalemendes.com.br/noticias/fim-do-voto-de-qualidade-pode-mudar-teses-no-carf/>>. Acesso em: 28.01.2021.

⁵⁸ Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-out-01/allan-teixeira-fatidica-extincao-voto-qualidade-carf>>. Acesso em: 22.02.2021.

⁵⁹ Segundo consta do sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal, a operação ZELOTES teve origem em investigação da Corregedoria do Ministério da Fazenda, da Polícia Federal e da RFB para apurar fraudes nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão ligado ao Ministério da Fazenda, bem como na edição de medidas provisórias com indícios de desvio de finalidade. A fraude envolve escritórios de advocacia, empresas de consultoria e julgadores do Conselho, que estariam mancomunados para favorecer empresas que litigavam no Conselho, a fim de exonerarem débitos autuados pela RFB. Foram descobertos atos de lavagem de dinheiro, corrupção ativa e passiva, formação de quadrilha e prestações de serviço fictícias.

que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade”.

Portanto, não parece razoável prever um tribunal parcial com a alteração do resultado do julgamento no CARF, sendo que os representantes dos contribuintes, assim como os representantes do Fisco, sempre serão avaliados por Comitê interno do Ministério da Economia, devendo possuir um ilibado saber jurídico e idoneidade moral.

4. CONTEXTO CARF E PODER JUDICIÁRIO ANTES E DEPOIS DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE

4.1. ANÁLISE EMPÍRICA DOS DADOS DIVULGADOS PELO CARF SOBRE OS CASOS JULGADOS PELO VOTO DE QUALIDADE

Um dos maiores comentários pela manutenção do voto de qualidade no CARF sempre foi por ser exceção à regra nos julgamentos administrativos fiscais. Dos casos analisados pelo CARF, entre 2017 e 2019, apenas 7% dos julgamentos foram decididos pelo instrumento do voto de qualidade, e, desse percentual, 71% foram julgados de maneira favorável ao Fisco e 29% pró-contribuinte, segundo levantamento divulgado pelo órgão em junho de 2019⁶⁰.

Ora, na visão de quem defende a manutenção do voto de qualidade pelo Conselho, sendo tal instrumento utilizado apenas para ínfimos casos, seu conteúdo não seria uma afronta ao princípio da isonomia, vez que a maioria dos casos é julgada de forma unânime. E mais, a mudança legislativa implicaria, na prática, apenas na transferência da palavra final nas questões mais polêmicas, sobretudo envolvendo altos valores⁶¹.

A metodologia da divulgação dos julgamentos pelo CARF, contudo, é bastante criticada por tributaristas.

Em artigo publicado pela ConJur, Breno Vasconcelos, pesquisador da Fundação Getúlio Vargas - FGV, afirmou que o conselho administrativo 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, concluindo que “há uma percepção de que os votos de qualidade são mais frequentes em casos de maiores valores. Como não temos os dados, não podemos confirmar ou infirmar empiricamente essa percepção”⁶².

Deveras, a percepção do pesquisador em comentário foi confirmada por recente estudo divulgado pelo Núcleo de Tributação do Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, o qual restou demonstrado que o valor médio de processos resolvidos por voto de qualidade no CARF é 3,6 vezes superior ou valor médio dos casos solucionados por unanimidade.

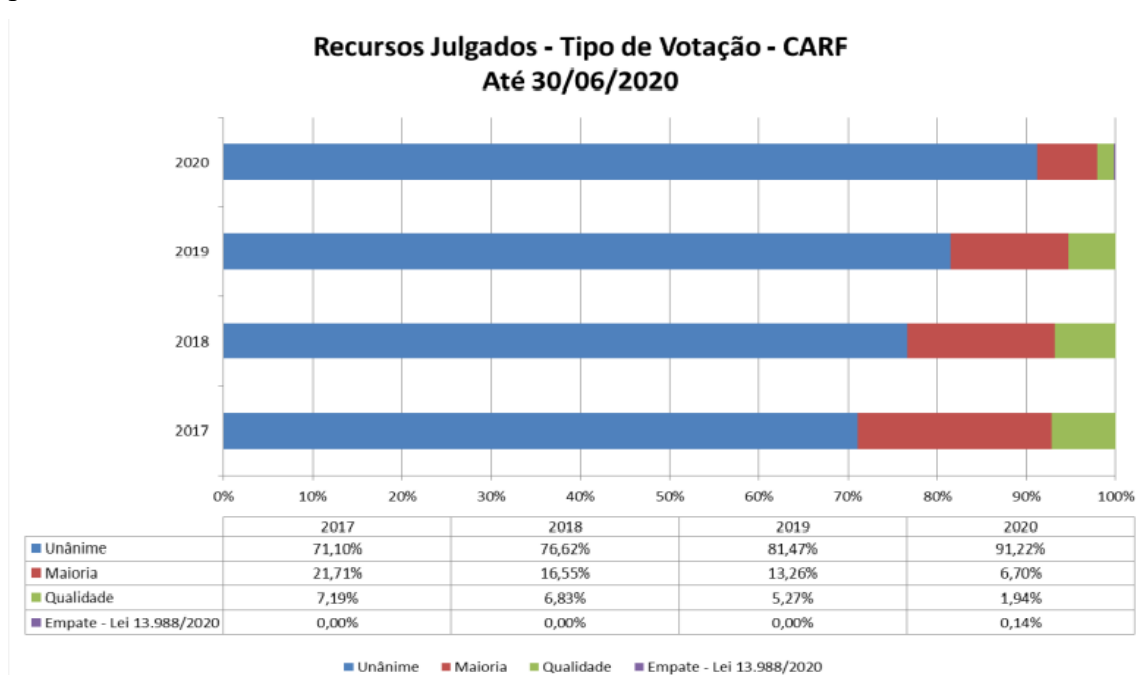
⁶⁰ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-25/fim-voto-qualidade-carf-celebrado-tributaristas>>. Acesso em: 07.04.2021.

⁶¹ Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-out-01/allan-teixeira-fatidica-extincao-voto-qualidade-carf>>. Acesso em: 02.03.2021.

⁶² Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-25/fim-voto-qualidade-carf-celebrado-tributaristas>>. Acesso em: 07.04.2021.

Flávia Maia, advogada e colunista do site JOTA, concluiu que, de acordo com o levantamento acima mencionado, o valor médio do processo definido pelo voto de qualidade é de R\$ 52,19 milhões de reais, enquanto nos casos resolvidos por maioria de votos ou por unanimidade têm valor médio de R\$ 14,2 milhões de reais, o que representa a diferença de 3,6 vezes o valor total. O estudo levou em consideração o período entre 2017 e 2020⁶³.

De fato, ao analisar o último gráfico divulgado pelo CARF sobre o tipo de votação nos julgamentos dos recursos administrativos, é fácil notar que são poucos os processos que precisam utilizar o voto de qualidade para a resolução do processo. *In verbis* tabela extraída no portal de “dados Gerenciais do CARF”⁶⁴:



Analisando a tabela acima, é evidente a tendência de queda nos casos julgados com o voto de qualidade pelo CARF, de maneira que em 2017 (primeiro ano analisado) o percentual de casos julgados pelo voto de qualidade alcançou o montante de 7,19% de todos os casos julgados pelo conselho, enquanto no ano de 2020 (último ano analisado), apenas 1,94% dos casos foram julgados pela ferramenta do voto de qualidade.

Claro que a brusca queda nos números de julgados no ano de 2020 também se deu em função da pandemia do novo coronavírus, que afetou o Brasil e o mundo, de maneiras incalculáveis, razão pela qual definiu o Ministério da Economia que só seriam julgados casos por meio de videoconferência com valores de até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)⁶⁵, que

⁶³ Disponível em: <<https://www.jota.info/jota-insper/estudo-mostra-que-voto-de-qualidade-e-mais-usado-em-casos-de-maior-valor-08052020>>. Acesso em: 07.04.2021.

⁶⁴ Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>>. Acesso em 02.02.2021.

⁶⁵ Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/04/30/carf-julgara-casos-de-ate-r-1-milhao-por-meio-de-videoconferencia.ghtml>>. Acesso em: 27.07.2020.

foi posteriormente majorado para 8.000.000,00 (oito milhões), depois para R\$ 12.000.000,00 (doze milhões), e, por fim, o teto foi estabelecido em R\$ 36.000.000,00 (trinta e seis milhões)⁶⁶. De acordo com Diana Piatti Lobo, o aumento do teto está relacionado com o gerenciamento do estoque de processo no CARF, uma vez que “casos de menor valor foram sendo julgados e o estoque foi sendo reduzido, enquanto que os de maior valor aguardam julgamento”⁶⁷.

Mesmo com isso, a tendência de queda de casos julgados pelo voto de qualidade ainda é evidente, considerando que, nos anos posteriores a 2017, quando os casos julgados pelo voto de qualidade alcançaram o seu maior número, houve considerável redução. Por exemplo, no ano de 2018 foram julgados 6,8% (seis vírgula oito por cento) dos casos, enquanto em 2019, foram julgados apenas 5,2% (cinco vírgula dois por cento) pelo voto de qualidade, configurando, assim, uma tendência de maior concordância entre os julgadores do CARF.

Engana-se, contudo, quem imagina que com a queda do número de processos julgados pelo voto de qualidade configura também uma queda no valor das autuações mantidas pelo conselho.

No estudo acima mencionado publicado pelo INSPER, restou demonstrado que no ano de 2017, o número de recursos julgados por voto de qualidade foi 1.159 (7,2%). Esses recursos somaram 68,6 bilhões em créditos tributários, ou seja, 18,2% do total dos valores julgados no ano.

Já em 2019, foram julgados 1.601 recursos pelo voto de qualidade (5,2%). Em valores julgados, tem-se R\$ 75 bilhões, isto é, 17,4% do total.

Portanto, analisando friamente os números indicados, percebe-se que com o decorrer do tempo os julgadores do CARF (representantes do Fisco e dos contribuintes) estão concordando cada vez mais nos julgamentos, tanto é verdade que no ano de 2020, 91,22% (noventa e um, vírgula vinte e dois por cento) dos casos foram julgados de forma unânime pelo conselho, enquanto que no ano de 2017 apenas 71,10% (setenta e um vírgula dez por cento) dos casos foram unânimes, em 2018 o número foi para 76,62% (setenta e seis vírgula dois por cento), e em 2019 o número de julgados de forma unânime foi para 81,47% (oitenta e um vírgula quarenta e sete por cento).

Entretanto, talvez pela alta litigiosidade que envolve o atual sistema tributário nacional, a concordância entre o Fisco e contribuintes não reflete em valores líquidos, na medida em que os casos de maiores vultos ainda são os grandes problemas do CARF.

⁶⁶ Disponível em: < <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/03/18/carf-julgara-casos-de-maior-valor.ghtml>>. Acesso em: 07.04.2021.

⁶⁷ Ibidem.

4.2. POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS EM CASOS ENVOLVENDO O VOTO DE QUALIDADE JÁ JUDICIALIZADOS

Antes da edição da lei que pôs fim ao voto de qualidade no CARF, diversas ações já tramitavam perante o Poder Judiciário sobre a suposta ilegalidade do uso do “voto de desempate”, por parte do representante do Fisco. Após a edição da lei em questão, outras inúmeras ações foram propostas para inverter o resultado dos julgados pelo conselho.

O objetivo do presente tópico é se debruçar com decisões de diferentes tribunais, inclusive do Supremo Tribunal Federal, para entender suas respectivas posições. Primeiro serão analisadas as recentes decisões proferidas após a edição da Lei 13.988/20, e, em seguida, serão analisadas as decisões proferidas antes da edição da lei, cumprindo demonstrar que o assunto é, e também já foi, muito debatido perante o Poder Judiciário.

Dentre essas ações, nos autos do processo nº 1024238-49.2020.4.01.3800, a Juíza Carla Dumont Oliveira de Carvalho, integrante da 2ª Vara da Justiça Federal de Minas Gerais, deferiu o pedido de tutela antecipada em favor do Banco Inter S/A, para determinar a suspensão do débito tributário constituído por meio do voto de qualidade, até o julgamento final do processo.

Na referida ação, o Banco pleiteou pela suspensão da exigibilidade do débito, bem como que as autoridades fazendárias se abstenham de adotar sanções fiscais e/ou medidas coercitivas relacionadas à execução do débito no valor histórico de R\$ 33 milhões de reais, os quais foram definitivamente constituídos com o voto de qualidade pelo Presidente do CARF.

Na esfera da retroação dos efeitos da lei, afirmou o Banco fazer jus à aplicação retroativa do artigo 19-E da Lei 10.522/2020, tendo em vista que tal dispositivo extinguiu o voto de qualidade no caso de empate de julgamento do recurso administrativo, devendo, portanto, prevalecer o entendimento favorável ao contribuinte, nos termos do art. 106 do CTN.

Ao analisar o caso concreto, decidiu a magistrada que o novo dispositivo alcança os julgamentos administrativos ocorridos antes de sua edição, tratando-se de hipótese em que se autoriza a retroação da lei tributária, na forma do artigo acima mencionado. *In verbis* parte da fundamentação colacionada à baila do processo:

“... conforme se extrai da documentação acostada aos autos, o débito tributário consubstanciado no processo administrativo nº 15504.729527/2014-20 foi confirmado em segunda instância administrativa, por acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no qual, ante o empate no julgamento do recurso especial do contribuinte, prevaleceu o voto de qualidade previsto no art. 25, §9º, do Decreto 70.235/72...”

Todavia, a Lei 13.988, de 14 e maio de 2020, inseriu na Lei 10.522/02 o art. 19-E, o qual traz nova interpretação à aplicabilidade do voto de qualidade, tendo estabelecido que, nos casos de empate, deverá ser adotado o entendimento mais favorável ao contribuinte...

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

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

Ante o exposto, **DEFIRO** o pedido de tutela provisória de urgência formulado pela parte autora, para determinar a suspensão do débito tributário consubstanciado no processo administrativo nº 15504.729527/2014-20, até o julgamento final da presente demanda”. (g.n.).

Da mencionada decisão liminar, a União interpôs, perante o Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o agravo de instrumento nº 1023011-75.2020.4.01.0000, com pedido de efeito suspensivo, o qual foi deferido pelo Desembargador Relator Marcos Augusto de Souza, nos seguintes termos:

“... ao que tudo indica, que a regra do art. 19-E da Lei 10.522/2020 não pode ser aplicada retroativamente aos julgamentos do CARF transitados em julgado.

Entendo que, assim como o art. 25, § 9º, do Decreto 70.325/72, que prevê a aplicação do voto de qualidade em caso de empate, o art. 19-E da Lei 10.522/2020 tem natureza de regra processual, uma vez que seu objetivo é estabelecer critério para resolução dos julgamentos do CARF no caso de empate, estando, pois, submetida à regra *tempus regit actum*.

Dessa forma, deve ser afastada a aplicação do art. 106, I, do CTN, uma vez não se trata de regra de direito material e, portanto, não pode ser aplicada aos julgamentos do CARF ocorridos antes de sua edição, nos termos do art. 14 do CPC.

Ante o exposto, **atribuo** efeito suspensivo ao agravo de instrumento, nos termos do art. 1.019, I, do CPC.”.

Assim sendo, no processo em referência, a decisão que concedeu a liminar para suspender a exigibilidade do valor constituído por meio do voto de qualidade foi derrubada pelo E. TRF da 1ª Região, ainda pendente de julgamento tanto o agravo de instrumento pelo tribunal, como a ação anulatória inicial pelo juízo cível, sem uma resolução sobre o assunto.

Em outro processo, ajuizado antes da edição da Lei 13.988/20, mas julgado apenas depois dela, a empresa Ferreira Internacional, do setor de alimentos, ingressou com ação em

novembro de 2019 – cinco meses antes da edição da lei que pôs fim ao voto de qualidade. O caso envolve uma autuação fiscal pelo uso indevido dos benefícios do drawback suspensão – que permite desoneração de impostos na importação quando vinculado a um compromisso de exportação. A empresa foi autuada em R\$ 25 milhões, sendo a condenação mantida pela Câmara Superior do CARF, por meio do voto de qualidade pela Presidente do conselho⁶⁸.

Após o devido trâmite processual, em sentença, a juíza Geraldine Vital, da 27ª Vara Federal do Rio de Janeiro, determinou a volta do caso ao CARF, analisando rigorosamente a questão do art. 112, do Código Tributário Nacional, à luz do princípio do “*in dubio pro contribuinte*”, nos seguintes termos:

“(…)

O voto de qualidade do Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais é previsto no § 9º do art. 25, do Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõe: (…).

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão encarregado da análise administrativa da procedência das exigências fiscais federais, cabe ao Presidente da Turma, como representante da Receita Federal, a definição do julgamento em caso de empate após a apresentação do voto de todos os Conselheiros, inclusive do próprio Presidente, depois do cômputo do seu voto ordinário.

Isto porque o julgamento é feito por turmas paritárias, e em decorrência dessa formação, não raro há casos de empate no resultado, em que necessário ser decidido por voto de qualidade do presidente da turma de julgamento.

Diferente se dá em processos judiciais, em que o Presidente do órgão julgador, quando não toma parte na votação, resolve o impasse do empate pelo chamado voto de minerva, ou voto de qualidade.

A par das normas regimentais que preveem o voto de qualidade, elas não podem se sobrepor à prescrição contida no art. 112 do CTN no sentido de que deva-se interpretar de maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, na aplicação da lei tributária, em que cominada penalidade.

Essa teleologia se aplica ao caso concreto.

No julgamento do recurso administrativo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (Acórdão CSRF - Pág. 78/98, Doc. 152, Evento 1), o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o seu voto ordinário, quando o cômputo dos votos era de 4 x 3, a favor do contribuinte. Com isso, trouxe ao empate do resultado, para em seguida sopesar o seu voto de qualidade a favor da Fazenda Pública.

Assim sendo, não obstante a previsão do voto de qualidade pelo § 9º do art. 25, do Decreto nº 70.235/1972, **entendo que a interpretação a lhe ser dada, nas hipóteses em que cabível, não pode afastar medidas pautadas pela justiça fiscal, em acordo com a lei tributária.**

Isso porque voto de qualidade distingue-se do voto quantitativo.

⁶⁸ Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/30/trf-nega-aplicacao-retroativa-de-lei-que-acabou-com-voto-de-qualidade.ghtml>>. Acesso em: 25.03.2021.

É de se destacar, ainda, que o art 28, da Lei nº 13.988/2020, acrescentou o art. 19-E à Lei nº 10.522/2002, que dispõe que "Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte."

Considero, contudo, que como a lei em tela foi superveniente ao julgamento dos recursos administrativos, cuja matéria foi judicializada, deva-se garantir ao próprio CARF o rejuízo do caso, afastado o instituto do voto de qualidade na espécie.

Por via de consequência, deixa-se de adentrar na verificação do atendimento de todas as condições pela autora ao benefício de suspensão dos tributos, pela regência do Drawback Suspensão, cuja atribuição encontra-se afeta à autoridade administrativa competente para tanto.

Assim, resta prejudicado o pedido de cancelamento do crédito tributário remanescente do PTA 10074.001789/2010-96, já que, enquanto não definitivamente julgado o recurso do contribuinte ao CSRF, não haverá crédito tributário definitivamente constituído.

Ante o exposto, julgo procedente o pedido, com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, I do CPC, para:

- declarar a nulidade do acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no processo administrativo nº 10074.001789/2010-96 (Pág. 78/98, Doc. 152, Evento 1), como decorrência do afastamento da metodologia do voto de qualidade;

- determinar que seja realizado novo julgamento pelo respectivo órgão julgador administrativo competente." (g..m.)

Merece destaque alguns trechos do voto em questão. Para a Juíza, as normas regimentais que preveem o voto de qualidade não podem se sobrepor ao que dispõe no art. 112 do CTN, devendo ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte. Ainda, destacou a Magistrada que a partir da entrada em vigor do artigo 28, da Lei nº 13.988/2020, não se aplica mais o voto de qualidade, considerando, contudo, que como a lei foi superveniente ao julgamento dos recursos administrativos, cuja matéria foi judicializada, deva-se garantir ao próprio CARF o rejuízo do caso, afastando o instituto do voto de qualidade na espécie.

Da respeitável sentença transcrita, foi interposto recurso de apelação pela União, por meio do qual, em voto proferido pelo desembargador Marcus Abraham, do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, o recurso foi julgado procedente para negar a aplicação retroativa da lei que pôs fim ao voto de qualidade, sendo acompanhado pelos demais desembargadores.

Em seu voto, afirmou Marcos Abraham que "devem estar vinculados ao interesse público e pautados pela legalidade e imparcialidade, devendo ser afastada a ideia de que os

representantes dos contribuintes decidam sempre a favor dos contribuintes”⁶⁹. Rechaçando, ainda, a aplicação do artigo 112 do CTN ao caso, sob a alegação de que o artigo em questão só se aplicaria para ao direito tributário penal, acrescentando, por fim, que não há como falar em aplicação retroativa, “seja pela regra de proibição da retroatividade (artigo 6º da LINDB), seja em face do princípio *tempus regit actum*, aplicável aos processos administrativos em regra, segundo o qual a validade dos atos jurídicos processuais deve ser examinada à luz da legislação vigente ao tempo da sua prática”.

É importante destacar que pela proximidade da edição da norma, ainda existem poucos casos analisando propriamente o dispositivo que pôs fim ao voto de qualidade.

Agora, analisando os casos julgados antes da edição do dispositivo que pôs fim ao voto de qualidade, perante a Justiça Federal do Distrito Federal, ainda no ano de 2016, a empresa MRS postulou no curso do processo nº 0041376-24.2016.4.01.3400, pelo deferimento da tutela de urgência para ser determinado à suspensão da exigibilidade do crédito tributário que discute perante o CARF, relativo aos processos administrativos n. 18471.000721/2003-90 e 18471.000722/2003-34.

O Juízo da 2ª Vara da Justiça Federal, nas palavras do juiz Charles Renaud Frazão de Moraes, expôs o que segue:

“... de fato, em sede de interpretação dos julgamentos no colegiado administrativo do CARF, **a regra que deve prevalecer é aquela prevista no art. 112, inciso II, do CTN, eis que se instalou naquele órgão julgador verdadeira dúvida quanto aos fatos em discussão e seus efeitos legais no tocante à inclusão na base de cálculo das exações do PIS e COFINS no tocante aos valores transferidos a terceiros.**

Ademais, não há que se falar em voto de qualidade do presidente do colegiado, que estaria votando duas vezes sem previsão legal e contrariamente ao desiderato do legislador do CTN, que procura beneficiar o contribuinte na aplicação da lei diante da dúvida quanto ao alcance dos seus institutos.

Portanto, a manutenção do julgado administrativo do qual ora se insurge neste feito se mostra, *a priori*, ilegal e representará restrição ao direito de certidões negativas, neste ponto, num futuro próximo, redundando em prejuízos para a atividade do autor. Pelo exposto, presente os pressupostos do art. 300 do NCPC, **DEFIRO A TUTELA DE URGÊNCIA** para suspender até o julgamento de mérito da presente demanda a exigibilidade do crédito tributário discutido nos processos administrativos ns. 18471.000721/2003-90 (PIS) e 18471.000722/2003-34 (COFINS)”. (g.m.).

A decisão acima foi mantida e ainda pende julgamento final do processo.

Outro julgado destacado no presente tópico diz respeito à decisão proferida pela 8ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, Capital, nos autos do processo nº 0013044-

⁶⁹ Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/30/trf-nega-aplicacao-retroativa-de-lei-que-acabou-com-voto-de-qualidade.gh.html>>. Acesso 02.01.2021.

60.2015.4.03.6105, por meio do qual foi determinado o cancelamento integral do crédito tributário imposto ao contribuinte, com fulcro no art. 112 do CTN, em função da decisão administrativa ter sido proferida pelo voto de qualidade:

“(...) 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 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. Por outro lado, a interpretação da hipótese de incidência deve dar-se à luz do fato e não apenas abstratamente no plano normativo. Essa é a atividade do lançador. Verificar a certeza da ocorrência do fato, em todos os elementos da hipótese, sob pena de não incidência da norma e da não instauração da relação jurídica obrigacional” (Processo 0013044-60.2015.4.03.6105, 8ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, de 8/3/2016 – grifos meus).

Após, foi interposto recurso de apelação pela União, o qual foi julgado improcedente pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Com isso, a União interpôs recurso especial, sendo determinado o sobrestamento do feito no dia 08/08/2016, que aguarda julgamento.

Dando uma maior credibilidade aos julgamentos favoráveis aos contribuintes, o E. STF tem entendimento em consonância ao firmado por alguns juízes federais e pelo E. TRF da 3ª Região, como, por exemplo, no julgamento da Ação Penal 470 – “Mensalão” (Tribunal Pleno, em 23/10/2012, relator ministro Joaquim Barbosa).

O ministro Ayres Britto, relativamente à “questão ordem”, suscitou pela aplicação do princípio do *in dubio pro reo* nos casos em que haja empate na votação. É importante pontuar que há, até hoje, previsão expressa no regimento interno do STF no sentido de que, na ausência de solução regimental diversa, cabe ao seu presidente o voto de qualidade nesses casos. Mesmo sendo expresso o regimento, decidiu o STF por não aplicar o chamado voto de qualidade, em atenção ao princípio da isonomia e razoabilidade. Naquela ocasião, a composição do STF estava

desfalcada em razão da aposentaria do ministro Cezar Peluso. Contava o tribunal, portanto, com apenas 10 ministros na sua composição, o que acabou por propiciar o empate⁷⁰.

Daí, como mencionado acima, o ministro presidente do STF, Ayres Britto, encaminhou à votação o entendimento de que, em caso de empate, deveria prevalecer a tese da absolvição do réu, porque, segundo ele, “*ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade*”.

Nesse sentido caminhou o voto do ministro Gilmar Mendes. *In verbis*:

“(…) É. Quer dizer, é preciso que haja algum critério. Mas me parece que, como já foi amplamente demonstrado, a meu ver, no caso, estamos diante daquilo que compõe a nossa tradição e alberga também, tem lastro, portanto, constitucional, princípio da presunção da inocência. Eu estava até me lembrando, Presidente, de que o próprio Código de Processo Penal permite a absolvição por insuficiência de prova, por dúvida, portanto, quanto à comprovação dos fatos imputados. **Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, como sustentar um outro resultado? Então, parece-me que, neste caso, é de se encaminhar no sentido já aqui preconizado, inclusive por Vossa Excelência**”. (g.m.)

Portanto, o entendimento do Supremo quanto a não aplicação do voto de qualidade é perfeitamente aplicável aos julgamentos no CARF para os processos tributários, em que a legitimação do título executivo fiscal pressupõe a certeza da exação imposta ao contribuinte.

Ora, quando há empate no julgamento e, conseqüentemente, a necessidade de ser proferido o voto de qualidade, essa certeza deixa de prevalecer e, portanto, não há que se falar em manutenção do crédito tributário.

O ministro Luís Roberto Barroso também escreveu sobre o voto de qualidade, sob outro enfoque, senão vejamos:

“(…) o que se expos até aqui pode ser resumido nos seguintes termos. Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão judicante colegiado viola a garantia constitucional da imparcialidade, corolário do devido processo legal, porque: (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo; e (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos. (...) A atribuição de peso duplo ao voto de um indivíduo – afora a incompatibilidade com o devido processo legal, sobre o que se discutiu anteriormente – não tem o condão de transformá-lo em dois membros diversos do colegiado (...) Em tais hipóteses a maioria absoluta deixaria de ser compreendida como maioria absoluta?⁷¹

⁷⁰ Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultor-tributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte?imprimir=1>>. Acesso em 03.02.2021.

⁷¹ BARROSO, Luis Roberto. **A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal**. Revista do Ibrac, vol. 16. São Paulo: RT, janeiro de 2009, p. 45.

Portanto, dos julgamentos acima expostos, o entendimento que se perfaz é que o voto de desempate atribuído ao presidente do órgão julgador terá que ser favorável ao contribuinte, vez que, se houve o empate no julgamento, estar-se-á diante de uma dúvida quanto à própria materialização do nascimento da obrigação tributária, já que metade dos membros que compõe o órgão julgador entende que ela não ocorreu. Portanto, no entendimento consolidado pelo STF, caso o julgamento fosse mantido haveria ofensa ao princípio do *in dubio pro reo*.

Por fim, merece destaque que a questão do voto de qualidade já foi debatida inclusive no âmbito da CARF, já evidenciando o caráter de elevada importância da norma. Nessa linha, vale mencionar discussão tida nos autos do Processo Administrativo nº 16682.721139/2012-41, em que, após julgamento decidido pelo voto de qualidade, o conselheiro Rafael Pandolfo suscitou questão de ordem para, com fulcro no art. 112 do CTN, excluir a multa agravada que havia sido imposta à empresa. Nos seguintes termos:

“(...) o denominado *in dubio pro reo* foi expressamente positivado pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, norma geral tributária cujos limites devem ser observados por toda a legislação infraconstitucional. Assim, mesmo que se discuta a respeito da extensão das garantias do regime punitivo penal às infrações administrativas e tributárias, o dispositivo há pouco citado coloca o tema em questão fora da zona de conflito, ao prescrever expressamente comandos inafastáveis ao aplicador/julgador tributário (...).

No caso em tela, a dúvida razoável a respeito não só da natureza e das circunstâncias materiais do fato (sua extensão e efeitos) como da natureza da penalidade aplicável está matematicamente retratada pelo quórum de votação. Preenchido, portanto, o suporte fático do art. 112, do CTN” (voto proferido pelo conselheiro Rafael Pandolfo, Acórdão 2202002.535, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, sessão de 20/11/2013).

A questão acima, todavia, foi rejeitada por decisão também proferida pelo voto de qualidade. Porém, a linha de argumentação desenvolvida pelo Conselheiro foi no sentido de que deveria respeitar o artigo 112 do Código Tributário Nacional. Ora, havendo dúvidas quanto à materialização do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária, não há que se falar em manutenção do julgado (ou, ao menos, da multa).

5. ALTERAÇÃO DO ART. 19-E DA LEI 10.522/02 E SUAS CONSEQUÊNCIAS NOS CASOS JULGADOS PELO CARF

5.1. *MENS LEGIS* DA LEI 13.988/2020

Em abril de 2020 entrou em vigor a Lei 13.988/20 – fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2019, também chamada de “MP do contribuinte legal”, por meio da qual restou disciplinada a negociação extrajudicial de créditos tributários constituídos e exigíveis, tanto em dívida ativa, como nos casos ainda não judicializados. A lei em questão foi criada para dar efetividade ao que dispõe o artigo 171 do CTN. Merece destaque seu texto, que dispõe o seguinte: “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário”.

Essa lei, no entanto, trouxe com si grande polêmica ao prever, em artigo único, sobre o fim do voto de qualidade no CARF, o que acabou ofuscando o seu objeto principal, relacionado à transação tributária.

Em alteração realizada “de última hora”, no texto em votação na Câmara dos Deputados, via emenda aglutinativa nº 01, protagonizada pelos deputados Arthur Lira (hoje presidente da Câmara dos Deputados) e Vitor Hugo⁷², restou inserido o artigo 28 da lei 13.988/20, que alterou o artigo 19-E do Decreto-lei nº 70.235/1972, estabelecendo que, em caso de empate nos julgamentos de autuações fiscais no CARF, o presidente do conselho, e sempre representante da Fazenda Nacional, deixou de deter, para si, o chamado voto de qualidade, resolvendo a questão, portanto, de forma favorável aos contribuintes.

Como já mencionado, até o momento a alteração legislativa não produziu grandes efeitos, vez que do início da pandemia do novo coronavírus – COVID-19 houve a suspensão do julgamento de processos administrativos de valores acima de R\$ 1 milhão de reais, limite esse posteriormente aumentado para R\$ 8 milhões e, em abril de 2021, para R\$ 36 milhões de reais.

Deveras, o que chamou maior atenção foi a incongruência entre a versão original da Emenda nº 09 (responsável por dispor sobre a alteração do art. 19-E na lei de transação tributária), de autoria do deputado Heitor Freire (PSL/CE), e a versão aglutinada ao PLV nº

⁷² Disponível em: <<https://escriba.camara.leg.br/escriba-servicosweb/html/59509>>. Acesso em 04.02.2021.

02/2020, de autoria dos deputados Arthur Lira e Victor Hugo, aprovada pelo Congresso Nacional, a qual gerou profundas críticas⁷³. Veja-se o teor da redação original da MP:

“Art. 19-E. Se o processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário resolver-se favoravelmente à Fazenda Nacional, em virtude do voto de qualidade a que se refere o § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a multa de que trata o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966 (multa qualificada), e as demais multas de ofício serão substituídas pela multa de mora conforme o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

É dizer, a emenda original à MP do contribuinte legal estabelecia hipótese de manutenção do voto de qualidade, mas, em contrapartida, o afastamento da multa qualificada e das demais multas agregadas ao crédito tributário principal, substituídas pela multa de mora, sem afetar os tributos cobrados. Nas palavras do deputado Heitor Freire, tal disposição tinha por base dar maior concretude ao que prevê o artigo 112 do CTN⁷⁴, com enfoque ao princípio da equidade e paridade das armas, vez que não podia admitir a manutenção de multas quando da própria dúvida da Administração Pública⁷⁵.

Entretanto, a Emenda Aglutinativa nº 01, que foi aprovada pelo Congresso e sancionada pelo presidente da República, promoveu importante alteração da redação original, introjetando no texto final a normativa expressa estudada no presente trabalho, por meio da qual restou estabelecido que “em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”⁷⁶.

E é nesse sentido que pairam críticas sobre o fim do voto de qualidade no conselho, em seu conteúdo formal, uma vez que ocorreu alteração da letra da lei por emenda aglutinativa, bem como pela suposta falta de debate sobre o tema, vez que foi abordado em apenas duas oportunidades: “i) o deputado Arthur Lira (PP-AL) faz referência a um acordo que envolveu “a questão das matérias relativas às multas do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”; e ii) pelo deputado Vitor Hugo (PSL-GO) remete a tratativas com o presidente da

⁷³ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-28/charles-mayer-fim-voto-qualidade-carf-tira-bilhoes-uniao>>. Acesso em: 30.04.2020.

⁷⁴ 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 (...)

⁷⁵ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/direto-carf-alcance-voto-qualidade-questionamentos-decorrentes#sdfootnote4sym>>. Acesso em: 29.08.2020.

⁷⁶ Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte."

República, que garantiu a “sanção em relação a essa parte específica da emenda aglutinativa que trata da mudança do voto de qualidade, saindo do Fisco para os contribuintes”⁷⁷.

Nesta toada, é válido transcrever os dizeres dos parlamentares quando do encaminhamento da lei para aprovação pelo Senado Federal, com a posterior sanção pelo presidente da República, Jair Messias Bolsonaro. *Verbis*:

“**O SR. ARTHUR LIRA** (Bloco/PP - AL. Pela ordem. Sem revisão do orador.) - Sr. Presidente, Srs. Deputados, na realidade, quero somente registrar a união das Lideranças dos partidos, dos Deputados e das Deputadas, em construir consenso para a votação desta medida provisória, que **será muito importante na vida das empresas e dos contribuintes**. Estabelece nova modalidade de parcelamento de débitos, ainda mais com algumas emendas aglutinativas — e quero deixar bem claro isto, Sr. Presidente —, que foram construídas em total acordo. Na sequência, o Líder do Governo vai poder afirmar isso. **O acordo envolveu tanto a regulamentação do bônus sem incidir sobre as multas, como a questão das matérias relativas às multas do CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do seu voto de qualidade**. Além disso, emenda aglutinativa do PSB possibilitou a extensão do prazo, de 120 para 145 meses.

Quero parabenizar todos que estão trabalhando num clima adverso como o de hoje. Este Congresso, de pé, como disse brilhantemente a Deputada Soraya Santos, cumpre sua obrigação com a Nação, votando o Decreto de Estado de Calamidade Pública e medida provisória importante como esta.

Muito obrigado, Sr. Presidente.

O SR. PRESIDENTE (Rodrigo Maia. Bloco/DEM - RJ) - Concedo a palavra ao Deputado Vitor Hugo.
Em seguida, temos uma urgência para colocar em votação.

O SR. VITOR HUGO (PSL - GO. Pela ordem. Sem revisão do orador.) - Sr. Presidente, eu queria inicialmente parabenizar o Deputado Marco Bertaiolli pelo trabalho na relatoria desta medida provisória, que é importantíssima não só para o Governo mas para todo o País, em especial.

Como V.Exa. falou, Deputado Marco Bertaiolli, nosso Relator, realmente a intenção do Governo é a de aproximar o máximo possível a União dos seus devedores, dos contribuintes, de maneira que nesses próximos 2 anos, sem aumentar impostos, nós aumentemos a arrecadação em aproximadamente 12 bilhões de reais. Portanto, quero parabenizá-lo pela relatoria.

E quero dizer que, para viabilizar a aprovação desta medida provisória, nós construímos um acordo. Eu acabei de telefonar diretamente para o Presidente da República e também para o Ministro Paulo Guedes e para o Secretário Esteves. **Nós construímos um compromisso de sanção em relação a essa parte específica da emenda aglutinativa que trata da mudança do voto de qualidade, saindo do Fisco para os contribuintes. Eu queria dizer isso publicamente, de maneira a reforçar o cumprimento, pelo Governo, de todos os acordos feitos.**

Agradeço a V.Exa., Sr. Presidente, e parabenizo-o mais uma vez pela aprovação da matéria.” (g.n.).⁷⁸

⁷⁷ Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/direto-carf-alcance-voto-qualidade-questionamentos-decorrentes#sdfootnote6sym>>. Acesso em 09.02.2021.

⁷⁸ Disponível em: <<https://escriba.camara.leg.br/escriba-servicosweb/html/59509>>. Acesso em 12.02.2021.

Ambos os deputados enaltecem o compromisso do Congresso Nacional com a tramitação da MP. O deputado Arthur Lira é enfático ao dizer que o resultado da lei será de extrema importância na vida das empresas e dos contribuintes, sendo, portanto, sua finalidade. Nesses realces e pelo provável déficit orçamentário que sofrerá a União com a alteração do artigo 19-E da lei, sobreveio diversos comentários a respeito de sua inconstitucionalidade, que será posteriormente analisado no presente trabalho.

Contudo, já tecendo um breve comentário sobre a suposta inconstitucionalidade material da lei, fato é que a alteração do artigo que pôs fim ao voto de qualidade no CARF foi divulgado, votado e sancionado, sendo uma opção legislativa, devendo tal norma prevalecer, sob pena de afronta ao princípio da separação de poderes, tal como estabelecido na Constituição Federal. E mais, questionar a forma como a lei foi votada é colocar em xeque a competência de todo o Poder Legislativo brasileiro, inclusive do chefe do Poder Executivo, que a sancionou.

Ora, não parece muito razoável pleitear que uma norma seja declarada inconstitucional por vício na votação quando todos do Congresso Nacional tinham plena ciência de seu texto. Reitera-se, sendo votado e sancionado pelo presidente da República. A questão da suposta inconstitucionalidade será rebatida em tópico específico, restando mencionar a intenção do legislador em promover maior proximidade na relação Fisco/ contribuinte.

5.2. ALCANCE DO ART. 28 DA LEI 13.988/20

No dia 1º de julho de 2020, menos de três meses após a publicação da lei que pôs fim ao voto de qualidade no CARF, o Ministério da Economia, por meio da Portaria 260/2020⁷⁹, regulamentou a lei em questão, estabelecendo que: (i) o voto de qualidade só deixaria de ser aplicado a processos decorrentes de autos de infração; (ii) a norma só teria validade para os julgamentos feitos a partir do dia 14 de abril de 2020; e (iii) o voto de qualidade continuaria valendo para julgamentos que envolvessem responsáveis solidários de questões processuais e de embargos de declaração, *verbis*:

“(...)§ 1º O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.

⁷⁹ Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-260-de-1-de-julho-de-2020-264913627>>. Acesso em 06.02.2021.

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

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

I – aplicar-se-á exclusivamente:

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

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

II – não se aplica ao julgamento:

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

b) de embargos de declaração; e

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

O presidente da OAB, Felipe Santa Cruz, e o presidente da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal, Eduardo Maneira, divulgaram nota de repúdio⁸⁰ contra a Portaria do Ministério da Economia (liderado pelo ministro Paulo Guedes) aduzindo que a interpretação explicitada pela Portaria minimiza os efeitos pretendidos pela regra legal que diz aplicar, em oposição às regras de hermenêutica e em desconsideração à opção democrática feita pelo Congresso Nacional, que foi posteriormente sancionado pelo chefe do executivo.

Em suas palavras: “(...) A edição dessa regra visou expressamente corrigir uma distorção histórica do chamado voto de qualidade que, ao mesmo tempo, concentrava poder decisório nas mãos do Presidente de Turma – sempre um representante da Fazenda Nacional – e ignorava a regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional que estabelece o princípio do *in dubio pro contribuinte*. (...) Este Conselho Federal da OAB reitera sua plena convicção acerca da constitucionalidade da nova lei e se compromete com todos os esforços para que ela seja aplicada em sua integralidade. O debate sobre o aprimoramento do sistema pode e deve continuar, mas sem que qualquer das partes use de expedientes para evitar o cumprimento das normas legais regularmente promulgadas”.

E, de fato, nada mais fez o Ministério da Economia do que tentar restringir os efeitos da lei instituída pelo Poder Legislativo, que definiu que no empate do julgamento do processo administrativo, no todo, não se deva aplicar o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto 70.235/72, resolvendo a questão favoravelmente ao contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, foi impetrado o mandado de segurança nº 1039677-39.2020.4.01.3400 em face de ato do Presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual o impetrante veiculou pedido objetivando “determinar que o impetrado não aplique o conteúdo da Portaria ME nº 260/2020 ao Processo

⁸⁰ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/nota-oab-carf.pdf>>. Acesso em 13.02.2021.

Administrativo nº 16004.720284/2017-19”. Alegou o impetrante, ainda, que a Portaria nº 260 teria extrapolado o dever regulamentar e inovado no ordenamento jurídico, definindo hipótese de aplicação do voto de qualidade.

O pedido liminar foi indeferido de plano. Entretanto, analisando melhor o tema, em sentença, o juiz federal Manoel Pedro Martins de Castro Filho, integrante da 6ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, adotou posicionamento distinto, entendendo pelo conflito entre a Portaria 260/2020 e a Lei 13.988/2020, sendo, portanto, determinado que a norma hierarquicamente superior prevaleça, nos seguintes termos:

“(…) Entre a Portaria e a lei, norma hierarquicamente superior, prevalece a lei.

Em informações, a Autoridade Coatora acusa que o Mandado de Segurança trata de Portaria em tese, já que o incidente administrativo no CARF não demandará o voto de qualidade.

Este é, porém, Mandado de Segurança preventivo, destinado a impedir que, ao longo do trâmite, o voto de qualidade seja de qualquer modo aplicado, o que deve, sim, ser coibido.

A Autoridade Coatora argumenta que ‘a redação conferida ao art. 19-E da Lei nº 10.522 não é precisa, e assim gerou dúvidas na sua aplicação, o que é corroborado pela propositura de nada menos que 3 (três) Ações Diretas de Inconstitucionalidade’. Embora reconheça que ainda haverá pronúncia sobre essa questão nos graus superiores de jurisdição, a redação me parece sobejamente clara, e a edição da norma configura simples manobra para reinstaurar figura que foi extirpada pela Lei 13.988/2020.

Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, para determinar que o impetrado não aplique o conteúdo da Portaria ME nº 260/2020 ao Processo Administrativo nº 16004.720284/2017-19, no que ela diga respeito ao voto de qualidade (…)

Da sentença transcrita acima foi interposto recurso de apelação, o qual se encontra pendente de julgamento. Mesmo diante do recurso interposto, referida decisão é de suma importância para o ordenamento jurídico, pois não reconhece a legitimidade da Portaria que regulamentou o voto de qualidade no CARF, por ser norma em conflito e hierarquicamente inferior, configurando “manobra para reinstaurar figura que foi extirpada pela Lei 13.988/2020”, nas palavras do juiz do caso.

Portanto, da única decisão produzida até o momento da escrita do presente trabalho, entendeu o Poder Judiciário que a intenção do legislador é pela aplicação, em todos os casos discutidos no CARF, da extinção do voto de qualidade. Tal posição encontra amparo legal na Constituição Federal, pelo princípio da separação de poderes. Afinal, caso fosse do Poder Executivo a função de legislar sobre a norma, ficaria sem efeito o Poder Legislativo.

Outrossim, o tributarista Bruno Teixeira, em matéria publicada no sítio eletrônico da CONJUR, afirmou que o Ministério da Economia não tem competência para editar uma norma dizendo como os integrantes do CARF devem interpretar a lei que extinguiu o voto de

qualidade⁸¹, veja-se: “Paulo Guedes pode editar normas e dizer como funciona o processo administrativo, assim como o presidente do CARF pode regulamentar as questões relativas ao CARF. Porém, editar uma portaria para dizer como um conselheiro deve interpretar uma norma foge do escopo do ministro, Para mim, não caberia nem ao presidente dizer qual seria o resultado, isso deveria ser colocado, pelo princípio do colegiado, em discussão no próprio colegiado.”

Corretas são as considerações do tributarista. Existe uma base bem sólida no sentido de que o Ministério da Economia extrapolou sua competência na regulamentação do voto de qualidade no CARF, estabelecendo normas e limites para os julgamentos tributários quando, na verdade, o que foi feito pelo legislador regularmente constituído para tal ato foi de extinguir, por completo, o voto de qualidade para os julgamentos administrativos no CARF.

Mesmo com isso, em recente estudo feito pelo JOTA, na base de dados do CARF Previsível, no período entre abril de 2020 e janeiro de 2021, apesar da mudança na sistemática do voto de qualidade, a maioria dos empates foi resolvido pelo voto de qualidade “antigo” favorável à Fazenda Nacional, a maior parte tratando de assuntos referentes à exclusão de empresas do Simples Nacional, de pedidos de compensação e da correção monetária de débitos⁸².

Dada tamanha insegurança jurídica, já está sendo construída a possibilidade de aplicação da antiga metodologia pelos conselheiros representantes do Fisco. O conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, por exemplo, já defendeu que o mecanismo não se aplica a discussões sobre admissibilidade. Como presidente da 3ª Turma da Câmara Superior, Pôssas usou o voto de qualidade para desempatar uma discussão sobre o conhecimento de um recurso proposto pela Fazenda Nacional⁸³.

Veja-se que a insegurança sobre o tema é tanta, que mesmo que o Supremo reconheça a constitucionalidade do art. 28 da Lei 13.988/20, questões relativas ao alcance da norma ainda serão muito discutidas pela tentativa do Poder Executivo de usurpar a competência do Poder Judiciário, o que é completamente vedado pela Constituição Federal.

⁸¹ Disponível em: <[⁸² Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-empates-favor-fisco-22032021>>. Acesso em: 24.03.2021.](https://www.conjur.com.br/2020-jul-06/ministerio-economia-regulamenta-voto-qualidade-carf#:~:text=Minist%C3%A9rio%20da%20Economia%20regulamenta%20voto%20de%20qualidade%20no%20Carf,-6%20de%20julho&text=O%20Minist%C3%A9rio%20da%20Economia%2C%20por,de%20Recursos%20Fiscais%20(Carf).&text=A%20Lei%2013.988%2F20%20alterou,voto%20de%20qualidade%20no%20Carf.>. Acesso em 14.02.2021.</p></div><div data-bbox=)

⁸³ Ibidem

6. DA RETROATIVIDADE DOS EFEITOS DO ART. 19-E, ALTERADO PELA LEI 13.988/20, À LUZ DO ART. 106 E 112 DO CTN

6.1. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DE EFEITOS *EX TUNC* À NORMA

Feitas as devidas considerações sobre o processo legislativo que culminou com o fim do voto de qualidade no CARF, bem como as críticas pautadas em exame, cumpre analisar, a seguir, os efeitos de sua inserção no âmbito jurídico, seja quanto aos processos já em andamento e que ainda aguardam julgamento definitivo (inclusive quanto ao julgamento de eventuais aclaratórios), seja em relação à processos que já tenham sido julgados a favor do fisco pelo voto de qualidade.

O esclarecimento da questão é de suma importância para a eventual recuperação de valores despendidos em penalidades quando da perda de processos pelos contribuintes no conselho administrativo, bem como para o devido esclarecimento de quem deve ser o responsável por declarar o ativo a ser restituído.

6.2. CARÁTER INTERPRETATIVO DO ART. 19-E DA LEI 13.988/2020 E A EXTINÇÃO TOTAL DO VOTO DE QUALIDADE

De prômio, impõe-se discorrer sobre dois artigos do Código Tributário Nacional, ambos de elevada importância para análise da retroação dos efeitos do art. 19-E da Lei 13.988/20. Vejamos o que dispõe o art. 106 e 112 do CTN, respectivamente:

“A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixa de defini-lo como infração;

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

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.” (grifos próprios)

“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de 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.” (grifos próprios)

Deveras, para a análise da retroação dos efeitos do art. 28 da Lei 13.988/20, impõe-se, primeiramente, verificar se o dispositivo possui, de fato, caráter de lei interpretativa. Nesta senda, o Tribunal Pleno da Suprema Corte, citando o doutrinador francês Paul Roubier, já afirmou que “é, por sua natureza, interpretativa, a lei que, sobre um ponto em que a regra de direito é incerta ou controvertida, vem a consagrar uma solução que a jurisprudência, por si só, poderia ter adaptado”⁸⁴.

Para Francesco Tesauro, no sistema jurídico brasileiro, admite-se o exercício da função de intérprete pelo legislador, notadamente nos casos em que haja, ao menos, duas interpretações possíveis de determinado dispositivo legal e este imponha uma dentre aquelas possíveis hermenêuticas⁸⁵. O mesmo autor aduz que as leis interpretativas teriam eficácia, *a priori, ex tunc*, desde que a retroação de seus efeitos não sejam incompatíveis, prioritariamente, com os direitos fundamentais expostos no artigo 5º, da Constituição Federal.

Importante ressaltar a importância da palavra prioritariamente para o assunto, uma vez que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da constitucionalidade do art. 3º, da Lei Complementar nº 118/05 (RE 566.621/RS⁸⁶), considerou que uma norma que altere substancialmente o entendimento consagrado, há décadas, pelos Tribunais Superiores, não pode sofrer aplicação retroativa de seu entendimento em detrimento da interpretação já alcançada na esfera jurisdicional⁸⁷.

Conquanto a isso, Alexandre Monteiro, em artigo recentemente publicado⁸⁸, dispõe que também não há de se contestar, como inclusive destacado no RE 566.621/RS, a plausibilidade da edição de leis com caráter interpretativo, em especial em matéria tributária, na qual o próprio CTN, no art. 106, acima reproduzido, a contempla e prevê sua eficácia retroativa. O ponto central, portanto, se refere à verificação, no caso concreto, se a lei é, de fato,

⁸⁴ RE 78141, Relator: Min. Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/1974, DJ 31-05-1974.

⁸⁵ TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Trad. Fernando Aurélio Zelveti (*et. al.*). São Paulo: IBDT, 2017, p. 65.

⁸⁶ DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO (...). Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, §4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. (...). (STF, RE 566621, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011).

⁸⁷ A respeito da inaplicabilidade de leis interpretativas para alteração de matérias já com interpretação consolidada nos Tribunais, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 683.

⁸⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, **Constitucionalidade, limites de aplicação e eficácia retroativa do art. 19-E da Lei 10.522/01: Inferências práticas dos novos contornos do voto de qualidade no CARF**, Bocater Working Papers, 2020, p. 31.

interpretativa, e se o dispositivo inserido auxilia na hermenêutica e na determinação dos limites da norma jurídica⁸⁹.

E no exato sentido de norma interpretativa parece figurar o art. 19-E da Lei 10.522/02, dado que o legislador reconheceu, pontualmente, por meio de inserção de outra norma jurídica, a incompatibilidade do §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972⁹⁰ com os princípios norteadores do direito tributário no país, de modo a entender que o voto de qualidade jamais poderia ter sido aplicado contra os contribuintes, sob pena de afronta ao princípio do “*in dubio pro contribuinte*”, que é fundamental na tributação reproduzida no artigo 112, do Código Tributário Nacional⁹¹.

O seu caráter interpretativo mostra-se ainda mais evidente pela forma como o dispositivo foi introduzido na legislação. Pode-se conceituar em dois momentos distintos para criação da norma, seja pela construção/alteração do dispositivo, tal como realizada pela Lei nº 13.988/20, assim como pelo momento da discussão a respeito do fim do voto de qualidade no CARF no momento e após sua edição.

Assim como descrito nos tópicos anteriores, houve imensa discussão quanto à constitucionalidade do voto de qualidade introduzido no CARF, sendo, inclusive, objeto de ações diretas de inconstitucionalidade, por ter forte corrente no sentido de que o CTN é claro ao determinar, em seu artigo 112, a necessidade de interpretação mais favorável ao acusado (contribuinte), nos casos de infração ou de legislação que cominasse penalidades.

Diversos juristas e doutrinadores seguiram na linha do artigo em questão, inclusive tendo o contribuinte conseguido êxito em algumas ações judiciais ao longo dos últimos anos. Porém, apesar do êxito em alguns julgados, outros casos foram decididos pela manutenção do voto de qualidade, tendo como justificativa a legalidade do ato em questão, situação que se manteve inalterada até a edição da lei que pôs fim ao voto de qualidade, o que evidencia o caráter interpretativo da norma pela dúvida já levada ao judiciário à luz de sua validade.

Outro momento que evidencia o caráter interpretativo da norma é do ato de sua edição até a entrada em vigor. Quando do encaminhamento da lei a ser sancionada pelo presidente da

⁸⁹ Válidas são as palavras Eros Grau sobre o assunto: “A interpretação, destarte, é meio de expressão dos conteúdos normativos das disposições, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a interpretação – uma atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas.” (GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 85).

⁹⁰ §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.

⁹¹ Disponível em: <<https://gsga.com.br/cancelamento-de-autuacoes-com-voto-de-qualidade-e-medida-que-se-impoe/?cn-reloaded=1>>. Acesso em 16.02.2021.

República, o procurador geral, bem como o até então ministro da justiça emitiram notas pelo veto presidencial.

O procurador-geral da República, Augusto Aras, enviou um ofício ao presidente Jair Bolsonaro apontando que a alteração legislativa poderia “afetar a eficácia e a credibilidade do sistema persecução penal pátrio, no que se refere ao combate aos crimes fiscais”. Ainda, concluiu o procurador que o fim do voto de qualidade poderia resultar no “trancamento de várias e importantes ações penais em curso e o imediato arquivamento de inúmeras Representações Penais para Fins Penais, ante a desconstituição dos créditos tributários subjacentes, impedindo, assim, o início ou desenvolvimento de investigações”⁹².

O ex-ministro Sérgio Moro, por sua vez, previu que “o fim do voto de qualidade no CARF poderá ter impacto no combate ao crime”. Pontuou, ainda, que “a constituição do crédito tributário é, por sua vez, fundamental para tipificação do crime contra a ordem tributária, com o que eventual fragilização do procedimento de formação tem, além de consequências na arrecadação tributária, efeito colateral negativo no combate ao crime em geral”⁹³.

Sobre as colocações acima, o advogado Fernando Hideo Lacerda, colunista do CONJUR, ressaltou que o temor punitivista consubstanciado nas palavras do procurador-geral da República e do ex-ministro da Justiça releva a medida urgente após a entrada em vigor dessa alteração legislativa, na medida em que “todos os casos criminais originados de julgamentos do CARF decididos pelo voto de qualidade devem ser revistos”⁹⁴. Ainda, ponderou que “a aplicação retroativa e imediata do fim do voto de qualidade aos procedimentos criminais é consequência inevitável da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre os crimes contra a ordem tributária”.

E nesse exato sentido corrobora a Súmula Vinculante 24 do STF, não sendo admitido falar em tipificação de crime material sem o lançamento definitivo do tributo, o que muito se dá pelo julgamento pelo voto de qualidade, *verbis*:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Assim, apesar de coerente argumentação contrária, é nítido que a Lei 13.988/20, por expressa opção legislativa, veio para harmonizar a dicotomia existente entre o §9º do artigo 25

⁹² Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/OficioPR.pdf>>. Acesso em 18.02.2021.

⁹³ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-voto-qualidade-carf.pdf>>. Acesso em 18.02.2021.

⁹⁴ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-03/fernando-lacerda-retroatividade-fim-voto-qualidade>>. Acesso em 20.02.2021.

do Decreto nº 70.235/1972, que previa o voto em duplicidade dos presidentes das turmas, e o artigo 112 do CTN, o qual determina que, em caso de dúvidas, a interpretação deve-se fazer de forma mais favorável ao acusado⁹⁵. Ora, tendo a lei o caráter de dirimir as discussões que pautavam o tema, muito controvertido no âmbito jurisdicional e doutrinário, outra conclusão não é permitida senão aquela que os efeitos da norma (penalidades) devem retroagir a atos ocorridos antes da sua vigência, por ser norma interpretativa, em plena conformidade com o disposto no art. 106, I, do CTN.

Outra corrente que se forma para afirmar o caráter interpretativo da norma é de que, ao revogar expressamente o texto do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72, o legislador optou por esclarecer que a aplicabilidade do voto de qualidade estaria adstrita apenas aos julgamentos que envolvessem o “processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário”.

E quanto a isso será respondido, por já e em complementação ao tópico anterior, a extensão do voto de qualidade para todos os julgamentos no CARF.

O CARF, como órgão administrativo revisor, não se limita à análise de processos administrativos de exigência de crédito tributário, mas a outros atos administrativos, sem a cobrança específica e imediata de crédito tributário, cujos efeitos são aplicáveis em outros processos administrativos⁹⁶.

Então, para essa corrente (extinção parcial do voto de qualidade), caso quisesse o legislador revogar todo dispositivo citado, o teria feito em caráter expresso, de modo que deve ser adotada a linha hermenêutica de que o legislador não utiliza palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda*)⁹⁷.

Inclusive, essa é a orientação da Lei Complementar 95/1998. Veja-se o que dispõe o art. 3º e 9º da mencionada lei:

“Art. 3º A lei será estruturada em três partes básicas:

I - parte preliminar, compreendendo a epígrafe, a ementa, o preâmbulo, o enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas;

II - parte normativa, compreendendo o texto das normas de conteúdo substantivo relacionadas com a matéria regulada;

III - parte final, compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber”.

Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)”.

⁹⁵ Disponível em: <<https://gsga.com.br/cancelamento-de-autuacoes-com-voto-de-qualidade-e-medida-que-se-impoe/?cn-reloaded=1>>. Acesso em 20.02.2021.

⁹⁶ À título de exemplo, veja-se o seguinte exemplo: CARF, Acórdão n.º 1301-004.470, j. em 15.04.2020.

⁹⁷ MONTEIRO, op. cit. p. 31.

No entanto, tal argumento não merece prosperar. Nas palavras de Matheus Montenegro, “a interpretação do artigo 19-E não deve ser restritiva, até porque não há lógica, no contencioso administrativo tributário, para deixar de aplicar o voto de qualidade nos processos de exigência de tributo, mas, por outro lado, manter sua aplicação a processos em que não exige tributo de forma direta, como, por exemplo, na exclusão do simples”⁹⁸.

E, de fato, o fim do voto de qualidade deverá ser aplicado a todo e qualquer litígio julgado pelo conselho e em qualquer tipo de decisão. Isso porque, o art. 19-E da Lei 10.522/02 (alterado pela Lei 13.988/20), faz referência ao “julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário”. O *caput* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal, possui semelhante disposição, tratando do “processo de exigência de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal”, estando o voto de qualidade no § 9º, do mencionado artigo.

À vista disso, é fácil notar que os artigos que tratavam do voto de qualidade no CARF sempre mencionaram que o instrumento seria utilizado para “exigência do crédito tributário” ou mesmo “exigência de tributos” e nem por isso há quem argumente que tais menções significam que o voto de qualidade seria aplicado apenas aos processos sobre exigência de crédito tributário, o que inclusive nunca aconteceu no conselho administrativo.

Inclusive, no julgamento da ADI 5.731, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB para declarar a inconstitucionalidade do voto de qualidade, o ministro Gilmar Mendes entendeu pela perda superveniente de objeto de toda a ação a partir da nova lei, julgando-a extinta, em razão do “exaurimento da eficácia das normas impugnadas”, levando à conclusão de que o voto de qualidade foi extinto integralmente, eis que, caso contrário, a ação deveria prosseguir ao menos em parte.

Veja-se, portanto, que o voto de qualidade deverá ser completamente extinto no CARF.

Portanto, seja em qualquer corrente mencionada acima, resta nítida a natureza interpretativa da norma, devendo sua aplicação ser retroativa a casos pretéritos, aplicando-se os efeitos *ex tunc*, em total consonância com o art. 106, I e 112, ambos do CTN.

Ainda que a norma não tivesse natureza interpretativa, o que se diz apenas por mero amor ao debate, poder-se-ia, com base em todo o exposto, aplicar diretamente o conteúdo do art. 112, do CTN, já vigente antes da alteração propugnada pela Lei 13.988/2020, o que acaba por reforçar a possibilidade de retroação das penalidades. Esse entendimento, aliás, encontra

⁹⁸ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-09/discussao-alcance-artigo-19-dar-sobrevida-voto-qualidade>>. Acesso em 20.02.2021.

arrimo na doutrina, inclusive para os casos em que a natureza interpretativa não conste, expressamente, do texto legal, mas que resulte da regular hermenêutica do dispositivo, como ocorreu no caso do art. 129, da Lei nº 11.941/09⁹⁹.

Além disso, explicam Tipke e Lang¹⁰⁰ que a retroatividade da norma poderia ser justificada, no presente caso, em decorrência da obscuridade e confusão do alcance da legislação tributária, características que ocasiona prejuízo à confiança dos sujeitos passivos e à própria aplicação da lei. O voto de qualidade, portanto, tal como vinha sendo exercitado, mostrava-se como ferramenta adicional neste sentido, o que também justificaria a retroação dos efeitos da norma.

Pelos motivos expostos, entende-se que o Art.19-E, por consagrar, em caráter expresso, o entendimento manifestado no sentido da inaplicabilidade do voto de qualidade previsto no art. 25, §9º, do Decreto n.º 70.235/72, sua natureza é interpretativa, apenas sublinhando entendimento já passível de extração pela análise da norma em conjunto com o art. 112, do CTN. Trata-se, pois, de norma firmada com eficácia *ex tunc*, atingindo julgamentos anteriores, a partir da aplicação do art. 106, I, do CTN¹⁰¹, devendo ser excluída a aplicação de penalidade à infração.

6.3. RETROAÇÃO BENIGNA - JULGADOS PELO *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

Corroborando com o entendimento de retroatividade acima, o art. 106, II, “a” e “c”, ainda aduz pela possibilidade de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado.

Ao analisar os efeitos do art. 28 da Lei 13.988/20, pela aplicação retroativa estampada no art. 106, II, do CTN, far-se-á necessário fazer um paralelo com o que se entende por *lex mitior*, de aplicação no âmbito do direito penal.

Dispõe o artigo 2º, parágrafo único, do Código Penal, que a lei retroagirá para beneficiar o réu, quando deixa determinado ato de ser considerado como crime, configurando exceção ao princípio da anterioridade da lei penal¹⁰².

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o Imposto de Renda, a Contribuição Previdenciária e as Sociedades Cívis de Serviços Profissionais**, in Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 154. São Paulo: Dialética, pp. 115-117.

¹⁰⁰ TIPKE, Klaus LANG, Joachim. **Direito Tributário** (Steuerecht), vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 249.

¹⁰¹ MONTEIRO, op. cit. p. 36.

¹⁰² “Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória. Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer

Nos dizeres de Cezar Roberto Bitencort, sobre a retroatividade de lei: “é indispensável investigar qual a que se apresenta mais favorável ao indivíduo tido como infrator. A lei anterior, quando for mais favorável, terá ultratividade e prevalecerá mesmo ao tempo de vigência da lei nova, apesar de já estar revogada. O inverso também é verdadeiro, isto é, quando a lei posterior foi mais benéfica, retroagirá para alcançar fatos cometidos antes de sua vigência”¹⁰³.

No mesmo sentido entende o Supremo Tribunal Federal: “a lei nova é *lex in melius* e por isso deve retroagir, por força do disposto no art. 5º, inc. XL, da Constituição: a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar”¹⁰⁴.

Por sua vez, no CTN, referida norma tem contorno no já mencionado artigo 106, II, “a”¹⁰⁵, também dispendo sobre retroação da legislação mais benéfica em matéria punitiva, também consagrada no artigo 5º, XL, da Constituição Federal¹⁰⁶, quando não definitivamente julgada.

Deveras, o comando em comento é claro ao dispor sobre a necessidade de retroagir norma que deixe de considerar determinado fato como infração, devendo tornar inexistentes infrações apuradas em lançamentos de ofício em caso de dúvida objetiva, o que, na prática, deixa de tomar como típicas determinadas condutas sujeitas a autos de infração mantidos pelo voto de qualidade¹⁰⁷.

É nesse exato sentido que a modificação da norma processual, com a alteração do art. 19-E da Lei 10.522/02, por meio da Lei nº 13.988/2020, passou a prever expressamente a absolvição do contribuinte quando do empate no conselho administrativo adquirindo eficácia de absolvição penal (*in dubio pro reo*), apta a ensejar a aplicação do art. 106, II, “a”, do CTN, inclusive com eficácia retroativa para os casos ainda não definitivamente julgados.

Importante ponderar que a aplicação prática do artigo em questão é para processos julgados no âmbito administrativo, mas que ainda estão sendo discutidos no Poder Judiciário.

Nessa acepção, observando o quanto disposto no art. 112 do CTN, restando dúvidas quanto à constituição dos fatos, com o empate no julgamento administrativo, o processo deverá ser julgado a favor do contribuinte.

modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

¹⁰³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: Parte Geral. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 01. P. 162.

¹⁰⁴ HHCC 110.040, Rel. Min. GILMAR MENDES, 2º Turma, DJ do dia 29/11/11; 110.317, Rel. Min. Carlos Britto, DJ do dia 29.11.11, dentre outros.

¹⁰⁵ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...) a) quando deixe de defini-lo como infração (...)”

¹⁰⁶ Art. 5º. (...) XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (...).

¹⁰⁷ MONTEIRO. Op. cit., p. 36/37.

Traçado o paralelo com o direito penal, a aplicação do *in dubio pro reo*, em matéria de direito punitivo, é perfeitamente contemplada no art. 386, III e IV do CPP:

“Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça: (...) III – não constituir o fato infração penal (...) VII – não existir prova suficiente para a condenação”.

Por todo o exposto, encontra respaldo na legislação brasileira a aplicação da *lex mitior* em favor do contribuinte. Ainda nessa linha, Gabriel Lacerda Troianelli leciona que a exigência de dúvida em relação à ocorrência da infração estaria demonstrada pela própria necessidade da chamada interpretação autêntica, outra amostra da objetivação da dúvida quanto ao alcance da norma¹⁰⁸.

6.4. DA NATUREZA PROCESSUAL DA NORMA COM EFICÁCIA IMEDIATA

A aplicação da norma que extinguiu o voto de qualidade deverá ser imediata aos processos administrativos já em curso e no estágio em que se encontrarem. A regra do artigo 25, §9º, do Decreto nº 70.325/72 é de direito processual, sendo, de tal sorte, a norma que a revogou de igual natureza.

Para tanto, nos termos do art. 14, do Código de Processo Civil, “a norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada”.

Contudo, para alguns tributaristas, a norma que dispõe sobre o voto de qualidade no CARF, inclusive a que o extinguiu, está longe de se tratar de uma simples norma de natureza processual, na medida em que o voto de qualidade acabava exercendo a função finalística de ser a palavra determinada quanto à ocorrência, ou não, de determinada infração tributária. Em outras palavras, o voto de qualidade passava a ser uma norma de “direito processual material¹⁰⁹, pois, para além de regular o simples ritual de votação numa dada sessão de julgamento, possuía reflexo direto e imediato no direito substantivo submetido ao crivo de CARF”¹¹⁰.

Nas palavras de Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, em artigo publicado no CONJUR, “a regra inserida pelo art. 19-E da Lei 10.522/02 tem uma natureza

¹⁰⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação em desacordo com o artigo 3º da LC nº 118/2005 efetuada antes da vigência da norma: inaplicabilidade de penalidades**, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 177. São Paulo: Dialética, p. 26.

¹⁰⁹ Vide acórdão proferido pela Corte Especial do STJ nos autos do EAREsp nº 1.255.986.

¹¹⁰ Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/328388/a-retroatividade-da-nova-regra-de-desempate-no-carf>>. Acesso em 03.03.2021.

bifronte, na medida em que, ao mesmo tempo, veicula i) uma regra processual, pondo fim a um julgamento colegiado na hipótese da votação terminar empatada, de modo que o processo possa seguir seu curso procedimento lógico, e ii) também estabelece a diretriz quanto ao cumprimento (exequibilidade) ou não de uma sanção”¹¹¹.

Sobre a aplicação imediata da norma, veja-se posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos recursos repetitivos:

“ (...) O Art. 1211 do CPC dispõe: ‘Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes’.

Pela leitura do referido dispositivo, conclui-se que, em regra, a norma de natureza processual tem aplicação imediata aos processos em curso.

Ocorre que, por mais que a lei processual seja aplicada imediatamente aos processos pendentes, deve-se ter conhecimento que o processo é constituído por inúmeros atos.

Tal entendimento nos leva à chamada ‘Teoria dos Atos Processuais Isolados’, em que cada ato deve ser considerado separadamente dos demais para o fim de se determinar qual a lei que o rege, recaindo sobre a preclusão consumativa, ou seja, a lei que rege o ato processual é aquela em vigor no momento em que ele é praticado. Seria a aplicação do Princípio *tempus regist actum* (...).¹¹²

À vista disso, resta claro que todos os processos em andamento, seja no âmbito administrativo ou os já judicializados, deverão afastar, desde já, a aplicação do voto de qualidade.

Para os julgamentos já ocorridos e com prazo para oposição dos aclaratórios na esfera administrativa, conforme bem preleciona Monteiro, deverá ser aplicável o disposto pelo art. 65, *in fine*¹¹³, na medida em que o órgão julgador deve se pronunciar a respeito de direito superveniente¹¹⁴. Nesta hipótese, aplicando-se o art. 342, I, do CPC/15 (por analogia) o órgão julgador deve se manifestar com relação à aplicação do próprio Art. 19-E aos julgamentos anteriores, inclusive diante do entendimento acerca da natureza interpretativo do dispositivo, ou mesmo em virtude da necessidade de aplicação *lex mitior*¹¹⁵.

¹¹¹ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-03/direto-carf-artigo19-lei-10522-esua-retroatividade>> Acesso em: 12.04.2021.

¹¹² Matéria sedimentada pelo STJ em recurso julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos: STJ, REsp 1404796/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MAQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014. DJe 09/04/2014.

¹¹³ RICARF: Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

¹¹⁴ O próprio STJ tem entendimento no sentido de aplicação de fato ou direito superveniente à demanda no momento da prestação jurisdicional (ou do órgão judicante, no caso). Veja-se, entre outros: STJ, REsp 1569811/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/02/2016, DJe 24/02/2016.

¹¹⁵ MONTEIRO. Op. cit., p. 38.

É preciso ressaltar, ainda, que apesar da regra contida no art. 14 do CPC, de que norma de natureza processual não retroagirá, é certo que o Código Tributário Nacional, por meio do art. 106, acima discutido, sendo norma específica de direito tributário, garante os efeitos retroativos da aplicação do fim do voto de qualidade no CARF.

6.5. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL E O DEVER DA ADMINISTRAÇÃO DE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS

Nos termos do artigo 1º, do Decreto nº 20.910/1932, o prazo prescricional a ser aplicado contra a Fazenda Pública é de 5 (cinco) anos, a contar da data do ato ou fato pelo qual se origine o passivo tributário. É dizer, os contribuintes que foram derrotados no CARF, quando utilizado o instrumento do voto de qualidade, poderão pleitear pela restituição das penalidades aplicadas, desde que respeitada à prescrição quinquenal da data do julgamento final do recurso.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso repetitivo¹¹⁶ relatado pelo ministro Mauro Campbell Marques, decidiu, de forma unânime, que prescreve em cinco anos todo e qualquer direito ou ação movida contra a fazenda pública, seja ela federal, estadual ou municipal.

Portanto, tendo sido o crédito tributário constituído nos últimos cinco anos, poderá o contribuinte reaver todas as multas aplicadas, em consonância com o art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Outrossim, para os casos ainda não definitivamente julgados, deverá a administração pública anular suas próprias decisões que mantiveram o crédito tributário pelo voto de qualidade, nos termos das Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, sendo o Poder Judiciário competente para determinar a correta aplicação das Súmulas em questão, com a volta dos autos ao tribunal administrativa para reanálise do entendimento.

Inclusive, tal posicionamento já foi adotado no âmbito do Poder Judiciário, como já foi visto no presente trabalho, em sentença proferida nos autos do processo nº 5094299-45.2019.4.02.5101.

Nessa toada, merece destaque o texto da Súmula 473 em comento, *verbis*: “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

¹¹⁶ (REsp 1251993/PR – Recurso Especial – 2011/0100887-0 – Relator Ministro Mauro Campbell Marques (11141) – Órgão Julgador: S1 – PRIMEIRA SEÇÃO – Data do Julgamento: 12/12/2012 – Data da Publicação/Fonte: DJe: 19/12/2012.

oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

À vista de todo o exposto, é evidente o direito dos contribuintes de pleitearem pela restituição, por meio de ação de repetição de indébito, de todas as penalidades impostas, quando do julgamento definitivo (sem possibilidade de recurso no âmbito da administração e do judiciário), sendo mantida a exigência tributária por meio do voto de qualidade. Contudo, nos casos ainda não definitivamente julgados, os contribuintes têm o direito de ver seu processo sendo julgado pela nova lei, não havendo que se falar em manutenção do crédito tributário, em atenção ao princípio do *in dubio pro contribuinte*.

7. DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 28 DA LEI 13.988/20

7.1. DAS PRINCIPAIS ALEGAÇÕES PARA SUPOSTA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI EM QUESTÃO

Como já mencionado no presente trabalho, a lei que pôs fim ao voto de qualidade no CARF gerou inúmeras críticas e discussões, inclusive sendo objeto de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI 6.415, ADI 6.399 e ADI 6.403), ajuizadas pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Anfip), pela Procuradoria-Geral da República e pelo PSB (Partido Socialista Brasileiro), respectivamente.

Dentre os argumentos tratados nas ações mencionadas, serão aqui rebatidos os principais, quais sejam: (i) que o artigo 28 da Lei 13.988/20 não guardaria pertinência temática com a matéria de transação tributária; (ii) da suposta inconstitucionalidade da lei em razão da usurpação da competência do presidente da República, pois o tema seria de sua exclusiva alçada; (iii) da suposta ilegalidade quanto à inserção de dispositivo por meio de Emenda Aglutinativa no processo legislativo; (iv) que a matéria deveria ser tratada por meio de lei complementar; e, por fim, (v) quanto à suposta legalidade do voto de qualidade, tal como previsto pelo artigo 54, do RICARF.

7.2. DA PERTINÊNCIA TEMÁTICA DO ART. 28 COM A MP 899/19

O argumento mais comum nas ações supracitadas é que o dispositivo em questão (art. 28 da Lei 13.988/20) não guardaria pertinência temática com o texto originário da MP nº 899/2019 (MP do contribuinte legal), constituindo, portanto, abuso do poder de Emenda do Congresso Nacional e violando o parágrafo 12º do art. 62 da Constituição Federal, o qual assim dispõe:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (...) § 12º. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto”.

Para sustentar referida alegação, as ações indicam que o Supremo Tribunal Federal já possui entendimento consagrado, exemplificando os autos das ADIs nº 5.127 e 5.012, por meio

das quais entendeu a Suprema Corte ter havido prática abusiva por parte do Congresso Nacional, aproveitando-se de tramitação célere dos projetos de conversão de medidas provisórias em lei para analisar emendas sem qualquer pertinência com o *thema decidendum*¹¹⁷, o que não seria admitido no ordenamento jurídico brasileiro.

Mesmo já tendo o Supremo decidido por práticas abusivas do Congresso Nacional na edição de Emendas mencionadas (ADIs nº 5.127 e 5.012), fato é que não há, até hoje, uma definição precisa do que seria exatamente tema de pertinência temática. E nem poderia ser diferente, na medida em que não poderia o STF, de forma indiscriminada e subjetiva, delimitar a atuação do Congresso Nacional, pois isso iria de encontro ao princípio da separação de poderes, sendo manifestamente inconstitucional.

Deveras, para análise da questão é preciso verificar o que seria entendido por “pertinência temática” à luz do princípio da separação de poderes, para, assim, poder verificar eventual abuso de poder da emenda na conversão da MP nº 899/2019 na Lei nº 13.988/2020.

O filósofo iluminista Montesquieu, um dos articuladores do princípio em questão, salientou que a separação de poderes se deve ao fato de que “tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas, e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos”¹¹⁸. Ora, não haveria sentido algum na República caso alguém fosse o responsável por elaborar, executar e julgar o tema.

Tratando da pertinência temática em si, a Lei Complementar 98/1995, responsável por dispor, dentre outros assuntos, da técnica de elaboração, redação e alterações das leis, de fato imprime maior delimitação à temática contida em determinado veículo normativo, de modo que uma lei deverá conter um único objeto específico¹¹⁹. Todavia, o processo legislativo brasileiro foi estruturado, ao longo dos anos, sob o viés mais pragmático, permitindo maior elasticidade ao conceito objetivo da norma. Tal fato se dá por uma própria prática do Congresso Nacional em imprimir, sob o pretexto de interesses sociais congregados nas casas do Poder Legislativo, uma maior praticabilidade, gerando a ampliação das respectivas pertinências temáticas¹²⁰.

¹¹⁷ A respeito: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, op. cit., p. 15.

¹¹⁸ MONTESQUIEU, Charles de Secondat Baron de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 181.

¹¹⁹ Art. 5º. A ementa será grafada por meio de caracteres que a realcem e explicitará, de modo conciso e sob a forma de título, o objeto da lei (...) Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objetivo da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios: I – excetuadas as condições, cada lei tratará de um único objeto (...).

¹²⁰ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, op. cit., p. 16.

Inclusive, o Legislador, na mesma Lei Complementar 95/98, tratou de delimitar que eventuais inexatidões de cunho formal não seriam pretexto para escusa válida de seu cumprimento. Portanto, nessa linha de raciocínio, faz-se necessário entender que o argumento da pertinência temática pleiteado nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade não se sustenta, uma vez que há margem na própria lei quanto à legalidade do ato.

Importante frisar que não se trata de defender anomalias criadas pelo Congresso Nacional, muito pelo contrário, o Congresso tem o dever de discutir e realizar alterações que entender, na linha do aceitável. Querer declarar inconstitucional interpretação de lei ou MPs, por qualquer alteração feita pelo Congresso Nacional, levaria à falência do sistema normativo tributário, atrelado ao rompimento do princípio da separação dos poderes.

E mais, não há que se falar que o art. 28 da Lei 13.988/20 não possui nenhuma pertinência temática com a chamada MP do Contribuinte Legal, na medida em que a MP nº 899/2019, posteriormente convertida em lei, diz respeito às hipóteses de transação em matéria tributária no âmbito federal, embasada pelo artigo 171 do CTN, *verbis*:

“Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”.

Ora, na mesma temática está inserido o voto de qualidade, que está relacionado com a matéria atinente à extinção do crédito tributário. Vejamos o disposto no art. 28 da Lei 13.988/20 e o art. 156, IX, do CTN, respectivamente:

“Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”.

“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”.

Portanto, conclui-se que os temas possuem, no mínimo, certa relação de afinidade, respeitando, portanto, o quanto disposto no art. 7º, II, da LC 95/98, que dispõe que: “a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão”.

Ainda, analisando a exposição de motivos para edição da MP do Contribuinte Legal, o legislador procurou uma maior eficiência na recuperação de créditos tributários, além de um modelo mais viável nos parcelamentos. Buscou-se, em suas palavras, a redução da litigiosidade no contencioso tributário, em especial no CARF, cujo estoque de créditos tributários totaliza, à época, 600 (seiscentos) bilhões de reais¹²¹.

O projeto ainda expõe, indiretamente, a busca pelo princípio da certeza na tributação, de modo que se possa utilizar da transação tributária como meio alternativo de solução de litígios, nas hipóteses em que os contribuintes tenham sido autuados “não raro, pela complexidade da legislação que permita interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco”¹²².

Em consonância, o mencionado artigo 19-E também busca uma redução na assimetria entre entendimentos sustentados entre Fisco e contribuintes, buscando reduzir a litigiosidade crescente no âmbito do contencioso administrativo tributário, muito discutido pelo uso do chamado voto de qualidade.

Portanto, não há que se falar em falta de pertinência temática entre o objeto da MP nº 899/2019 e o texto final da Lei nº 13.988/2020, em especial o que consta do art. 28 da mencionada lei, que introduziu o art. 19-E no PAF.

7.3. DA NÃO USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA SOBRE O TEMA

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade em comento também discutem sobre a suposta inconstitucionalidade formal decorrente de usurpação da competência pelo Poder Legislativo, já que o tema supostamente deveria ser de iniciativa do Presidente da República, nos termos do disposto no art. 61, §1º, II, “e” e 84, VI, da Constituição Federal:

“Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§1º. São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...) e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI (...).

¹²¹ Cf. parágrafo 4º da Exposição de Motivos da MP nº 899/2019.

¹²² Cf. parágrafo 6º da Exposição de Motivos da MP nº 899/2019

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VI – dispor, mediante decreto, sobre: a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos (...)”..

Dos dispositivos em questão, o argumento para suposta inconstitucionalidade da lei seria que (i) o presidente da República possui competência exclusiva para iniciar processos legislativos atinentes às regras processuais do CARF e dos demais órgãos administrativos; e (ii) no caso de impacto orçamentário, caberia ao Chefe do Poder Executivo, em projeto de lei também de iniciativa privativa, encaminhar a proposta ao Congresso Nacional.

Entretanto, o art. 28 da Lei 13.988/20, não teve condão de criar, extinguir ou reorganizar órgãos integrantes da Administração Pública. Trata-se, porém, apenas de um instrumento processual utilizado quando do empate do julgamento no âmbito de processos administrativos fiscais em órgãos colegiados. Portanto, tem a norma caráter e natureza processual, detendo a competência para legislar qualquer daqueles entes apontados no artigo 61, *caput*, da Constituição Federal (acima transcrito).

Ainda, para dar maior solidez ao argumento, observa-se que diversas modificações foram realizadas no Decreto nº 70.235/72, por meio de emendas parlamentares ou mesmo a partir de projetos de iniciativa de uma das casas do Congresso Nacional, o que corrobora com o entendimento exposto. A título exemplificativo, pode-se citar a introdução do art. 14-A no citado diploma legal por meio da Lei nº 13.140/14, oriunda do PL 7.169/2014, de iniciativa do Senador Renan Calheiros. Outro exemplo foi a própria Lei nº 11.196/05, que acabou por alterar, profundamente, o Decreto nº 70.235/72¹²³.

Por outro lado, quanto ao suposto impacto orçamentário previsto pela União, sendo extinto o crédito tributário pelo CARF, com ou sem decisão pelo instrumento do voto de qualidade, disso não decorre qualquer despesa ou renúncia, mas mero reconhecimento de falta de hígidez do crédito tributário em linha com a legalidade. Da mesma forma, a manutenção do voto de qualidade não poderia ser vislumbrada como mecanismo de incremento de receita, uma vez que os referidos conceitos (receita ou despesa pública) não deveriam influenciar na análise independente e imparcial da exigência do crédito tributário¹²⁴.

À vista disso, é de se ressaltar que o presidente da República, Jair Messias Bolsonaro, no momento da análise das emendas no bojo do processo de conversão, sancionou,

¹²³ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, op. cit., p. 20.

¹²⁴ Ibidem.

integralmente, o dispositivo suscitado. Portanto, não há que se falar em usurpação de competência do Poder Legislativo, por todos os argumentos acima colacionados.

7.4. LEGALIDADE DA EMENDA AGLUTINATIVA PARA PROCESSO LEGISLATIVO

As ADI's questionam, ainda, a legalidade da Emenda Aglutinativa nº 01, aprovada e sancionada pelo Congresso Nacional, sob a justificativa da suposta incongruência com a Emenda nº 09 no Projeto de Lei, a qual foi responsável por incluir a discussão sobre o voto de qualidade no CARF na lei de transação tributária. Contudo, tal alegação não se sustenta.

A referida Emenda nº 09 do projeto de conversão em lei já contemplava discussão sobre o exercício do voto de qualidade e os seus respectivos efeitos, *verbis*:

“Art. 19-E. Se o processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário resolve-se favoravelmente à Fazenda Nacional, em virtude do voto de qualidade a que se refere o § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a multa de que trata o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (multa qualificada), e as demais multas de ofício serão substituídas pela multa de mora conforme o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Nessa seara, o tema objeto do Art. 19-E foi sim discutido pelo Poder Legislativo, como inclusive já apresentada as notas taquigráficas e transmissão da sessão legislativa no presente trabalho, quando da discussão da lei, não havendo que se falar em qualquer vício quanto a este aspecto.

E mais, como mencionado acima, o princípio da separação de poderes veda a invasão do Poder Judiciário no Poder Legislativo. A utilização de emenda aglutinativa é matéria *interna corporis*, não sendo competência do Judiciário, no caso das ADI's, o STF, intervir na questão. A esse respeito, o próprio Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido:

“MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO DO PRESIDENTE DA CÂMARA DOS DEPUTADOS, RELATIVO À TRAMITAÇÃO DE EMENDA CONSTITUCIONAL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE DIVERSAS NORMAS DO REGIMENTO INTERNO E DO ART. 60, § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRELIMINAR: IMPETRAÇÃO NÃO CONHECIDA QUANTO AOS FUNDAMENTOS REGIMENTAIS, POR SE TRATAR DE MATÉRIA INTERNA CORPORIS QUE SÓ PODE ENCONTRAR SOLUÇÃO NO ÂMBITO DO PODER LEGISLATIVO, NÃO SUJEITA À APRECIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO: (...) A alegação, contrariada pelas informações, de impedimento do relator – matéria de fato – e de que a emenda aglutinativa inova e aproveita matérias prejudicada e rejeitada, para reputá-la inadmissível de apreciação, é questão *interna corporis* do Poder Legislativo, não sujeita à reapreciação pelo Poder Judiciário. Mandado de

Segurança não conhecido nesta parte. 2 (...). 3. Mandado de segurança conhecido em parte, e nesta parte indeferido”¹²⁵.

Portanto, é evidente que a Emenda Aglutinativa nº 1 não alterou substancialmente as discussões sobre o voto de qualidade, sendo medida válida para a correta conversão do projeto em lei.

7.5. DA COMPETÊNCIA DE LEI ORDINÁRIA PARA DISPOR SOBRE NORMAS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Outro argumento para suposta inconstitucionalidade da lei que pôs fim ao voto de qualidade no CARF, diz respeito à necessidade de lei complementar para disciplinar matéria relativa ao lançamento tributário, nos termos do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal.

Entretanto, tanto o Supremo Tribunal Federal, quanto o Superior Tribunal de Justiça, possuem o entendimento sólido no sentido que o Decreto 70.235/72 ostenta natureza de lei ordinária, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO COM BASE NO ART. 37, § 3º DO DECRETO 70.235/72. HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. REVOGAÇÃO PELO DECRETO 75.445/75. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. (...) 3. O Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, VI, a imprescindibilidade de lei formal para versar sobre a exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, encerrando o princípio da estrita legalidade tributária, razão pela qual encontra-se eivada de ilegalidade a supressão, pelo Decreto 75.445/75, do "pedido de reconsideração", previsto no *suso* mencionado dispositivo legal. 4. Impende salientar que o Decreto 70.235/72, por ser fruto de delegação legislativa, ostenta natureza de lei ordinária, o que implica que o pedido de reconsideração nele previsto tem origem e caráter legal, traduzindo manifestação de índole legislativa, razão pela qual não poderia ser suprimido por legislação de hierarquia inferior, que ostenta natureza meramente regulamentar. 5. A título de argumento *obiter dictum*, verifica-se que o pedido de reconsideração só passou a ser vedado quando da edição da Lei 8.541/92, sem efeitos retroativos para atingir ato praticado na vigência de contexto normativo próprio e diverso, *in verbis*: "Art. 50. Não será admitido pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes". 6. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 877.352/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 15/09/2008)

Portanto, não são necessárias outras palavras para concluir que não houve, por parte do Poder Legislativo, usurpação de lei complementar na alteração em questão.

¹²⁵ STF, MS nº 22.503, relator Ministro MARCO AURÉLIO.

Inclusive, Monteiro afirma que a aferição pelo órgão julgante da regularidade do lançamento tributário não induz competência ao órgão julgador para efetuar lançamento. O próprio CTN, ao prever as hipóteses de suspensão do crédito tributário, indica no seu art. 151, III¹²⁶, dispõe que as regras do processo estariam previstas em lei e não reservadas à lei complementar.

7.6. DA ILEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE

Por fim, ainda se discute a legitimidade do voto duplo, nos limites da aplicação do art. 25, § 9, do Decreto nº 70.235/72.

Nas palavras de Monteiro, “independentemente da constitucionalidade ou legalidade do Art. 19-E, cuja eficácia ora se encontra restrita a julgamentos que não se reportem ao lançamento de crédito tributário, propriamente dito, a matéria já objeto do passado normativo, o que deve ser rememorado é a ampla discussão democrática e técnica que se entabulou a respeito do tema. E não apenas no bojo do projeto de conversão, ora questionado, mas em muitos processos judiciais, inclusive em controle concentrado (ie. ADI 5.731, impetrada pela OAB)¹²⁷.

No âmbito do direito tributário, como muito exposto, o voto de qualidade no CARF sempre foi questionado nos ditames do artigo 112 do CTN¹²⁸. Isso porque, o mencionado artigo dispõe que a legislação tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato.

Sobre o assunto, Carlos Maximilano dispõe que a normativa legal instituiu o princípio do *in dubio pro contribuinte* no âmbito tributário¹²⁹.

O voto de qualidade, inclusive, já foi debatido nas casas do Congresso Nacional, no bojo do PL 6.064/16. Nessa oportunidade, o Instituto dos Advogados do Brasil, em parecer apresentado¹³⁰, destacou que a forma como o voto de qualidade vinha sendo aplicado pelo órgão

¹²⁶ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (...).

¹²⁷ MONTEIRO. Op. cit., p. 23.

¹²⁸ 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 matérias 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.

¹²⁹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 272.

¹³⁰ Referido parecer opinou pela: APROVAÇÃO DO PL com relação a alteração do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72 para fins de extinção do voto de qualidade a ser proferido pelo Presidente das Turmas da Câmara

administrativo para manutenção das chamadas “teses do fisco” era ilegítima. Referido Projeto, inclusive, chegou a ser aprovado pela Câmara dos Deputados.

Rememora Monteiro¹³¹ que o próprio alcance ao termo voto de qualidade, como utilizado pela legislação, não era unívoco, uma vez que, historicamente, encontrava-se associado ao chamado voto de minerva e não à possibilidade de exercício duplo de voto por um julgador. Ora, mesmo tendo este último integrado o artigo 54 do RICARF, a jurisprudência sempre associou o voto de qualidade ao voto de minerva, que se baseia na noção de que para cada julgador há um voto.

A bem da verdade é que o tema foi muito debatido sobre a constitucionalidade, ou não, do voto de qualidade, optando o Poder Legislativo pela sua extinção, nos termos do art. 28 da Lei 13.988/20.

Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais, em caso de empate no julgamento, tendo em vista que este instrumento deve ser utilizado de acordo com o disposto no art. 112 do CTN.

¹³¹ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, op. cit., p. 23.

8. CONCLUSÃO

Pela análise dos aspectos apresentados, é possível tecer algumas considerações para direcionar a adequada aplicação do artigo 28 da Lei 13.988/20, que extinguiu o voto de qualidade CARF. É importante ressaltar, de proêmio, que nem toda norma que desagrade ou que não pareça das mais prudentes deve ser questionada como norma inconstitucional. A bem da verdade é que prevalece, no sistema constitucional brasileiro, o princípio da separação de poderes, razão pela qual normas “pouco atrativas” devem ser colocadas no âmbito do debate legislativo, e não do debate judicial.

À vista disso, é preciso deixar de lado a questão da constitucionalidade, ou não, do voto de qualidade em si (já muito discutido e analisado pelas mais variadas vertentes), pois o artigo 28 da Lei 13.988/20, amplamente divulgado, votado e sancionado pelo presidente da República, já integra o ordenamento jurídico brasileiro, não importando, enfim, a inconstitucionalidade do voto duplo.

É certo, porém, que o artigo em questão foi introduzido no ordenamento pátrio com a finalidade de adequar o processo administrativo fiscal, em especial os julgamentos no órgão colegiado da administração pública, com o artigo 112 do Código Tributário Nacional, e com o artigo 5º, LVII, da Constituição Federal, corrigindo grave distorção histórica.

Quanto ao seu alcance, o teor da Portaria 260/2020, de ordem do Ministério da Economia, editada para regulamentar o fim do voto de qualidade, é manifestamente ilegal. Ora, querer o Poder Executivo minimizar os efeitos da lei promulgada pelo Poder Legislativo é afrontar, de forma clara, o pacto federativo nacional. Em outras palavras, não pode o órgão ministerial realizar uma manobra para reinstaurar a figura que foi extirpada por lei, ato esse que inclusive já foi rechaçada no âmbito do judiciário, conforme visto no presente trabalho.

Outro ponto que precisa ser destacado quando da aplicação da norma é sobre seus efeitos retroativos. O artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, prevê a aplicação de nova norma a ato ou fato pretérito, excluindo a penalidade aplicada, quando tratar-se de dispositivo meramente interpretativo. E nesse exato sentido se enquadra o art. 19-E da Lei 10.522/02 (alterado pelo art. 28 da Lei 13.988/20), seja pela longa discussão quanto a aplicação do voto de qualidade e sua afronta ao princípio do *in dubio pro contribuinte*, seja pela discussão na tramitação, edição e após a promulgação do artigo que retirou do conselheiro Presidente - e representante da Fazenda Nacional – o poder do voto duplo, como desempate nos julgamentos do CARF. Deveras, pelo caráter interpretativo da norma, os contribuintes possuem o direito de

reaver as penalidades aplicadas, quando definitivamente julgado o processo de forma desfavorável pelo instrumento do voto de qualidade. No que concerne ao prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado que prescreve em 5 (cinco) anos todo e qualquer direito ou ação movida contra a fazenda pública. É dizer, o contribuinte terá esse prazo, contado da data do julgamento definitivo, para pleitear pela restituição exclusiva das penalidades, nos termos do art. 106, I, do CTN.

Os efeitos da norma que pôs fim ao voto de qualidade, por sua vez, deverão ser aplicados de imediato aos processos administrativos já em curso e no estágio em que se encontrem, uma vez que a regra do artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.325/72 (com redação dada pelo art. 19-E da Lei 10.522/02) é de direito processual, sendo, de tal sorte, a norma que a revogou de igual natureza. Portanto, tratando de norma de natureza processual, aplica-se o princípio do *tempus regit actum*, devendo retroagir todos os processos ainda não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, II, do CTN. Explica-se: aos casos em andamento no CARF, ou até mesmo aos já julgados no âmbito administrativo, mas pendentes de embargos de declaração, deverá a própria administração pública aplicar, de imediato, o art. 28 da Lei 13.988/20, resolvendo a questão, no caso de empate no julgamento, de maneira favorável ao contribuinte.

Não obstante, os casos não definitivamente julgados também envolvem o âmbito do Judiciário. É dizer, observando a regra do art. 106, II, do CTN, os julgamentos já encerrados no CARF, pelo voto de qualidade a favor do Fisco, mas ainda discutidos na esfera judicial, deverão retroagir para beneficiar o *reo* (contribuinte). A aplicação retroativa no caso (quando o processo já estiver judicializado) deverá ser feita pela própria administração pública, nos termos das Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal. Inclusive, já existe decisão judicial nesse sentido, como já colacionado no presente trabalho.

Sendo assim, quanto à retroatividade dos efeitos da lei que pôs fim ao voto de qualidade no CARF, têm as seguintes conclusões: (i) aos processos definitivamente julgados pelo voto de qualidade, os contribuintes poderão buscar reaver o valor de toda e qualquer penalidade aplicada, no prazo máximo de 5 (cinco) anos a contar da data do julgamento até o ajuizamento da ação; e (ii) aos processos ainda em trâmite no conselho administrativo, inclusive os que pendem somente do julgamento de embargos de declaração, e os processos judicializados e não encerrados, os contribuintes têm o direito de ver seu processo julgado pela nova lei, sendo o empate julgado a favor dos contribuintes, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ainda, pela literalidade da redação do artigo 28 da Lei 13.988/20, foi questionado quanto à extinção total ou parcial do voto de qualidade no CARF. Entretanto, como já analisado no presente trabalho, a abordagem literal do art. 19-E, que faz referência a “processo de determinação e exigência do crédito tributário” e limitaria os casos em que o voto de qualidade deixou de ser aplicado, ignora que o art. 25 do Decreto 70.235/72 trata apenas do “processo de exigência” de tributos. Ora, se não fosse esse o caso, outrora quando válido o voto de qualidade, por que não havia quem sustentasse que ele não seria aplicado aos processos que não tratem de exigência do crédito tributário?

O Ministro Gilmar Mendes, relator da ação direta de inconstitucionalidade que tinha por objeto analisar a constitucionalidade do voto de qualidade, entendeu pela perda superveniente do objeto de toda ação, concluindo, portanto, que a lei teve o condão de excluir, no todo, o voto de qualidade. Dessa feita, em consonância com o argumento exposto, o ministro colocou “pá de cal” no assunto, a lei 13.988/20 aboliu, no todo, o voto de qualidade no CARF.

Por fim, conforme vasta argumentação colacionada no último capítulo, sem fundamento a alegação de que a norma em questão seria inconstitucional, na medida em que respeitou todos os trâmites legislativos. A verdade é que, propor uma ação de inconstitucionalidade, questionando seu caráter formal, por falta de debate de um artigo aprovado no Congresso Nacional e, posteriormente, sancionado pelo chefe do executivo, chega a ser até desrespeitoso com quem tem o trabalho (e recebe por isso) de editar as leis no país.

Pois bem, feitas todas as considerações acima, resta clara a validade e constitucionalidade da lei que aboliu o voto de qualidade no CARF. A grande discussão a respeito de sua inserção no ordenamento jurídico muito se dá por uma cultura de manter exigências duvidosas no âmbito administrativo e transferir a responsabilidade para o Judiciário. Ora, tal medida, além de não conter amparo legal em nenhuma norma brasileira, ainda afronta o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal, razão pelo qual o *in dubio pro contribuinte* estampado na Lei 13.988/20 é um importante passo para correção de graves distorções no âmbito dos julgamentos administrativos fiscais.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAS, Augusto, **Sugestão de veto, Projeto de Lei de Conversão (PLC) n.º 2/2020**, 30 de mar. de 2020. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/OficioPR.pdf>>. Acesso em 18 fev. 2021.

BACEIO, Joice. TRF nega aplicação retroativa de lei que acabou com voto de qualidade. **Valor Econômico**.

Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/30/trf-nega-aplicacao-retroativa-de-lei-que-acabou-com-voto-de-qualidade.ghtml>>. Acesso em 23 mar. 2021.

BARRETO, Carlos Alberto Freitas. O bom Conselho: solucionar litígios. *In. Revista de Seguridade Social*. Ano XX, nº 104. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Jul/set. 2010.

BARROSO, Luis Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo. Vol. 16. RT, jan. 2009.

BARROSO, Luís Roberto, **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**, 3ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. 11. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969**. Extingue a garantia de instância nos recursos de decisão administrativa fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0822.htm>. Acesso em: 10 jan. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de mar. de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em: 09 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 jan. 2021.

BRASIL. **Portaria ME nº 260, de 01 de julho de 2020**. Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nas hipóteses de empate na votação. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110820>>. Acesso em 23 jan. 2021.

BRASIL. **PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL, **Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008**. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=20455&visao=anotado>>. Acesso em: 29 out. 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Decisões do Carf em que houver empate devem ser julgadas pró-contribuinte. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultor-tributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte?imprimir=1>>. Acesso em 03 de fev. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o Imposto de Renda, a Contribuição Previdenciária e as Sociedades Cívis de Serviços Profissionais, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 154.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. Desvio de Poder na Administração Pública. *In Revista Arquivos do Ministério de Justiça*, Rio de Janeiro, n.º 138, abr./jun. 1976.

CELSO, Costa. **Extinção do voto de qualidade no CARF: uma análise objetiva**. Disponível em: <<https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/extincao-do-voto-de-qualidade-no-carf-uma-analise-objetiva>>. Acesso em 21 jan. 2021.

COELHO, Gabriela. Em dois anos, 71% dos votos de qualidade do Carf foram a favor da Receita. **ConJur**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-jun-13/71-votos-qualidade-carf-sao-favor-receita>>. Acesso em 21 jan. 2021.

CRUZ, Felipe, MANEIRA Eduardo. **Nota a respeito da edição da Portaria 260 do Ministério da Economia**. Disponível em <<http://s.oab.org.br/arquivos/2020/07/e628b7e1-cdbb-44ef-be83-d4fbf2eae1c7.pdf>>. Acesso em 23 mar. 2021.

FARIA, Bruno de Abreu; SANTOS, Rafael Alves dos. **A retroatividade da nova regra de desempate no CARF**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/328388/a-retroatividade-da-nova-regra-de-desempate-no-carf>>. Acesso em 03 mar. 2021.

FERREIRA, Sérgio de Andréa. Ampla Defesa no Processo Administrativo. *In Revista de Direito Público*, São Paulo, n.º 19, jan.- mar. 1972.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**, 17ª Ed. São Paulo, Editora *Lumen Juris*.

Fim do voto de qualidade no Carf é celebrado por tributaristas. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-25/fim-voto-qualidade-carf-celebrado-tributaristas>>. Acesso em: 07 abr. 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. **A Volta do *in dubio pro Contribuinte*. Avanço ou Retrocesso?**. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 17º Volume. São Paulo. Quartier Latin, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, **Teoria Geral do Processo**, São Paulo. Malheiros Editores, 1966.

GRUPENMACHER, Betina. Fim do voto de qualidade no Carf é imposição do princípio da moralidade. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/betina-grupenmacher-fim-voto-qualidade-carf>>. Acesso em 29 mar. 2021.

JÚNIOR, Nelson Nery, *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*, 5ª Ed. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo, *In Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, 1977.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”, *In Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, 1988.

LACERDA, Fernando Hideo I. Lacerda. Retroatividade penal do fim do voto de qualidade no Carf. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-03/fernando-lacerda-retroatividade-fim-voto-qualidade>>. Acesso em 20 fev. 2021.

LEME, Cristiane; SANTI, Eurico Marcos Dinis de; HOFFMANN, Suzy Gomes. O voto de qualidade em números. **JOTA**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>>. Acesso em 25 de nov. 2020.

LEORATTI, Alexandre. MAIA, Flávia. Voto de qualidade é extinto no Carf. **JOTA**. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/voto-de-qualidade-e-extinto-no-carf-14042020>>. Acesso em 23 jan. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários**. In: VIANA, Michael (Coord.). Quartier Latin, 2016.

MAIA, Flávia. Estudo mostra que o voto de qualidade é mais usado em casos de maior valor. **JOTA**. Disponível em: <<https://www.jota.info/jota-insper/estudo-mostra-que-voto-de-qualidade-e-mais-usado-em-casos-de-maior-valor-08052020>>. Acesso em: 07 abr. 2021.

MAIA, Flávia. **Fim do voto de qualidade pode mudar teses no CARF**. 26 de mar. de 2020. Disponível em: <<https://www.grupovidaemendes.com.br/noticias/fim-do-voto-de-qualidade-pode-mudar-teses-no-carf/>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 1ª ed. Salvador. Editora Juspodivm, 2005.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 11ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2018.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª ed. Rio de Janeiro. Forense.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, Editora Malheiros, São Paulo, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 32. ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MELLO, Fernando. VALENTE, Fernanda. Carf: nos últimos nove meses, maioria dos empates foi resolvido a favor do fisco. **JOTA**. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-empates-favor-fisco-22032021>>. Acesso em: 24 mar. 2021.

MELO, Mateus, RIBEIRO Jefferson, VIERGAS, Pedro, FERREIRA, João. Princípio da legalidade no Direito Administrativo. **JUS**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/55530/principio-da-legalidade-no-direito-administrativo>>. Acesso em 22 nov. 2020.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, **Constitucionalidade, limites de aplicação e eficácia retroativa do art. 19-E da Lei 10.522/01: Inferências práticas dos novos contornos do voto de qualidade no CARF**, Bocater Working Papers, 2020.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat Baron de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005.

MORO, Sérgio, **Projeto de Lei de Conversão nº 2, de 2020 (MP nº 899/19). Autoria: Presidência da República: “Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 29 de julho de 2002”**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-voto-qualidade-carf.pdf>>. Acesso em 18 fev. 2021.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

NETO, Carlos Augusto Daniel. A relevância do Carf e da sua jurisprudência na aplicação do Direito Tributário. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jan-09/direito-carf-relevancia-carf-jurisprudencia-direito-tributario>>. Acesso em: 10 out. 2020.

NETO, Carlos Augusto Daniel. RIBEIRO, Diego Diniz. Novo alcance do voto de qualidade e alguns questionamentos decorrentes. **ConJur**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/direto-carf-alcance-voto-qualidade-questionamentos-decorrentes#sdfnote6sym>>. Acesso em 09 fev. 2021.

NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz. O artigo 19-E da Lei 10.522 e sua retroatividade. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-03/direto-carf-artigo19-lei-10522-esua-retroatividade>> Acesso em: 12 abr. 2021.

NOVA, Benigno. Processo administrativo. **Jus**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/70086/processo-administrativo>>. Acesso em 21 mar. 2021.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. **O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: CONSIDERAÇÕES ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE** c2020.

Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/o-voto-de-qualidade-no-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-consideracoes-acerca-de-sua-inconstitucionalidade-e-ilegalidade/>>. Acesso em 05 abr. 2021.

OLIVON, Beatriz. Carf julgará casos de até R\$ 1 milhão por meio de videoconferência. **Valor Econômico**.

Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/04/30/carf-julgara-casos-de-ate-r-1-milhao-por-meio-de-videoconferencia.ghtml>>. Acesso em: 27 jul. 2020.

PAULSEN Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA Ingrid Schroder, **Direito Processual Tributário. Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Editora Livraria do Advogado.

PEREIRA, Marcelo Carvalho. SARDINHA, Pedro. **Cancelamento de autuações com voto de qualidade é medida que se impõe**. 22 de maio de 2020. Disponível em: <<https://gsga.com.br/cancelamento-de-autuacoes-com-voto-de-qualidade-e-medida-que-se-impoe/?cn-reloaded=1>>. Acesso em 16 fev. 2021.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias**. In: ROCHA, Sergio André Rocha (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: *Quartier Latin*, 2007.

POMPO, Barbara. Carf julgará casos de maior valor. **Valor Econômico**. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/03/18/carf-julgara-casos-de-maior-valor.ghtml>>. Acesso em: 07 abr. 2021.

SANTOS, Rafa. Discussão sobre alcance de artigo pode dar sobrevida ao voto de qualidade no Carf. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-09/discussao-alcance-artigo-19-dar-sobrevida-voto-qualidade>>. Acesso em 20 fev. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Voto de qualidade e “chibatadas”. **JOTA**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/voto-de-qualidade-e-chibatadas-16042020>>. Acesso em: 29 ago. 2020.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. Com fim do voto de qualidade no Carf, União perderá bilhões. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-28/charles-mayer-fim-voto-qualidade-carf-tira-bilhoes-uniao>>. Acesso em: 30 abr. 2020.

TAVARES, Heleno. Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível. **ConJur**, Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivell>>. Acesso em 23. mar 2021.

TEIXEIRA, Allan Marcel Warwar. Considerações sobre a fatídica extinção do voto de qualidade no Carf. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-out-01/allan-teixeira-fatidica-extincao-voto-qualidade-carf>>. Acesso em: 22 fev. 2021.

TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Trad. Fernando Aurélio Zelveti (*et. al.*). São Paulo: IBDT, 2017.

TIPKE, Klaus LANG, Joachim. **Direito Tributário** (Steuerecht), vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação em desacordo com o artigo 3º da LC nº 118/2005 efetuada antes da vigência da norma: inaplicabilidade de penalidades**, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 177. São Paulo: Dialética.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte* reduz despesas do Estado e aumenta eficiência. **ConJur**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>>. Acesso em 24 jan. 2021.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais***. São Paulo: MP Editora, 2021.

ROCHA, Sergio André, **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Editora Almedina, 2018.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et. Al. (Coords.). **Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº 45/2004**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

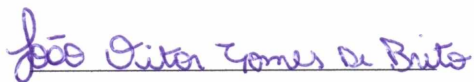
XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, João Vitor Gomes de Brito, Aluno, regularmente matriculado, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 416.071-20, Período Noturno, Turma S, tendo realizado o TCC com o título: O FIM DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF, sob a orientação do professor: Rangel Perrucci Fiorin, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 18 de 05 de 2024.



Assinatura do discente