



**DANIEL MARTINS CARNEIRO**

**O VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS – CARF E O DEVIDO PROCESSO LEGAL**

**BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2015**



**DANIEL MARTINS CARNEIRO**

**O VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS – CARF E O DEVIDO PROCESSO LEGAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

**BRASÍLIA,  
FEVEREIRO 2015**



**DANIEL MARTINS CARNEIRO**

**O VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS – CARF E O DEVIDO PROCESSO LEGAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção\_\_\_\_(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_

Presidente: Prof. Ma. Janete Ricken Lopes de Barros

\_\_\_\_\_

Integrante: Prof. Ma. Lara Morais

## RESUMO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF adota como solução de empates o voto de qualidade, que consiste na realização de um segundo voto pelo Presidente do órgão julgador. O devido processo legal, como limite da atuação estatal em todas as suas esferas e poderes, exige que os processos preencham certos requisitos para sua legitimação diante do Estado Democrático de Direito. Assim, faz-se uma análise se essa solução de empate se adequa aos subprincípios da imparcialidade, da colegialidade e da motivação das decisões.

**Palavras Chave:** CARF, Voto de qualidade, Empate, Devido Processo legal, Imparcialidade, Colegialidade e Motivação das decisões.

## ABSTRACT

The Federal administrative tax councils of Brazil, known as Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, adopt as solution for draw on trial the vote of quality, which consist in a second vote by the President´s judge. The due process of law, as a boundary of the state action in all of your sphere and power, demands from the administrative process certain requirements for legitimacy, issued from Democratic Estate of Law. Therefore, needs to analyze if this solution of draw undergo to the principle of impartiality, collegiality and substantiation of decisions.

**Keywords:** CARF, Vote of quality, Draw, Due Process of Law, Impartiality, Collegiality and substantiation of decisions.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....  | 7  |
| <b>1. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais</b> .....                | 10 |
| 1.1. Estrutura dos Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....          | 15 |
| 1.2. Dos conselheiros e composição paritária.....                            | 17 |
| 1.3. Dos julgamentos.....  | 20 |
| <b>2. Processo Administrativo Tributário e o Devido Processo Legal</b> ..... | 23 |
| 2.1. Processo Administrativo Tributário (processo ou procedimento?).....     | 23 |
| 2.2. Do devido processo legal.....   | 28 |
| 2.2.1. Do princípio da imparcialidade.....                                   | 33 |
| 2.2.2. Do princípio da colegialidade.....                                    | 39 |
| 2.2.3. Do princípio da devida fundamentação das decisões.....                | 41 |
| <b>3. O voto de qualidade e o devido processo legal</b> .....                | 44 |
| <b>Conclusão</b> .....   | 50 |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....   | 54 |

## INTRODUÇÃO

Na história, o tributo sempre foi objeto de discussão, sendo inclusive o mote de incontáveis revoluções. Os Estados sempre querendo arrecadar mais, enquanto o contribuinte é achacado com exações extorsivas. Os Estados modernos, nos quais o tributo é limitado pela lei, estabelecem o foro de discussão e solução das controvérsias compreendidas entre o contribuinte e os fiscos.

No Brasil, a discussão tributária pode se desenvolver em dois campos: administrativo e judicial. Em âmbito federal, a discussão administrativa sempre foi competência de órgãos designados pelo Ministério da Fazenda. Em momentos mais recentes, esse órgão foi representado pelos conhecidos Conselhos de Contribuintes e, a partir de 2009, com a unificação destes e a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Ao longo dos anos, o CARF teve sua importância confirmada com o julgamento de incontáveis processos administrativos fiscais, lidando com valores na ordem dos bilhões de reais. A relevância também advém do fato de ser esta uma corte administrativa especializada, célere e informal<sup>1</sup>. Muitos dos contribuintes preferem discutir suas demandas sob égide administrativa, por poderem aprofundar questões contábeis e econômicas de uma forma mais informal e em busca da verdade real, que é outro princípio do processo administrativo.

Com o recente panorama, em que a Fazenda Nacional começou a combater os planejamentos tributários, após a edição de uma norma antielisiva pela LC 104/2001, que alterou o art. 116 do CTN, as decisões desse órgão ganharam ainda mais destaque, por desconsiderar operações milionárias, e até mesmo bilionárias.

O interessante é que em algumas dessas decisões não houve consenso entre os conselheiros, restando, inicialmente empatadas. O impasse, por consequência, teve que ser resolvido mediante a adoção do voto de qualidade pelo Presidente do

---

<sup>1</sup> SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro Contribuinte e o Voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, p. 21-38, Jan. 2014, p. 26.

órgão julgante, que, por força regimental, é necessariamente ocupado por representante fazendário<sup>2</sup>.

Porém, não apenas nesses processos vultosos há empate nos julgamentos. A composição em número par desses órgãos (seis julgadores, sendo metade indicado pelo fisco e outra metade dos contribuintes), acarreta, não raras vezes, em empate. E, com isso, o presidente, após o voto ordinário, verificado o empate, volta a votar pelo de qualidade, ocasionando em um voto com duplo valor. Assim, havendo dois votos do presidente, um instaurando o empate e outro solucionando-o.

Diversas contestações surgem constantemente sobre esse voto de qualidade e a imparcialidade desses julgamentos, visto que, o desempate, decorre de um voto de um julgador com valor duplo. Isto é, voto do Presidente institui o impasse e, posteriormente, o mesmo voto o soluciona.

A questão ainda ganha relevo diante da paridade na composição, em que metade dos conselheiros são representantes da Fazenda Nacional e outra metade dos Contribuintes. A paridade foi medida, adotada ainda nos Conselhos de Contribuintes, de forma a atribuir maior imparcialidade às decisões administrativas. Desta feita, o voto de qualidade estaria rompendo com a paridade, vez que atribui maior relevância a um representante da Fazenda Nacional.

Assim, nesse trabalho será analisando em que medida o voto de qualidade observa o devido processo legal, sob a ótica da imparcialidade, colegialidade e motivação das decisões.

Para tanto se desenvolve uma pesquisa bibliográfica e legislativa sobre o desenvolvimento do processo administrativo tributário em âmbito federal, com especial enfoque na estrutura e no método de solução de empate desse órgão administrativo. Sob uma abordagem dogmática instrumental, é feito o cotejo entre os princípios do devido processo legal e seus desdobramentos (imparcialidade, colegialidade e fundamentação da decisão) com o voto de qualidade hoje adotado

---

<sup>2</sup> Cf. A título de exemplo, podemos citar: os acórdãos da CSRF nº 910100401 e nº 9101001.337 e nº 9101-00.528.

pelos CARF. Cumprido a pesquisa proposta, esse trabalho se desenvolve em três capítulos, cujo conteúdo é abaixo especificado.

No primeiro capítulo, traça-se um panorama da estrutura do CARF, analisando as suas competências, a estrutura dos órgãos judicantes, a composição, a forma de escolha dos conselheiros e o procedimento de julgamento.

No segundo capítulo, preliminarmente analisa a natureza jurídica do processo administrativo tributário, se constituída de verdadeiro processo ou mero procedimento. Passa-se em seguida a análise sobre a incidência do devido processo legal, bem como das garantias da imparcialidade, da colegialidade e da motivação das decisões, nos processos administrativos tributários.

No terceiro capítulo, analisa especificamente a natureza do voto de qualidade, verificando o preenchimento ou não dos requisitos da imparcialidade, da colegialidade e da motivação das decisões, dignos do devido processo legal.

Por fim, encerra-se a pesquisa com propostas e alternativas ao voto de qualidade que possivelmente podem trazer mais legitimidade às decisões do CARF, no sentido de respeito ao devido processo legal e ao Estado Democrático de Direito.

## 1. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, comumente conhecido simplesmente como CARF, foi criado em 2008 mediante a Medida Provisória nº 449, do mesmo ano, que veio a ser convertida na Lei 11.941/2009. Esta lei alterou o art. 25 do Decreto 70.235/72, de forma a excluir o Conselho de Contribuinte. Com isso, o CARF passou a assumir a responsabilidade pela segunda instância e pela instância extraordinária de julgamento dos processos de exigência de tributos ou de contribuições administrados pela Receita Federal.

Na legislação, a instalação do CARF se deu em 18 de fevereiro de 2009, mediante a Portaria MF nº 41 do Ministro de Estado da Fazenda. No entanto, essa instalação somente foi realmente efetivada com a aprovação do regimento interno pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

O regimento interno veio a disciplinar a atuação e administração desse conselho. Conta com 83 artigos, distribuídos em 2 títulos, sendo o primeiro relativo aos órgãos julgadores e o segundo ao procedimento adotado.

No primeiro título está disciplinada a competência de atuação, os órgãos componentes, a forma de composição, de designação dos conselheiros e de seus cargos, as atribuições da presidência do CARF, da Câmara, das Turmas e das Seções, dos deveres dos conselheiros e hipótese de perda de mandato.

No segundo título, o regimento atenta-se ao procedimento em si. Há subdivisão em 7 capítulos, que tratam especificamente: I – da distribuição e sorteio, II – do julgamento, III – das decisões colegiadas, IV – dos recursos, V - das sumulas, VI - das resoluções do pelo da CSRF e VII - das disposições gerais.

Como visto acima, a instituição do CARF e a aprovação do seu regimento interno foi realizada por ato do Ministro da Fazenda. Isto se justifica por ser este um órgão integrante da composição desse Ministério. Apesar disso, o CARF não apresenta subordinação hierárquica, tendo a sua dependência meramente organizacional ou burocrática. A ausência de subordinação hierárquica permite que o

juízo dos processos administrativos de forma imparcial. Ou seja, o CARF não pode vilipendiar o direito do contribuinte nem mesmo privilegiar o fisco.

Sobre a diferença entre imparcialidade e independência dos órgãos de juízo do Fisco, Alberto Xavier registra:

Uma coisa é a imparcialidade, que se afere face aos interesses que constituem o objeto do processo, outra a independência, que se mede face à posição ocupada perante os demais órgãos e poderes do Estado. Os órgãos de juízo do Fisco são, não temos dúvidas, imparciais materialmente e, por vezes, organicamente. Não são, todavia, independentes, no sentido de não estarem integrados num Poder absolutamente autônomo em relação àquele em que se integra uma das partes do conflito, pois tanto a Administração ativa (parte) como a Administração judicante (juíz) pertencem ao Poder Executivo<sup>3</sup>.

Em vista disso, o CARF é um órgão imparcial, vez que não pode privilegiar interesses no juízo dos processos. Mas, por outro lado, não goza de independência por ser vinculado ao Ministério da Fazenda.

Classificando de outra forma, Xavier define os tribunais administrativos de revisão de lançamento tributário como órgão judicante, diferenciando-o dos órgãos de justiça e dos órgãos jurisdicionais. Isto se justifica porque “além de ser órgão de justiça, dotado de imparcialidade em sentido material, goza de especialização funcional no sentido de a sua competência se cingir à reapreciação de atos praticados por outros órgãos ou agentes<sup>4</sup>”. Estes órgãos ou agentes seriam os de lançamento.

Assim, o CARF é um órgão administrativo dependente do Poder Executivo, mais especificamente do Ministério da Fazenda que, no entanto, exerce a sua função de julgar recursos e fixar a jurisprudência sobre a legislação tributária com imparcialidade. Por isso, por gozar de imparcialidade, nos julgamentos “não há subordinação [do CARF] à Receita Federal do Brasil, de sorte que não há obrigatoriedade de obediência aos atos emanados daquele órgão<sup>5</sup>”.

---

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 48.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 48.

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal a luz da doutrina e da jurisprudência**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 76

A própria competência do CARF de órgão revisor e aplicador da legislação tributária aos lançamentos realizados pelos auditores fiscais, que será vista adiante, exige uma imparcialidade em relação tanto ao Ministério da Fazenda como a Receita Federal do Brasil, criando um processo triangular de partes, muito semelhante ao processo judicial<sup>6</sup>.

Nesse sentido, parecem corretas as afirmações de Monteiro e Campos de que é um equívoco considerar o CARF um componente da mesma estrutura das Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por ser um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda<sup>7</sup>.

Além da imparcialidade, o CARF trouxe avanço na estrutura de julgamento dos processos administrativos fiscais no âmbito federal. Esse grande avanço foi consagrado com a unificação dos três Conselhos de Contribuintes em um único órgão com a instituição do CARF. Além dos três conselhos, a Câmara Superior também passou a integrar o CARF, deixando de ser um órgão apartado<sup>8</sup>. Com esse panorama, a segunda instância administrativa fiscal deixou de ser fragmentada em diversos órgãos, para se concentrar e harmonizar unicamente no CARF.

A integração também trouxe benefícios administrativos, vez que trouxe maior racionalidade administrativa, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento e alocação de recursos. Isto porque ao unificar a Presidência e a Secretaria Executiva, conseguiu-se uniformizar e coordenar as atividades de planejamento, orçamento, logística, gestão de pessoas, documentação, tecnologia e segurança da informação, permitindo maior agilidade e seguranças nos julgamentos dos processos<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 48.

<sup>7</sup> MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

<sup>8</sup> MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

<sup>9</sup> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>

O próprio site do CARF destaca que, nos primeiros tempos, ainda nos Conselhos, os acórdãos careciam de fundamentação, mas que agora constitui instrumento importante na solução de “divergências sobre a interpretação das leis tributárias, confirmando, assim, a importância deste órgão na defesa dos direitos da Fazenda Nacional, dos contribuintes e, em última análise, do Estado Democrático de Direito<sup>10</sup>”.

Portanto, a criação do CARF foi um marco para o processo administrativo fiscal federal, unificando e harmonizando procedimentos e decisões, com a facilitação do direito de defesa e ampliação do devido processo legal.

A evolução estrutural do Conselho de Contribuintes para o CARF fez com que este sucedesse as competências anteriormente atribuídas àquele e à Câmara Superior. O CARF passou, assim, a assumir a responsabilidade pelo julgamento de segunda instância e de instância extraordinária dos processos administrativos de exigência de tributos ou contribuições de competência federal, nos termos do art. 25, II do Decreto-lei 70.235/72:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

O art. 1º do Regimento Interno também salienta:

[...] tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 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.

Diante dessas normas, pode se dizer que a finalidade maior do CARF é “julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos

---

<sup>10</sup> Idem.

especiais, sobre a aplicação da legislação tributária”<sup>11</sup>. Por assim dizer, a função “é a revisão técnica quanto à legalidade dos autos de infração”<sup>12</sup>. Monteiro e Campos também resumem as competências de forma parecida:

linhas gerais, é julgar, com relação as questões sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (autos de infração, processos de restituição, compensação, etc.) recurso de ofício, voluntários e especiais<sup>13</sup>.

Apesar de o CARF primordialmente rever as decisões proferidas em 1ª instância mediante recurso de ofício ou voluntário, este não se restringe a atuar unicamente como revisor de julgamentos. Isto porque, em *ultima ratio*, esse órgão atuará como interprete final da legislação tributária incidente sobre os tributos federais, unificando os diversos entendimentos.

Essa unificação da interpretação das leis tributárias acaba sendo realizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF ao julgar os recursos especiais. Desses julgamentos, estando diante de decisões reiteradas e uniformes, a CSRF tem a possibilidade de editar súmula para vincular os seus próprios membros<sup>14</sup> ou ainda toda a administração tributária federal<sup>15</sup>. Nesse contexto, o CARF assume a função de órgão máximo de solução de litígios tributários em âmbito administrativo na esfera federal<sup>16</sup>, conferindo a última interpretação da legislação tributária nessa seara.

---

<sup>11</sup> MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. Os conselhos de Contribuinte do Ministério da Fazenda e a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Fórum CESA**, Belo Horizonte, ano 4, n. 10, jan./mar. 2009, p. 80-83.

<sup>12</sup> ROCHA, Sérgio André. Por uma Justiça Tributária Especializada. Disponível em: <[http://www.deciso.es.com.br/base/712/1/por\\_uma\\_justica\\_tributaria\\_especializada\\_sergio\\_andre\\_rocha.html](http://www.deciso.es.com.br/base/712/1/por_uma_justica_tributaria_especializada_sergio_andre_rocha.html)> Acesso em: 21 jan. 2015.

<sup>13</sup> MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

<sup>14</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

<sup>15</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

<sup>16</sup> MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

Destaca-se que a interpretação conferida pelo CARF, por ser um órgão de justiça decorre da aplicação objetiva da lei, na qual prevalece o interesse substancial de justiça sobre o interesse formal do Estado, que consiste na arrecadação tributária<sup>17</sup>. Desta forma, o CARF ao julgar os processos a ele submetido não está aplicando o interesse fazendário, mas o interesse público consagrado no texto da lei. Portanto, o processo submetido ao julgamento administrativo fiscal tem destino certo, que é a descoberta da verdade material dos fatos tributário com a consequente subsunção da norma abstrata<sup>18</sup>.

### **1.1. Estrutura dos Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

Os Conselhos e a Câmara Superior possuíam, individualmente, uma estrutura administrativa e funcional própria e independente, com toda a estrutura orgânica e autonomia para edição de normas procedimentais por parte da cada presidência. Com isso, se constatava verdadeiras superposições de funções e nenhuma uniformização nos procedimentos.

Ao suceder os Conselhos de Contribuintes, o CARF unificou a estrutura de quatro órgãos: primeiro, segundo, terceiro Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais. Essa unificação reuniu toda a estrutura orgânica em uma única presidência, uma única secretaria executiva e nos órgãos judicantes. Os órgãos judicantes foram separados em três Seções, Câmara Superior de Recurso Fiscais – CSRF e o Pleno da CSRF.

As três seções vieram assumir, cada uma e respectivamente, as tarefas do primeiro, segundo e terceiro conselho. Assim, cada seção tem uma especialização por matéria, que é definida no anexo II, dos art. 2º ao 4º do Regimento Interno.

O Regimento Interno define que, dentro de cada seção, há quatro Câmaras, cada uma integrada por turmas ordinárias e especiais. Cada turma é integrada por seis conselheiros de forma paritária, como se verá a frente, sendo três representantes da Fazenda Nacional e três dos contribuintes.

---

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

<sup>18</sup> Ibidem, p. 58.

As turmas especiais diferenciam-se das ordinárias por, além de terem caráter temporário, serem criadas por ato do Ministro de Estado da Fazenda, poderem funcionar nas cidades-sede das superintendências regionais da receita federal e terem a competência restrita aos processos de valores reduzidos, também estabelecidos por ato do Ministro da Fazenda<sup>19</sup>.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais que anteriormente era órgão independente passou a compor a estrutura do CARF, sendo composta por três turmas e o Pleno.

Essa grande e difícil estrutura de compreender, pode ser observada no organograma confeccionado pelo CARF, abaixo:

---

<sup>19</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo I. Art.2º [...]

§ 1º As turmas especiais poderão funcionar nas cidades-sede das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

§ 2º As turmas especiais possuem caráter temporário, sendo criadas ou extintas por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

[...]

Art. 8º A competência das turmas especiais é restrita ao julgamento de recursos em processos que envolvam valores reduzidos.

Parágrafo único. Ato do Ministro de Estado da Fazenda definirá o limite de alçada de julgamento pelas turmas especiais

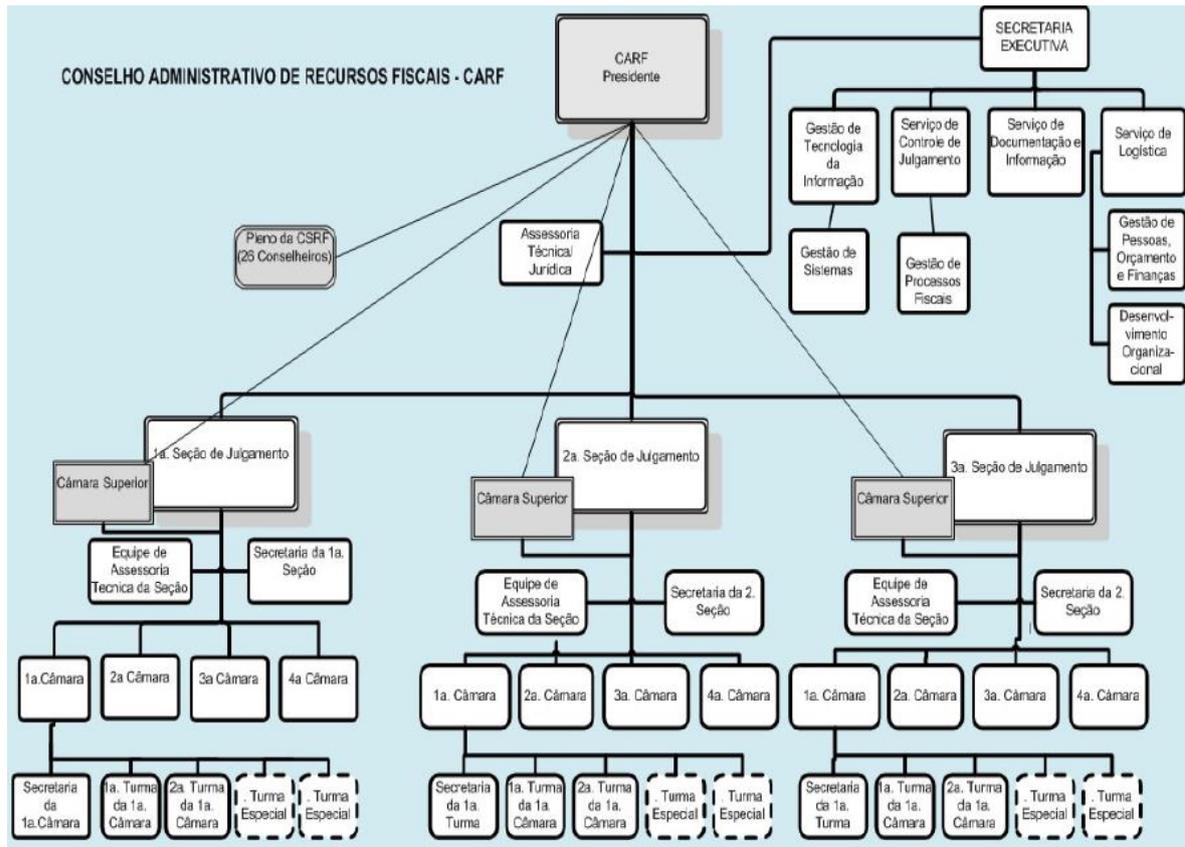


Fig. 1: Organograma do CARF<sup>20</sup>.

A escolha do presidente das Seções será feita entre os presidentes das Câmaras a ela vinculada. Os presidentes das Câmaras, por sua vez, também presidirão as turmas vinculadas a essa. E conforme o regimento interno, a regra para o exercício da Presidência dos órgãos judicantes é que estes serão sempre escolhidos entre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e os vice-presidentes entre os representantes dos contribuintes.

## 1.2. Dos conselheiros e composição paritária

Desde a criação dos Conselhos de Contribuintes pelo Decreto 24.036/34, os órgãos colegiados de julgamento de recursos administrativos fiscais no âmbito federal tiveram composição paritária<sup>21</sup>. Isto é, os conselheiros eram metade escolhido entre

<sup>20</sup> BRASIL (CARF). **Organograma do CARF**. Disponível em: <[file:///C:/Users/daniel.carneiro/Downloads/ORGANOGRAMA\\_SIMPLICADO\\_CARF\\_MAI02009%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/daniel.carneiro/Downloads/ORGANOGRAMA_SIMPLICADO_CARF_MAI02009%20(1).pdf)>. Acesso em: 24 ago. 2014

<sup>21</sup> MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

os representantes da Fazenda Nacional e outra metade entre os representantes dos contribuintes. Essa tradição foi observada na criação do CARF, de forma que ainda hoje os conselheiros são escolhidos dessa forma.

Os conselheiros são escolhidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato de 3 anos, sendo permitida a recondução em até nove anos. Na hipótese de recondução ou designação de novo mandato, o Conselheiro terá o seu desempenho na função avaliado, ficando isento da lista tríplice.

Os candidatos a conselheiro devem apresentar os requisitos previstos no artigo 29, Anexo II, do Regimento Interno:

Art. 29. [...]

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 (cinco) anos e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade.

A indicação dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes se dá mediante, respectivamente, lista tríplice elaborada pela Secretaria da Receita Federal e pelas Confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e centrais sindicais<sup>22</sup>. Os conselheiros indicados pelas centrais sindicais somente poderão atuar nas turmas vinculadas à Segunda Seção, cuja atribuição é o julgamento das contribuições previdenciárias.

Da lista tríplice será selecionado um nome pelo Comitê de Seleção de Conselheiros, vinculada à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. Em um primeiro momento, realiza a análise dos currículos profissionais dos candidatos. Após avalia os candidatos em entrevista sobre os conhecimentos específicos inerente a

---

<sup>22</sup> MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.** Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

função e aferição de disponibilidade do indicado para o exercício da função. Ao final, após a escolha do Comitê de Seleção, caberá ao Ministro da Fazenda a designação do conselheiro.

É de se observar que não se exige formação jurídica especializada dos candidatos a conselheiro do CARF. E por isso, a crítica de Paulo de Barros:

Em inúmeras oportunidades vamos encontrar profissionais de outras áreas do conhecimento exercitando o mister de analisar o teor de juridicidade de atos administrativos, sem que congreguem, para tanto, as condições intelectuais que o juízo crítico requer<sup>23</sup>.

Barros, em suas conclusões, ainda arremata:

Assume proporções de inteira oportunidade a exigência do título de bacharel em Direito para que o representante da Fazenda, que se vai manifestar sobre a validade ou invalidade do ato, possa fazê-lo de maneira específica e responsável.

[...]

A função de aplicar a lei aos casos concretos, solucionando conflitos de interesses, seja de natureza judicial ou mesmo administrativa, pressupõe conhecimento profundo, não apenas do corpo de regras que disciplinam a matéria, mas, fundamentalmente, dos grandes princípios de Direito Constitucional, Administrativo, Civil, Comercial, Tributário, sem falar, é claro, nas diretrizes que a Teoria Geral do Direito e a Filosofia do Direito estabelecem, e que dão cunho de cientificidade ao método jurídico.

Em paralelo a questão da formação jurídica, Paulo de Barros ainda critica o mandato temporário dos Conselheiros, por ser incompatível com a autonomia e independência que o órgão exige, aconselhando a adoção de concurso público entre os julgadores administrativos de primeira instância e, posta a experiência adquirida, provimento para o colegiado, de segunda instância<sup>24</sup>.

Sérgio Rocha também ataca a forma de escolha dos conselheiros do CARF, entende que a seleção dos julgadores deveria ser modificada, adotando-se o concurso

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo Carf**. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf>. Acesso em 15/06/2014.

<sup>24</sup> Ibidem, p. 32-33.

público como alternativa<sup>25</sup>. Para Rocha, o concurso público seria a única forma de compor o CARF de um corpo técnico protegido de influências políticas<sup>26</sup>.

Ao nosso ver, as críticas de Paulo de Barros têm procedência no sentido de que um certo conhecimento jurídico é importante, uma vez que o julgamento administrativo faz, em última análise, a interpretação da legislação e o controle de legalidade do ato de lançamento, pelo que impõe esse tipo de conhecimentos. No entanto, o conselheiro não pode se limitar unicamente a questões jurídicas, justamente pela especialidade do CARF, que se propõe a ser um órgão técnico.

Quanto à posição de Sérgio Rocha, entendemos que o concurso público não seja a saída adequada, pois uma certa gama de experiência, que somente é alcançada com a prática diária com os tributos e processo fiscal, é uma das exigências para bem julgar nesses conselhos, sendo necessária e justificável as exigências do art. 29, anexo II, do Regimento Interno do CARF.

### **1.3. Dos julgamentos**

Pelo fato do CARF ser um órgão colegiado de segunda instância, os processos submetido a sua análise advém dos recursos, de ofício ou voluntários, interpostos contra as decisões adotadas nas delegacias da Receita Federal de Julgamento, em primeira instância. E esses recursos podem chegar até análise da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, nos casos em que restar comprovada a divergência de decisões dentro dos órgãos fracionários do CARF.

Chegados os processos ao CARF, estes serão submetidos à distribuição aleatória, por sorteio, às Câmaras dentro da seção vinculada à matéria em discussão. Os processos conexos acompanham o principal<sup>27</sup>. A lista desses processos é encaminhada ao Procurador da Fazenda Nacional, o qual tem a faculdade de apresentar contrarrazões aos recursos voluntários no prazo de 30 dias.

---

<sup>25</sup> ROCHA, Sergio André. Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 313-319

<sup>26</sup> Ibidem, p. 313-319

<sup>27</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 47. Os processos serão distribuídos aleatoriamente às Câmaras para sorteio, juntamente com os processos conexos e, preferencialmente, organizados em lotes por matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

Havendo multiplicidade de recursos com matéria idêntica em questão de direito, cujo entendimento a CSRF já firmou, pode o presidente da Câmara escolher um recurso para sorteio e julgamento e, decidido, aplica-se o resultado paradigma a todos os demais da mesma matéria<sup>28</sup>. Essa sistemática muito se assemelha aos recursos repetitivos julgados pelos Tribunais Superiores no judiciário.

Uma vez distribuídos e recebido na Câmara, os processos são separados em lotes pelo Presidente desse órgão e distribuídos, também por sorteio, entre os conselheiros, em sessão pública de julgamento, passando estes a serem relatores<sup>29</sup>. Do sorteio, os relatores devem incluir os processos em pauta de julgamento em até 6 meses<sup>30</sup>.

As turmas realizarão 12 reuniões ordinárias por ano, compostas de 10 sessões, facultado ao Presidente da Câmara a convocação de reunião extraordinária. Em regra, as sessões são públicas, senão, por decisão justificada da turma, para julgar matéria sigilosa. Destaca-se o fato de que o regimento interno possibilita a realização de sessão de julgamento não presencial, mediante vídeo conferência, impondo inclusive a obrigatoriedade para processos com valores inferior a um milhão de reais ou, independentemente do valor, for objeto de súmula ou resolução do CARF, decisão do STF e do STJ sob a sistemática do art. 543-B e 543C do CPC.

A deliberação somente procede, quando presente a maioria dos membros do órgão, sendo que as turmas são integradas por seis conselheiros, metade dos contribuintes e outra metade dos representantes da Fazenda Nacional. As decisões serão tomadas por maioria simples, cabendo ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade, nos casos que restarem empatados.

---

<sup>28</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 47.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, cuja solução já tenha jurisprudência firmada na CSRF, poderá o presidente da Câmara escolher dentre aqueles um processo para sorteio e julgamento.

§ 2º Decidido o processo de que trata o § 1º, o presidente do colegiado submeterá a julgamento, na sessão seguinte, os demais recursos de mesma matéria que estejam em pauta, aplicando-se-lhes o resultado do caso paradigma.

<sup>29</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros

§ 1º O presidente da Câmara fixará a quantidade de processos que comporão os lotes, considerado o grau de complexidade, conforme critérios fixados pelo Presidente do CARF.

§ 2º Os processos que compõem os lotes a serem sorteados constarão de relação numerada, da qual se dará prévio conhecimento aos participantes.

§ 3º O sorteio dos lotes de processos a conselheiros ocorrerá em sessão pública de julgamento do colegiado que integrarem, podendo, excepcionalmente, ser realizado em sessão de outro colegiado

<sup>30</sup> União. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Anexo II. Art. 50. No prazo máximo de 6 (seis) meses, contado da data do sorteio, o relator deverá incluir em pauta os processos a ele destinados.

Aqui chegamos ao ponto tratado nesse trabalho. O voto de qualidade exercido pelo Presidente. Isto é, uma vez constatado o empate no julgamento, o que não é incomum, visto que os órgãos judicantes têm composição paritária em número par, o Presidente é chamado a solucionar o empate.

Observe que o Presidente não apenas apresenta o voto de qualidade, mas, anteriormente, já havia apresentado um voto ordinário. Ou seja, o Presidente ordinariamente apresentou um voto em um sentido, o que levou ao empate, e posteriormente apresenta um voto que desempata a questão. Esse segundo voto usualmente repete o primeiro voto, sem qualquer alteração da fundamentação, até porque seria incoerente o julgador apresentar dois votos em sentidos distintos. Assim sendo, o que se verifica é que, em caso de empate, o Presidente tem um voto com um valor duplo.

Assim, questiona se o voto de qualidade do Presidente ao dirimir o empate respeita o devido processo legal, em suas especificações como: a imparcialidade, a colegialidade e a devida fundamentação das decisões. Essas questões serão devidamente enfrentadas nos capítulos seguintes.

## 2. Processo Administrativo Tributário e o Devido Processo Legal

Nesse capítulo, será analisada a natureza jurídica do processo administrativo tributário, se este constitui um processo ou um procedimento. Em sequência, analisará a incidência do devido processo legal no processo administrativo tributário, bem como os seus princípios da imparcialidade, da colegialidade e da devida fundamentação das decisões.

### 2.1. Processo Administrativo Tributário (processo ou procedimento?)

Por muito tempo, a controvérsia entre processo e procedimento foi bastante acirrada. Para alguns estudiosos, processo somente poderia se dar no âmbito judicial, no exercício da jurisdição. Outros, de algum modo, atribuíam a característica de procedimento para minimizar a importância da atividade. No entanto, hoje, reconhece-se a existência de processo em todos os poderes. Da mesma forma, a importância tanto do processo quanto do procedimento é reconhecida, cada um na sua seara. Então, questiona-se: o processo administrativo tributário é realmente um processo ou trata-se de um procedimento indevidamente nomeado de processo?

Processo é um instrumento pelo qual se pretende alcançar um fim, legitimar uma atividade e viabilizar uma atuação<sup>31</sup>. Carvalho Filho compatibiliza desse entendimento ao afirmar que é a “relação jurídica integrada por algumas pessoas, que nela exercem várias atividades direcionadas para determinado fim<sup>32</sup>”. “Processo é, assim, o procedimento animado pela relação processual<sup>33</sup>” para solução de uma controvérsia<sup>34</sup>. Ora, a ideia de processo, então, deve trazer a mente uma atuação dinâmica com o fim determinado de solucionar o litígio que, ao cabo, implicará na realização do direito e interpretação das leis.

Procedimento, por outro lado, é o meio que o processo se desenvolve, de faceta meramente formal ou de sequência de atos<sup>35</sup>. Contudo, ambos, processo e

<sup>31</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. V. 1. São Paulo: RT, 2006, p. 466.

<sup>32</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 888

<sup>33</sup> BARROS, Jose Fernando Cedeño. **Aplicação dos principio constitucionais do processo no direito tributário**. 2. ed. Barueri: Manole, 2004, p. 89.

<sup>34</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 718.

<sup>35</sup> BÜLLOW *apud* MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. V. 1. São Paulo: RT, 2006, p. 466.

procedimento, não podem ser distanciados. Ambos são “[...] duas faces de uma única realidade<sup>36</sup>”. Por assim dizer, Paulo de Barros afirma:

De fato, “processo”, nos domínios do Direito, é o nome que se dá ao instrumento de composição de litígios, ou ao complexo de atos e termos voltados à aplicação do direito positivo a uma situação controvertida<sup>37</sup>.

Barros reconhece que o processo é um complexo de atos, no caso, procedimentos, com determinado fim. Apesar disso, esbarra ao defender que a composição de litígios caracterizador do processo somente se dá com o exercício da jurisdição pelo Judiciário, de forma que perante a administração não haveria processo administrativo, mas apenas procedimento. Com as seguintes palavras Paulo de Barros defende a sua posição:

Estamos em crer que é imperiosa a distinção entre processo e procedimento. Reservemos o primeiro termo, efetivamente, à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva para nominar também a conjugação dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo apropriado para referir à discussão que tem curso na esfera administrativa.

Não concordamos com essa premissa. O processo pode ocorrer em todas as funções estatais,<sup>38</sup> tendo que distinguir os diversos campos existentes: legislativo, administrativo e judicial. Efetivamente, somente o judicial exerce jurisdição, ao conferir definitividade a solução do litígio. No entanto, ainda assim, há processo no âmbito administrativo que, igualmente, tem um objetivo certo: “o conjunto de procedimentos levará a concretização de um fim, que na função administrativa, é a vontade final da Administração”<sup>39</sup>.

Processo é, pois, o procedimento que tem por objeto a solução de um litígio, caracterizado, na clássica visão de Carnelutti, pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência

<sup>36</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. V. 1. São Paulo: RT, 2006, p. 466.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo Carf**. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf>. Acesso em 15/06/2014.

<sup>38</sup> Merkl *apud*. BARROS, José Fernando Cedeño. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. Barueri: Manole, 2004, p. 87.

<sup>39</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 891

(elemento forma). Processo administrativo é aquele cujo julgamento compete à própria Administração<sup>40</sup>.

O processo, contudo, não funciona apenas como meio de atingir determinado fim. O processo colabora para a legitimidade da decisão. Não é por outro motivo que Marinoni afirma que o processo “é conduzido para a participação popular no poder e na reivindicação da concretização e da proteção dos direitos fundamentais<sup>41</sup>”. Assim, José Fernando Cedeño Barros define:

O processo, nesse passo, assume a relevância de instrumento de resistência à opressão, perseguindo o escopo político de legitimar a atuação administrativa por meio da forma, privilegiando o protocolo como meio de controle de poder, resultando, afinal, na identidade do Estado com o direito<sup>42</sup>.

A função do processo é buscar uma solução democrática ao conflito submetido à apreciação. No processo administrativo, essa função é exercida pela própria Administração, na verificação de seus atos. Com a contribuição das partes e a intervenção de um terceiro equidistante, o processo busca uma solução equânime, imparcial e justa.

Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles precisa o processo administrativo tributário nos seguintes termos:

Processo administrativo tributário, ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte.<sup>43</sup>

James Marins restringe o conceito de processo administrativo tributário à fase litigiosa da formalização das obrigações tributárias no âmbito administrativo<sup>44</sup>. Assim, quando o contribuinte, notificado do ato de lançamento, questiona mediante

---

<sup>40</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 5.

<sup>41</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. V. 1. São Paulo: RT, 2006, p. 467.

<sup>42</sup> BARROS, José Fernando Cedeño. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. Barueri: Manole, 2004, p. 20.

<sup>43</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 734.

<sup>44</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 92.

impugnação ou recurso, a relação tributária abandona o mero procedimento e passa a se constituir em processo.

Vencida a estaticidade inerente ao fenômeno da incidência, isto é, superada a inercia tributária e estabelecida formalmente a pretensão do Estado sobre a esfera jurídica do contribuinte pode este discordar da existência jurídica do crédito tributário ou do quantum que lhe é exigido ou da penalidade imposta, estabelecendo-se o conflito entre o Estado e o cidadão que pode originar a lide tributária e inserir no âmbito da relação jurídica seu momento crítico<sup>45</sup>.

Logo, no processo administrativo tributário, em tese, sempre se constata conflito de interesse na relação tributária, o Estado buscando arrecadar pelos tributos e o contribuinte tentando evitar com a proteção do patrimônio.

Interessante notar que, nesse conflito de interesse, José Fernando Cedeño Barros, contrariando a doutrina administrativista em que processo administrativo é dualista<sup>46</sup>, identifica uma relação tríplice, na qual estariam presentes o contribuinte, o órgão de lançamento e, equidistante, estaria os órgãos de julgamento<sup>47</sup>. Nessa esteira caminha Alberto Xavier ao expressar:

No processo administrativo federal procedeu-se a uma rigorosa separação de funções dos órgãos de lançamento – os Auditores Fiscais da Receita Federal – órgãos de julgamento, a quem cabe apreciar o processo<sup>48</sup>.

Os órgãos de lançamento, representados pelos auditores fiscais, atuam no procedimento de apuração e constituição do crédito tributário, função eminentemente administrativa, enquanto os órgãos de julgamento, representados pelas Delegacias da Receita e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por sua vez, assume a função “jurisdicional” ao julgar a legalidade dos atos praticados<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 97.

<sup>46</sup> “No processo administrativo, a relação é bilateral, porque, quando há conflito, de um lado está o particular e de outro o Estado, a este incumbindo decidir a questão; o Estado é parte e juiz”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 888.

<sup>47</sup> BARROS, José Fernando Cedeño. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. Barueri: Manole, 2004, p. 109.

<sup>48</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 38.

<sup>49</sup> Ibidem, p. 38.

Essas características refletem a aproximação das funções desempenhadas pelo CARF com a atividade jurisdicional, ao ponto que parte da doutrina reconhece o exercício de uma atividade quase-jurisdicional ou equivalentes jurisdicionais.

Freddie Didier ao discorrer sobre as soluções estatais não-jurisdicionais de conflito, trata especificamente de tribunais administrativos e manifesta:

Os julgamentos operados pelo CARF são equivalentes jurisdicionais, que consistem em formas não jurisdicionais de solução de conflito, com a tutela de direitos, resolução de conflitos e certificações de relações jurídicas que, porém, não apresentam o caráter de definitividade. Ou seja, pode ser submetida ao controle jurisdicional<sup>50</sup>.

Da mesma forma, Fábio Ulhoa Coelho, ao defender essa tese para o CADE, afirma que o Conselho de Contribuintes, que veio a ser sucedido pela CARF, tem a mesma função de órgão administrativo quase-judicial e, portanto, tem maiores formalidades na preparação e edição dos seus atos, à semelhança das praticadas no judiciário<sup>51</sup>.

A propósito dos órgãos quase-judiciais, o Supremo Tribunal Federal, já no início do século XX já salientava que a função deles é atuar como tribunais técnicos e sobre os quais milita o princípio da confiança<sup>52</sup>. O CARF apresenta justamente essa característica de ser um tribunal administrativo técnico ao analisar recursos atinentes a tributos federais, sobre as perspectivas econômicas, contábil e jurídica.

Pois, bem. Reconhece-se que nos três poderes, executivo, legislativo e judiciário, há processo, sendo que o procedimento é parte integrante desse, para que se possa alcançar o objetivo final, que é a solução dos litígios. No processo administrativo, a solução do litígio ocorre dentro da administração pública. Restringindo ainda mais o campo de incidência, no processo administrativo tributário, o objetivo é a solução dos litígios entre o fisco e os contribuintes para apuração final do tributo com o lançamento, com a fixação do alcance das normas de tributação nos

---

<sup>50</sup> DIDIER JR., Freddie. **Curso de direito processual civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento**. V. 1. Bahia: JusPODIVM, 2013, p. 109.

<sup>51</sup> COELHO. Fábio Ulhoa. **Direito Antitruste brasileiro: comentários à Lei 8.884/94**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 12.

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 11.094, Segunda Turma, Relator Ministro Bento de Faria. Brasília, 28 de maio de 1934. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/8140/6950>. Acesso em: 21/01/2015.

casos concretos e até mesmo imposição de penalidades. E esse processo administrativo tributário, assim como outros processos administrativos, tem ganhado tamanha relevância, ante a possibilidade de discutir a lide com base princípios processuais constitucionais, que foram erigidos a quase jurisdicional. Em verdade, a esses processos somente lhe faltam a coisa julgada.

## 2.2. Do devido processo legal

Como visto acima, o processo administrativo tributário não se restringe a mero procedimento, constituindo-se em verdadeiro processo, com o fito de solucionar os conflitos no lançamento tributário ainda no âmbito administrativo. E esse processo administrativo assume significativa relevância, seja pelos resultados seja pelo rito adotado, a ponto de ser qualificado como um processo quase jurisdicional, faltando-lhe apenas a força da coisa julgada, restrita aos provimentos jurisdicionais. Mas para que esse processo seja reduto de uma decisão legítima decorrente de um processo democrático, em que se protege e concretiza direitos fundamentais, há que se observar o devido processo legal.

O exato conceito de devido processo legal é de difícil precisão por apresentar uma amplitude indeterminada<sup>53</sup>. A sua construção tem decorrência histórica que, em sua origem, prevalecia uma concepção de proteção de direitos dos indivíduos em face do Estado de caráter eminentemente processual, relacionada com as regras que se processavam os julgamentos<sup>54</sup>. Inicialmente, relacionado ao direito processual penal, viabilizando o direito de defesa, posteriormente, estendendo-se ao processo civil e, atualmente, inclusive ao processo administrativo<sup>55</sup>. Dessa forma, esse princípio encarado como o *adjective due process of law* proclamava uma autolimitação do Estado no exercício da jurisdição, no sentido de que esse poder seria exercido dentro dos limites dos direitos individuais<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Juiz Frankfurter *apud* DINAMARCO. Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 250.

<sup>54</sup> MEDINA. Paulo Roberto de Gouvêa. **Direito Processual Constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 37.

<sup>55</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 198.

<sup>56</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 251.

A evolução do conceito de devido processo legal expandiu os limites além dos domínios do sistema processual, adquirindo um conceito substantivo. O *substantive due process of law*, como conhecido, passa a constituir uma limitação do poder estatal como um todo<sup>57</sup> e, atuando como crivo de razoabilidade e proporcionalidade nas leis e nos atos administrativos<sup>58</sup>, se impõe como uma garantia do estado de direito e do regime democrático. Dinamarco assim sintetiza:

A essa clausula atribui-se hoje uma dimensão que vai além dos domínios do sistema processual, apresentando-se como um devido processo legal substancial que, em essência, constitui um vínculo autolimitativo do poder estatal como um todo, fornecendo meios de censurar a própria legislação e ditar a ilegitimidade de leis que afrontem a grandes bases do regime democrático (*substantive due process of law*)<sup>59</sup>.

Portanto, pode-se conceituar o devido processo legal, abarcando as duas perspectivas, como “limitação do poder e de garantia dos indivíduos perante todas as manifestações do Estado – o que inclui, como é natural, a Administração pública<sup>60</sup>”. E ao incluir a administração, deve-se englobar também os processos administrativos que, prontamente, devem ser alentados pelo devido processo legal. De outra forma não haveria de ser, pois, diante do Estado Democrático de Direito, que exige o respeito das leis, transparência, legitimidade, não há espaço para arbítrio na atuação estatal, muito menos no processo administrativo.

No Estado de Direito, não se concebe como possa o juiz ou a administração pública realizar atividades cujo escopo seja a atuação da lei, mas realiza-las com o campo aberto para o arbítrio<sup>61</sup>.

Toda a atuação estatal deve observar o devido processo legal, a fim de que esta seja limitada e controlada pela lei, garantindo os direitos dos cidadãos contra as ingerências estatais. Nesse sentido é que o devido processo legal se torna um dos

---

<sup>57</sup> Ibidem, p. 250.

<sup>58</sup> DANTAS, San Tiago *apud* MEDINA, Paulo Roberto de Gouvêa. **Direito Processual Constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 37.

<sup>59</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 250.

<sup>60</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

<sup>61</sup> BARROS, José Fernando Cedeño. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. Barueri: Manole, 2004, p. 89.

princípios mais relevantes do Estado Democrático de Direito como salienta Carvalho Filho:

O princípio do devido processo legal (*due process of law*) é daqueles mais relevantes quando se trata de examinar os efeitos da relação jurídica entre o Estado e os administrados. Trata-se de postulado inerente ao Estado de Direito, que, como sabemos, foi a situação política em que o Estado reconheceu que, se de um lado podia criar o direito, de outro tinha o dever de submeter-se a ele. A lei, portanto, é o limite de atuação de toda a sociedade e do próprio Estado<sup>62</sup>.

Com efeito, o devido processo legal rompe com a arbitrariedade das escolhas do agente estatais, características do Estado totalitário, para assumir limites na atuação com capacidade de oferecer segurança aos litigantes quanto ao andamento processual e à produção de decisão équa e justa, perfilhada pela legalidade.

Além disso, o devido processo legal é também um preceito organizatório inerente a qualquer processo. É um pilar de apoio de qualquer processo que se desenvolve na estrutura estatal, independente do objeto a que se destina<sup>63</sup>. Atua “como fator de efetividade das normas ditadas no plano constitucional, que ele promove de modo direto e indireto<sup>64</sup>”. Por isso, não há razão de se conceber um processo, sem que o devido processo legal seja observado, porque estaríamos diante simplesmente de uma decisão arbitrária e contrária ao Estado Democrático de Direito.

Compreende-se que tenha ocorrido a completude dessa trajetória no Estado de direito, pois é de sua essência o enquadramento da conduta estatal dentro de limites jurídicos, tanto materiais como formais. O próprio do Estado de direito é subordinar o exercício do poder público à obediência de normas adrede concebidas para conformar-lhe a atuação, prevenindo, destarte, seu uso desatado ou descomedido. Deveras, o proposito nele consubstanciado é o de oferecer a todos os integrantes da Sociedade a segurança que não serão amesquinados pelos detentores do Poder nem surpreendidos com medidas e providencias interferentes com a liberdade e a propriedade sem cautelas preestabelecidas para defendê-las eficazmente.

Essas questões não passaram despercebidas para as Constituições Brasileiras, que “empenha-se na tutela constitucional do processo antes não explícito

<sup>62</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 895.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 895.

<sup>64</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 194.

e tendo por finalidade a segurança de um processo justo e equo<sup>65</sup>”. Nas palavras de Dinamarco, a Constituição exige um processo ligado a seu ideal político de democracia:

Ela quer um processo pluralista, de acesso universal, participativo, isonômico, liberal, transparente, conduzido com impessoalidade por agentes previamente definidos e observância das regras *etc* – porque assim ela mesma exige que seja o próprio Estado e assim é o modelo político de democracia<sup>66</sup>.

A constituição, apesar de citar apenas uma vez a expressão devido processo legal, elencou as suas decorrências em inúmeros princípios, garantias e exigências para o tramite processual. Tratam-se “de imperativos cuja observância é penhor da fidelidade do sistema processual à ordem política constitucional do país<sup>67</sup>”. Esses princípios, garantias e exigências convergem para um núcleo central e comum que é o devido processo legal<sup>68</sup>.

Logo, o princípio do devido processo legal é mencionado de forma expressa, no artigo 5º, inciso LIV, ao dispor sobre a garantia à liberdade e a propriedade:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Sobre esse dispositivo, deve se entender que “[...] a locução “aos acusados em geral”, equipara-se, em tudo e por tudo, à situação de todos os administrados que tenham ameaçados seu patrimônio e sua liberdade, por força de imposições tributárias.<sup>69</sup>” Da mesma forma “que “privar” da liberdade ou da propriedade não é apenas simplesmente elidi-las, mas também o é suspender ou sacrificar quaisquer atributos legítimos inerente a uma ou a outra<sup>70</sup>”. O significado desse dispositivo, mesmo que sintético, ainda leva a uma gama de garantias e exigências a tramitação dos processos, como defende Dinamarco:

---

<sup>65</sup> Ibidem, p. 185.

<sup>66</sup> Ibidem, p. 203.

<sup>67</sup> Ibidem, p. 194.

<sup>68</sup> Ibidem, p. 199

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo Carf**. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf>. Acesso em 15/06/2014.

<sup>70</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 115.

A expressa garantia do *due process of law*, contida no inc. LIV do art. 5º da Constituição Federal, tem o significado sistemático de fechar o círculo das garantias e exigências constitucionais relativas ao processo mediante uma fórmula sintética destinada a afirmar a indispensabilidade de todas e reafirmar a autoridade de cada uma. Esse enunciado explícito vale ainda como norma de encerramento portadora de outras exigências não tipificadas em fórmulas mas igualmente associadas à ideia democrática que deve prevalecer na ordem processual<sup>71</sup>.

Dentre essas garantias e exigências, o mesmo artigo, no inciso subsequente, precisa a garantia à ampla defesa e ao contraditório a todo tipo de processo, judicial ou administrativo:

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;

O contraditório e a ampla defesa garante que as partes e suas razões sejam ouvidas durante o processo. Essa exigência deve ser efetiva, não bastando o cumprimento meramente formal desse requisito. Isto é, o **processo** somente terá validade se as partes processuais puderem se manifestar sobre as acusações e documentos, porém, mais que isso, que suas razões sejam consideradas na decisão. Assim, o contraditório e a ampla defesa ao fundo significam a possibilidade das partes influenciar no resultado final do processo.

A atuação da Administração, com a garantia da ampla defesa e do contraditório, passa a ser encaminhada de forma processualizada e em profunda ligação com o inciso LIV, do art. 5º da Constituição<sup>72</sup>, que exige a verificação diuturna do devido processo legal.

No âmbito dos recursos fiscais perante o CARF, igualmente se verifica uma atuação processualizada, cujas características muito se assemelham a atividade jurisdicional. Não é por outro motivo que identificam uma natureza quase judicial a essas decisões. Portanto, as formalidade e exigências na preparação e edição das decisões são mais acentuadas, sendo que qualquer desvio ou omissão constitui

---

<sup>71</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 205.

<sup>72</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 198.

violação ao devido processo legal. Nas palavras de José Fernando Cedeño Barros, a questão fica assim resumida:

O procedimento tem o valor de penhor da legalidade no exercício do poder. A lei traça o modelo dos atos do processo, sua sequência, seu encadeamento, disciplinando com isso o exercício do poder e oferecendo a todos a garantia de que cada procedimento a ser realizado em concreto terá conformidade com o modelo preestabelecido. Desvios e omissões constituem violações a garantia do devido processo legal<sup>73</sup>.

O devido processo legal é tão relevante no processamento dos recursos fiscais perante o CARF que a sua inobservância é uma violação dos deveres inerente aos conselheiros, conforme dispõe o artigo 41, III, do Anexo II:

Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento:

[...]

III - observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio;

Portanto, a cláusula do devido processo legal encarta um princípio cuja observância deve ocorrer em todas as esferas do poder público. E esse princípio “prossegue sendo o repositório sintético de todas as garantias em particular, de modo que não será legítimo, por violação a ela, o processo que não atenda a qualquer uma delas<sup>74</sup>”. Dentre as muitas garantias que o devido processo legal garante ao administrado em sede de processo administrativo, vamos analisar o princípio da imparcialidade, da colegialidade e da fundamentação das decisões a seguir.

### 2.2.1. Do princípio da imparcialidade

O processo administrativo assim como qualquer outro processo deve se desenvolver sob a égide do devido processo legal. Essa premissa tem igual valia para o processo administrativo tributário, sob o qual se desenvolve a lide relativa a constituição dos tributos. Assim, com o fito de conceber um processo justo e equo, o

<sup>73</sup> BARROS, José Fernando Cedeño. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. Barueri: Manole, 2004, p. 89.

<sup>74</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 185.

princípio do devido processo legal como preceito organizatório traz, como subprincípio<sup>75</sup>, a exigência que os julgamentos se processem de forma rigorosamente imparcial<sup>76</sup>.

A garantia de imparcialidade é a medida de manter o distanciamento do julgador quanto a matéria debatida no processo de modo a evitar manipulação do resultado pendente a uma das partes. Ocorre que a imparcialidade plena, de uma certa forma, é uma utopia na condução dos processos. O Direito é incapaz de assegurá-la de fato<sup>77</sup>, justamente porque não é possível controlar e verificar se a consciência do julgador é isenta ou já se encontra previamente maculada. Por isso, uma série de regras objetivas e formais são criadas. Esse conjunto de regras formais buscam minimizar o risco de parcialidade, a fim de garantir a imparcialidade, ainda que em tese<sup>78</sup>.

Apesar da garantia de plena imparcialidade ser de difícil aferição, qualquer norma que venha a mitigar ou excluir a imparcialidade no decorrer do processo deve ser tida como violadora do devido processo legal. Isto porque, ao proteger os indivíduos, na defesa de seus direitos e interesses, esse princípio garante a justa aplicação da lei que, em *ultima ratio*, exige a incidência do princípio da igualdade e da impessoalidade.

O direito de igualdade pode ser entendido na exata medida do art. 5º da Constituição, em que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Ou seja, a aplicação da lei não observa a pessoa a que se destina, mas à situação que foi previamente concebida.

Por sua vez, o primado da impessoalidade, que é trazido constitucionalmente pelo *caput* do art. 37, destina primordialmente à administração pública. Esta, ao praticar seus atos administrativos, deve observar a lei e não realizar qualquer distinção em razão da pessoa, seja para beneficiar seja para prejudicar. Aliás, se cotejarmos

---

<sup>75</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

<sup>76</sup> CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. **Direito Processual Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 11-13

<sup>77</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p.61.

esse princípio com o da igualdade, constataremos a similaridade. Na verdade, a impessoalidade seria um meio para se obter o princípio da igualdade na atuação da administração.

Deixando a par a discussão entre igualdade e impessoalidade, Barroso afirma que “a imparcialidade do julgador – na esfera administrativa ou jurisdicional – é também um corolário direito da igualdade perante a lei<sup>79</sup>”. A imparcialidade é uma preocupação constante no julgamento dos processos administrativos.

Mesmo no caso de processos administrativos clássicos, que opõem administrados e a Administração, os agentes públicos responsáveis pelas decisões, ainda que ligados do ponto de vista laboral ao Estado, continuam obrigados a atuar imparcialmente<sup>80</sup>.

A atuação imparcial também é mote dos órgãos administrativos de julgamento tributário. Xavier, ao tratar da imparcialidade no âmbito de julgamento do processo administrativo fiscal, destaca que nos órgãos de 2ª instância a preocupação deve ser redobrada, considerando que constitui um órgão de reapreciação:

A finalidade de reapreciação continua a ser a aplicação objetiva da lei e, nessa mesma medida, o órgão de reapreciação continua a ser um órgão de justiça, uma parte imparcial. Só que é maior o seu distanciamento, a sua “terzietà”, que se traduz não numa maior imparcialidade material – que é idêntica tanto na prática do lançamento quanto na da sua revisão contenciosa (e que decorre da irrelevância do “interesse formal” do Estado) -, mas numa maior imparcialidade orgânica, pois o órgão que reaprecia (mediante ato tributário secundário) não é subjetivamente idêntico ao órgão que pratica o ato de primeiro grau, objeto da impugnação<sup>81</sup>.

Logo, essa separação orgânica entre os órgãos de lançamento e órgãos de julgamento, asseverado pelo fato de ser um órgão de revisão, obriga e traz como garantia ao contribuinte a própria imparcialidade.

O CARF, como demonstrado no primeiro capítulo, apesar de não gozar de independência, possui absoluta imparcialidade, não estando restrito às orientações do Ministério da Fazenda. Assim, os conselheiros não devem obediência a nenhum outro órgão ou entidade ao julgar, não incorrendo em desobediência se tomarem

---

<sup>79</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

<sup>80</sup> Ibidem, p.61

<sup>81</sup> Ibidem.p. 53

decisões diversas das desejadas ou pretensamente impostas de fora, de tal modo que que não podem ser responsabilizados pelo fato de tomarem deliberações contrárias a quaisquer ordens ou diretrizes exteriores<sup>82</sup>.

Essa imparcialidade pode ser compreendida também como um alheamento ao interesse formal do Estado, na busca da aplicação objetiva da lei, que nas palavras de Xavier é a prevalência do interesse substancial de justiça:

o Fisco é um órgão de justiça, inobstante ser parte na relação jurídico tributária, cuja função consiste na aplicação objetiva da lei. E ainda que o Fisco é uma parte imparcial, pois – apesar de ser parte em sentido substancial de relação jurídica tributária- no procedimento administrativo de lançamento o “interesse formal” do Estado é irrelevante, devendo sempre prevalecer o “interesse substancial” de justiça, ou seja, de aplicação objetiva da lei<sup>83</sup>.

O processo administrativo de impugnação tem destino certo, que é a descoberta da verdade material dos fatos tributário com a conseqüente subsunção da norma abstrata<sup>84</sup>. Portanto, a verdade material está no escopo do devido processo legal do procedimento administrativo tributário, de forma que não alcançada, havendo dúvida quanto a materialidade ou mesmo com a tipificação legal, não se estará atingindo o objetivo do julgamento. Ou seja, o julgamento parcial que inibe a verdade material estará duplamente viciado.

Outra característica nos julgamentos administrativos com características quase judiciais, em especial tributário, em busca dessa garantia de imparcialidade, o Estado busca a instituição de preceitos centrados na ideia de juiz natural, da mesma forma que o processo judicial. Esses preceitos devem considerar que “as garantias constitucionais do juiz natural agem preventivamente, procurando evitar manipulações talvez destinadas a desfavorecer algum sujeito<sup>85</sup>”.

---

<sup>82</sup> Idem, p. 47.

<sup>83</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

<sup>84</sup> Idem, p. 58.

<sup>85</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil – II**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 228.

A formula do *due process of law* importa ainda reafirmação da garantia da igualdade entre as partes e necessidade de manter a imparcialidade do juiz, inclusive pela preservação do juiz natural<sup>86</sup>.

Primeiramente, a garantia do juiz natural consagra a formalidade na escolha dos julgadores de forma previa ao próprio julgamento. Essa formalidade fixa a garantia individual, decorrente também do devido processo legal, que não haverá juízo ou tribunal de exceção. Essa garantia fundamental foi petrificada no art. 5º, XXXVII da Constituição Federal:

Art. 5º [..]

XXXVII - não haverá juízo ou tribunal de exceção;

O CARF, nessa medida, observa essa regra. O Conselho tem regras claras e objetivas estabelecidas no Decreto 70.235/72 e no regimento interno de escolha dos conselheiros que procederão os julgamentos. Como demonstrado no primeiro capítulo, os conselheiros serão escolhidos pelo Ministro da Fazenda dentro de uma lista tríplice de elaboração pela Secretaria da Receita Federal e pelas Confederações representativa das categorias econômicas e centrais sindicais, de acordo com a vaga a ser preenchida.

O fato de ser um órgão paritário, em que a composição é bipartida entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, assevera a busca de uma imparcialidade nos julgamentos. A ideia central dessa forma de constituição é que os julgamentos perpetrados não fiquem restrito a visão unilateral fazendária, mas que os contribuintes também consolidem a sua forma de visão, pois, como cediço, a tributação é um ato de constrição do patrimônio do particular e, certa medida, uma mitigação do direito fundamental da propriedade. Logo, a preocupação de manter uma composição paritária é garantir ao final um maior imparcialidade e igualdade entre Fazenda e Contribuintes.

Outra decorrência do juiz natural é o estabelecimento de regras preventivas e repressivas contra os males da parcialidade<sup>87</sup>. Preventivamente, há a fixação de

---

<sup>86</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil – I*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 251.

<sup>87</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil – II**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 228.

regras de impedimento e suspeição como afastamento do juiz que, em tese, não guardará a imparcialidade nos julgamentos. No art. 42 do regimento interno do CARF resta listada alguns impedimentos do julgador atuar no processo:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;

IV - participado do julgamento em primeira instância

Art. 42-A O Conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso especial

As regras repressivas são as sanções ao julgador que “não reunisse plenas condições para ser imparcial (impedido) ou que efetivamente haja atuado de modo parcial (concussão, prevaricação)”, ou mesmo ao próprio processo que são as nulidades processuais. O regimento interno do CARF reconhece a ocorrência desses fatos como nulidades aptas a eivar a validade do julgamento:

Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Portanto, a imparcialidade é uma garantia dos cidadãos, decorrente do devido processo legal, que reflete os primados do Estado Democrático de Direito. Como essa garantia é de difícil consecução, o Estado estabelece regras formais para minimizar os riscos de parcialidade, dentre elas a preservação do juiz natural. O primado do juiz natural, por sua vez, combate a instituição de tribunais de exceção e estabelece regras preventivas e repressivas de obtenção do objetivo final que é a imparcialidade. Nesse sentido, o CARF tem regras claras tanto na forma de escolha de seus julgadores, como medidas de prevenção e repressão de imparcialidades de maneira formal.

Não obstante as regras acima destacadas de controle das convicções íntimas das pessoas, os riscos de parcialidade devem ser minimizados ao máximo, de forma que foi concebido aos órgãos de revisão o princípio da colegialidade, que será tratado no tópico seguinte.

### 2.2.2. Do princípio da colegialidade

O princípio da colegialidade regula a forma de composição do órgão julgador. A formação da decisão é integrada pela vontade de um grupo de julgadores. Também de decorrência do devido processo legal tem como escopo final garantir, ou ao menos reduzir, os riscos de parcialidades nos julgamentos, mitigando a vontade individual do julgador, para se admitir que a decisão será produzida pelo conjunto de vontades de diversos julgadores.

Barroso defende essa ideia ao afirmar que “por meio de colegiados reduz-se o impacto de eventuais idiosincrasias pessoais e fomenta-se o controle recíproco, sobretudo argumentativo, entre seus membros<sup>88</sup>. Ou seja, o colegiado coíbe o julgador de privilegiar uma das partes com a imposição unilateral de sua decisão pela própria conjuntura dos julgamentos, a não ser que haja uma conveniência unanime, o que é mais complexo e difícil de acontecer. Os próprios pares atuam como controle dos julgadores, contestando e impugnando as decisões maculadas ou parciais. Além disso, a própria discussão entre os julgadores na tomada da decisão aprofunda a questão debatida, de forma a propiciar resultados mais maduros e duradouros.

Pelo fato de os julgadores exercerem o controle das decisões colegiadas, atuando como fiscais de seus pares, os votos de cada um deve ter igual valor. Caso contrário, as decisões dos colegiados estariam fadadas a sempre reproduzir unicamente o ponto de vista do julgador que o voto tem maior peso. E com isso, novamente, incorrerá na quebra da imparcialidade. Nesse sentido, Barroso defende que admitir que uma pessoa influencie duplamente uma decisão multiplica o risco de parcialidade:

Uma vez que é impossível controlar as convicções íntimas das pessoas, o melhor que se pode fazer é minimizar o risco da

---

<sup>88</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

parcialidade. Admitir que uma mesma pessoa influencie duplamente a decisão de um caso multiplica esse risco, em vez de reduzi-lo, ainda mais considerando a probabilidade de, já havendo se manifestado sobre o tema, tais indivíduos terem especial dificuldade de formular um juízo imparcial<sup>89</sup>.

Aliás, atribuir maior valor ao voto de um dos julgadores do colegiado é destruir completamente essa forma de julgamento. Essa medida, além de desnaturar a própria concepção de colegiado, cria um verdadeiro problema de legitimidade, justamente por reduzir a possibilidade de um juízo imparcial. Na realidade, nesses casos, seria mais proveitoso não ter sido realizado o julgamento colegiado, pois, ao menos, há uma economia processual, já que a visão de um julgador será privilegiada em detrimento das demais.

O CARF, como tribunal administrativo de revisão, foi concebido justamente como um órgão paritário e colegiado. Todos os órgãos julgadores do CARF atuam de forma colegiada, de modo que a decisão seja formada com o apoio de diversos conselheiros. Ainda se destaca o fato de que colegiado é paritário, pelo que impõe que metade dos componentes sejam representantes da Fazenda Nacional e outra metade dos contribuintes.

O princípio da colegialidade já traz a ideia de que cada julgador contribuirá para o resultado final da decisão, sendo que antes disso, cada um atuou como fiscal na produção de uma vontade única. Assim, no âmbito desse princípio não concebe-se que um dos julgadores tenha mais poder que os demais, pois, caso isso aconteça, esse controle e a convergência de vontades acaba por se tornar inócua, uma vez que a vontade do julgado com mais poderes sempre prevalecerá.

Associada a ideia de colegialidade com a de paridade, em que busca atribuir diferentes pontos de vista à decisão, mais forte se acentua a necessidade que os julgadores tenham igual poder. Isto porque atribuir um poder na decisão à qualquer dos lados, importa em acabar por completo a ideia de imparcialidade.

Por essa razão, a colegialidade e paridade não comporta espaço para parcialidades ou mesmo que qualquer julgador possa apresentar seu voto duas vezes.

---

<sup>89</sup> Ibidem, p.61

### 2.2.3. Do princípio da devida fundamentação das decisões

A obrigatoriedade de fundamentação das decisões também ligada ao devido processo legal é um meio de controle da atividade estatal. No processo administrativo, muitas vezes a devida fundamentação é conhecida como motivação. Isto porque não raras vezes o processo administrativo desemboca em um ato administrativo. Isso ocorre exatamente no processo administrativo fiscal, no qual visualizamos um litígio que ao final poderá constituir num ato administrativo de constituição definitiva do crédito fiscal.

A exigência da motivação não apresenta como requisito no regimento interno do CARF nem no Decreto 70.235/72. No entanto, a lei 9.784/99, ao tratar do processo administrativo de uma forma geral, exigiu que todos esses processos, independente da natureza, apresentem como requisito a motivação:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Assim, a Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo da administração pública federal e, por consequência, as decisões tomadas pelo CARF define que todos atos administrativos deverão ser motivados com indicação de fatos e fundamentos jurídicos em decisões administrativas.

Porém, mais que explicitamente consagrada na Lei 9.784/99, a motivação das decisões adotadas nos processos administrativos é uma exigência inerente ao devido processo legal, mormente ao Estado Democrático de Direito. Bandeira de Mello afirma que a motivação faz parte de um projeto assecuratório de transparência da Administração:

É que todos copiosamente concorrem para exibir um prestígio conferido à cidadania e conseqüentemente o reconhecimento de um direito, genericamente conferido aos administrados, de se informarem sobre atos administrativos e de terem conhecimento de informações de interesse geral ou particular em poder desta. Ora, bem: o mínimo que daí se pode extrair é que existe um projeto constitucional assecuratório de “transparência” da Administração. Disto decorre que aos administrados em geral haverá de ser dado não apenas o direito de saber o que a Administração faz, mas, também, por que o faz. Se tal inteligência é devida como corolário dos aludidos versículos, com maior carga de razão sê-lo-á quando esteja em pauta o conhecimento dos motivos de decisões concretamente tomadas em processo administrativo no qual o cidadão seja parte direta e pessoalmente interessada<sup>90</sup>.

Hely Lopes, também partindo da premissa que a motivação é parte de um projeto de transparência da Administração, defende que é uma exigência à garantia da ampla defesa e do contraditório e, portanto, como decorrência do devido processo legal, garante o controle da legalidade, finalidade e moralidade administrativa.

Atos administrativos, porém, que afetem o interesse individual do administrado, a motivação é obrigatória, para o exame de sua legalidade, finalidade e moralidade administrativa. A motivação é ainda obrigatória para assegurar a garantia da ampla defesa e do contraditório prevista no art. 5º, LV, da CF de 1988. Assim, sempre que for indispensável para o exercício da ampla defesa e do contrário, a motivação será constitucional obrigatória<sup>91</sup>.

Hely Lopes ainda salienta que o conteúdo da motivação “deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda<sup>92</sup>”. E mais, “a motivação deve ser explícita, clara e congruente<sup>93</sup>” para que tenha validade. A fundamentação, no entanto, pode se utilizar

---

<sup>90</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 115.

<sup>91</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 103.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 103.

<sup>93</sup> Brasil. Art. 50, §1º da Lei 9.784/99

da motivação aliunde<sup>94</sup>, que consiste na situação em que não necessita a reiteração dos argumentos já apresentados, bastando a declaração de concordância com os fundamentos anteriores, que serão parte integrante do ato<sup>95</sup>.

Portanto, resta claro que apesar de não constar a motivação no Decreto 70.235/72 nem no regimento interno do CARF, essa é uma exigência inerente a qualquer processo administrativo, ratificada pela Lei 9.784/99, cujo escopo é proteger a ampla defesa e o contraditório, bem como controlar a legalidade das decisões adotadas. Desta feita, as decisões do CARF não fogem a essa regra, de forma que ainda que seja realizada a motivação aliunde.

---

<sup>94</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 103.

<sup>95</sup> Brasil. Art. 50, §1º, parte final, da Lei 9.784/99

### 3. O voto de qualidade e o devido processo legal

Como destacado no primeiro capítulo, o voto de qualidade é exercido pelo presidente dos órgãos julgadores no sentido de dirimir empates enfrentados nos julgamentos, seja em questões preliminares, como no próprio mérito. Essa forma de desempate ganha especial destaque no Carf justamente pela natureza e estrutura desse órgão, que, além de possuir uma formação colegiada, há paridade na composição entre os integrantes da Fazenda Nacional e representantes dos Contribuintes. Além disso, esse colegiado é incumbido de conferir a final interpretação da legislação tributária no âmbito administrativo e julgar os recursos efetivando a constituição definitiva do crédito tributário. Ou seja, o CARF conferirá não apenas a última palavra nos processos administrativos fiscais, como manifestará como a legislação tributária deve ser aplicada aos casos concretos.

Estruturalmente, o CARF foi concebido de forma a dar certa paridade entre representantes do Fisco e dos contribuintes, buscando assim uma maior isenção nas tomadas de decisão fiscais. Porém, o fisco deu com uma mão e tirou com outra. Isto porque resguardou aos representantes da Fazenda Nacional o cargo de Presidente de todos os órgãos desse tribunal administrativo. Até se entenderia se o Presidente atuasse unicamente no âmbito administrativo, porém não é o caso, visto que esse cargo também tem atribuições jurisdicionais.

O fato do CARF ser um órgão julgante paritário em seu funcionamento asseveram as críticas ao voto duplo, pois garante expressa e injustificável discriminação entre os representantes da Fazenda e dos Contribuintes, colocando aqueles em uma situação privilegiada<sup>96</sup>. O Presidente torna-se um superjulgador, pois, pelo seu voto, cria-se o empate e ao mesmo tempo o soluciona, em ofensa ao juiz natural, já que vulnera a imparcialidade e independência<sup>97</sup>.

O art. 54 do regimento interno do CARF dispõe que “as turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto

---

<sup>96</sup> ANDRADE, Fabio Martins de. **No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>. Acesso em: 09/06/2014.

<sup>97</sup> Ibidem.

ordinário, o de qualidade<sup>98</sup>". Essa norma regula o art. 25, §9º do Decreto 70.235/72 que assim dispõe:

§ 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.

Como se vê, o cargo de Presidente tem destinação específica para representantes da Fazenda Nacional e possuem poderes jurisdicionais. A propósito, pelo que se constata é que o Presidente tem maior poder nos julgamentos, uma vez que ele tem a possibilidade de realizar dois votos, em caso de empate. Um primeiro voto, na qualidade de conselheiro, ordinário. Com esse voto poderá ocasionar o empate. E ocorrendo, um segundo voto, agora na qualidade de presidente, como solucionador do empate.

A composição paritária de seis conselheiros dos órgãos julgadores (a turma) possibilita a ocorrência de empate pelos votos ordinários, sendo necessário um desempate, pela Presidência do órgão. Assim sendo, o Presidente de cada órgão julgador tem a possibilidade de decidir todos os julgamentos que restem empatados.

Ferreira defende que os votos da Presidência apresentariam duas naturezas distintas, uma ordinária e outra extraordinária, nos seguintes termos:

São manifestações de natureza distinta: a primeira na condição de Conselheiro, em igualdade com os demais integrantes da Turma, e a segunda na condição de Presidente e representante da Instituição. São, realmente, dois votos e com motivações distintas, o primeiro voto ordinário, quando se acolhe a posição adotada pelo Relator, e o segundo voto mediador que deve conter a síntese das razões levantadas pelas correntes opostas que determinaram o empate do julgamento<sup>99</sup>.

Então, o voto de qualidade se revestiria de um voto da instituição, distinto do primeiro voto do conselheiro. Situação essa de difícil compreensão, visto que apesar de serem votos distintos é exercido pela mesma pessoa. Barroso aponta justamente

---

98

99 FERREIRA, Antônio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carf-precisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 09 julho 2014.

nesse sentido ao afirmar que “a atribuição de peso duplo ao voto de um indivíduo [...] não tem o condão de transforma-lo em dois membros diversos do colegiado<sup>100</sup>”. Se os votos são distintos e independente, ambos exigiram fundamentação independente e distinta, de forma que a sua falta seria um erro, não havendo distinção entre os dois votos.

A verdade é que esse voto não é um voto de qualidade, é um duplo voto, ao julgar ordinariamente e extraordinariamente<sup>101</sup>. Para esclarecer isso, SCAFF traz a peça Eumênides, de Ésquilo, de onde surgiu a expressão voto de Minerva, e esclarece que no caso da peça não há um voto duplo, já que a deusa profere apenas o voto de desempate, que seria o de qualidade. Para SCAFF, o voto de qualidade serve para desempatar, desde que o julgador não tenha expressado seu ponto de vista anteriormente nem influenciado a tomada de decisão<sup>102</sup>. Portanto, o voto de desempate no CARF seria efetivamente um duplo voto, por contar duas vezes o voto do presidente sob uma mesma fundamentação.

A adoção do voto duplo caracterizaria uma violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, na medida que permite ao Estado formular discriminações arbitrárias e caprichosas, em desrespeito ao *substantive due process of law*<sup>103</sup> e arremata:

não há qualquer motivo plausível, razoável ou proporcional para a adoção da sistemática do voto duplo (ou de qualidade) visando a solução de um processo administrativo no âmbito do CARF, principalmente tendo-se em conta que se trata de um órgão com funcionamento supostamente paritário, o que, em última análise, tem por objetivo garantir a imparcialidade do julgamento<sup>104</sup>.

De fato, não se encontra imparcialidade em um julgamento quando o voto de um dos julgadores tem validade dupla, mormente se considerarmos que não há

---

<sup>100</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.70

<sup>101</sup> SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro Contribuinte e o Voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, p. 21-38, Jan. 2014, p. 22.

<sup>102</sup> Ibidem.

<sup>103</sup> Ibidem.

<sup>104</sup> Ibidem.

alternância na vaga desse conselheiro. A vaga deste conselheiro é destinada à uma pessoa certa, não está submetida a uma escolha aleatória.

Ferreira pontua que haveria mais equilíbrio nas decisões do CARF se houvesse alternância da presidência entre os representantes da fazenda e os dos contribuintes e que o voto de qualidade deveria ser fundamentado<sup>105</sup>. Porém, não vê problema na adoção no voto de qualidade para a solução de empates no CARF, já que o contribuinte tem a possibilidade de rediscutir a matéria no âmbito do Poder judiciário<sup>106</sup>.

Essa visão esbarra no Estado Democrático de Direito e no princípio do devido processo legal, uma vez que parte da premissa que a administração pode violar as regras jurídicas, já que o judiciário poderá exercer um controle a posteriori. A administração, nesse sentido, poderia praticar qualquer ilegalidade, considerando que o judiciário posteriormente pode reprimir. Porém, pelo contrário, a administração pública na sua atuação, mormente no processo administrativo, deve se ater a leis e aos princípios constitucionais, a fim de produzir um ato legítimo.

Nesse sentido, Andrade defende que o voto duplo, por si só, vilipendia o Estado Democrático de Direito, mesmo que se o atribuísse ao representante dos Contribuintes<sup>107</sup>. Isto porque sobre a questão discutida paira dúvidas quanto à regra a ser aplicada, configurada pelo próprio empate e, tão somente, é resolvida pela prevalência injustificada de um dos votos.

Em resumo dos princípios mencionados, a adoção do voto de qualidade que, na verdade, representa um voto duplo, viola o devido processo legal ao passo que não oferece um processo justo com oportunidades reais e equilibradas<sup>108</sup>.

O devido processo legal, exige garantias mínimas de meio e de resultado “com emprego de instrumental técnico-processual adequado e conducente a uma tutela

---

<sup>105</sup> FERREIRA, Antônio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carf-precisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 09 julho 2014.

<sup>106</sup> Ibidem.

<sup>107</sup> ANDRADE, Fabio Martins de. Dúvida, empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, p. 88-98, Ago. 2013, p. 97.

<sup>108</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. V. I. 6 e.d. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 252.

adequada e efetiva<sup>109</sup>, que é a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos<sup>110</sup>. E essa tutela deve observar os princípios da imparcialidade, da colegialidade e da motivação das decisões.

Este que engloba o conceito do devido processo legal substancial se caracteriza pelo trinômio vida-liberdade-propriedade<sup>111</sup>. E o tributo nada mais é que ônus do cidadão sobre a sua propriedade. Sob a perspectiva processual do devido processo legal, há obrigatoriedade de imparcialidade, o que, em uma corte colegiada, exige igual valor nas decisões dos julgadores.

Barroso entende que o voto duplo viola a garantia da imparcialidade, que é um o corolário do devido processo legal, ao atribuir influencia a um dos julgadores e pelo fato de o segundo voto ser igual ao primeiro, desconsiderando uma nova apreciação livre e autônoma dos argumentos apresentados<sup>112</sup>. Além disso, o voto de qualidade “enfraquece a própria lógica da decisão colegiada, dando origem a uma maioria ficta”<sup>113</sup>.

A maioria ficta acarreta diversos prejuízos ao tribunal, como a falta de profundo debate no sentido de obter um consenso entre os julgadores, já que ao cabo a decisão do Presidente será privilegiada. A corte administrativa fica sujeita a alteração do posicionamento ao alvedrio de repentina modificação da composição. E ainda controle de parcialidades fica mitigado.

Por fim, o voto de qualidade ainda peca pela falta de motivação ao apenas reproduzir o conteúdo da decisão anteriormente já produzida. Isto porque o primeiro voto, o dito ordinário, parte de uma situação fática que é opinar sobre determinada autuação ou recurso administrativo, enquanto, o voto de qualidade tem outra situação

---

<sup>109</sup> Ibidem.

<sup>110</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 10 e.d. São Paulo: RT, 2010, p. 83.

<sup>111</sup> Ibidem

<sup>112</sup> SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro Contribuinte e o Voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 220, p. 21-38. São Paulo, Jan. 2014, p. 29.

<sup>113</sup> BARROSO, Luís Roberto. **STF foi permeável à opinião pública, sem ser subserviente**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-03/retrospectiva-2011-stf-foi-permeavel-opiniao-publica-subserviente>>. Acesso em: 28 ago. 2014.

que é a solução de outro conflito: o empate. Logo, reproduzir o voto anteriormente manifestado não importa em motivação do desempate.

Exsurge, assim, a necessidade de reflexão sobre alternativas para a solução de julgamentos que acabem em empate, que não seja o voto duplo do presidente. Para tanto, propõe duas possibilidades, a primeira uma reforma regimental e outra sob o viés dos princípios constitucionais acionando-se o poder judiciário<sup>114</sup>.

Diante desses argumentos, leva-nos a crer que realmente, apesar de estar legalmente ratificado, o voto de qualidade do Presidente das turmas do CARF não está calcado nos princípios do Estado Democrático de Direito, devendo-se adotar outra sistemática que se entende que a melhor opção é a utilização do critério *in dubio pro contribuinte*.

---

<sup>114</sup> ANDRADE, Fabio Martins de. **No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>. Acesso em: 09/06/2014.

## Conclusão

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é um importante órgão de solução de conflitos na constituição dos créditos tributários. Sob a égide do processo administrativo tributário, os contribuintes têm a possibilidade de discutir de forma especializada e técnica as autuações fiscais e as decisões proferidas em primeira instância, mediante recursos de ofício e voluntários. Constitui-se, assim, em verdadeiro órgão revisor e consolidador da legislação tributária.

O CARF, oriundo da reunião dos Conselhos de Contribuintes, atribuiu uma nova feição ao processo tributário federal assumindo o papel de um órgão administrativo judicante com maestria. A unificação dos diversos Conselhos de Contribuintes, antes fragmentados, teve fundamental importância para concentrar e harmonizar a legislação tributária. E, além dos benefícios jurídicos, essa integração trouxe benefícios administrativos com a racionalização dos procedimentos, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento na alocação de recursos.

A sua integração à estrutura do Ministério da Fazenda, traz uma dependência meramente organizacional e burocrática. Por outro lado, por gozar de imparcialidade material, a produção de suas decisões é pautada na estrita medida da imparcialidade, não admitindo ingerência do Ministro da Fazenda. Portanto, o processo submetido ao julgamento administrativo fiscal no âmbito do CARF tem destino certo, que é a descoberta da verdade material dos fatos tributário com a consequente subsunção da norma abstrata<sup>115</sup>.

Para o desenvolvimento da atividade judicante, o CARF apresenta uma complexa rede de órgãos separadas em três Seções, uma Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e o Pleno da CSRF. As Seções, subdivididas em Turmas, que por sua vez são ligadas a respectiva Câmara Superior, realizam, nesta última, a primeira análise dos recursos voluntários e de ofícios interpostos contra as decisões de primeira instância. Enquanto isso, as Câmaras Superiores cuidam do julgamento dos recursos especiais interpostos contra decisões que derem interpretação divergente à lei tributária. O Pleno, por fim, unifica as divergências constatadas entre as Câmaras Superiores.

---

<sup>115</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58.

A composição desses órgãos é feita pelos conselheiros. Estes são escolhidos, dentro de lista tríplice, de forma paritária entre integrantes da Fazenda Nacional e representantes dos Contribuintes. A forma paritária quer dizer que os conselheiros serão escolhidos em mesma quantidade entre os representantes dos Contribuintes e da Fazenda Nacional. Medida constituída ainda no tempo dos Conselhos de Contribuintes, que buscava por maior imparcialidade nas decisões, com o campo de visão de diferentes segmentos da sociedade.

Quanto aos processos chegados ao CARF, estes são primeiramente divididos de acordo com a competência de cada seção e, posteriormente, não sendo caso de indeferimento liminar, são submetidos a distribuição aleatória entre os conselheiros. Incluídos em pauta, constante a maioria dos membros do órgão julgante, a deliberação ocorre por maiores simples. Pelo fato de os órgãos judicantes do CARF apresentarem uma composição em número par de conselheiros, não raras vezes, ocorre um impasse ao se constatar um empate. Nessas situações, o regimento interno, ratificando o disposto no Decreto 70.235/72, dispõe que o desempate será realizado pelo presidente ao exercer o chamado voto de qualidade.

O voto de qualidade ganha especial destaque pelo fato de que a presidência de todos os órgãos do CARF é exercida unicamente por representantes da Fazenda Nacional. Com isso, diversos autores entendem que, por consequência, a Fazenda sempre sairá vitoriosa. Isto não é unânime. A verdade é que, em alguns raros casos, o contribuinte sai vitorioso, mesmo que o desempate tenha ocorrido pelo voto do representante da Fazenda, no caso Presidente. Apesar disso, não é pela eventual e rara hipótese de o contribuinte sair vitorioso que o voto de qualidade representa uma saída legítima e digna do devido processo legal.

É certo que o processo administrativo tributário que se desenvolve no âmbito do CARF, superando as divergências antes existentes, assume efetiva natureza jurídica de processo. Grande parte da doutrina abalizada além de não mais o conceber como de mero procedimento, passa a elevá-lo a um *status* de quase jurisdicional, faltando-lhe apenas a força de coisa julgada. Com isso, por outro lado, as exigências ao cumprimento do devido processo legal se acentuam para garantir um julgamento equânime, imparcial e justo.

O devido processo legal apresenta-se como limite do exercício do poder estatal, rompendo com as arbitrariedades das escolhas dos seus agentes, perfilhando

as decisões pelos limites da legalidade. E como consequência, produz-se um processo pluralista, de acesso universal, participativo, isonômico, liberal, transparente e conduzido com impessoalidade. Mas para tanto, o processo administrativo deve observar, dentre tantos outros subprincípios do devido processo legal, a imparcialidade, a colegialidade e a motivação das decisões.

A exigência de imparcialidade submete o processo ao controle das convicções íntimas dos julgadores a fim de garantir um processo justo e democrático, no qual se legitima pelos seus próprios procedimentos. Não se discute que seja uma garantia de difícil consecução, no entanto, é primordial se tenha sempre como escopo regras no sentido de minimizar os riscos de parcialidade.

Nas próprias normas do processo administrativo tributário, assim como no regimento interno do CARF, há diversas normas que buscam esse objetivo, ao se estabelecer a forma rígida de escolha dos conselheiros, ou mesmo, de impedimento e suspeição. Apesar disso, a forma como foi escolhido a solução do empate tem caminho contrário, pois, ao invés de reduzir os riscos de parcialidade, assevera-os. Isto porque ao se dar poder duplo a um julgador, este terá mais chances de solucionar o processo ao seu bel prazer. Assim, sob a ótica da imparcialidade, o voto de qualidade não se presta aos seus fins.

Na sequência, a colegialidade comum aos julgamentos de revisão de processos, procedidos sob a segunda instância, exige a participação de diversos julgadores independente e imparciais na tomada das decisões. Cada julgador, além de apresentar seu ponto de vista, atua como fiscal dos demais julgadores. Assim, a revisão da decisão de primeira instância ocorre sob o pálio de julgadores mais experientes e com menos chances, em tese, de serem influenciados. Mas para que esse controle de parcialidades ocorra em perfeita sintonia com o devido processo legal, todos os julgadores devem se apresentar em pé de igualdade. Isto é, não se concebe nesse sentir que a decisão de um julgador possa influir mais que os demais, pois, caso contrário, este ao fim é que dará a palavra final. Logo, o voto de qualidade também rompe com a colegialidade justamente por atribuir ao presidente a força para dirimir qualquer empate, sob a faculdade de repetir o voto antes já manifestado. Da mesma forma, o controle pelos pares fica prejudicado, uma vez que o presidente com o voto duplo afasta o entendimento contrário. E ainda o voto de qualidade deturpa a lógica a decisão colegiada ao conceber uma maioria ficta

Mais contundente à colegialidade resta a situação de que os órgãos do CARF atuam em uma composição de número par de julgadores, no qual todos votam, inclusive o presidente. Com isso, a probabilidade de se verificar um empate é acentuada, de forma que o voto do presidente poderá ensejar tal situação e, assim sendo, este ser chamado novamente para dirimir o imbróglio.

O voto de qualidade não observa a exigência de motivação das decisões, já que ao ser proferido o presidente não realiza nova fundamentação para justificar o voto, mas apenas reproduz o voto já apresentado anteriormente. Nessa situação, não há uma apreciação livre e autônoma dos argumentos apresentados, mas apenas a reprodução do voto ordinário proferido pelo Presidente.

Portanto, diante do devido processo legal, ao se cotejar com garantia de imparcialidade, da colegialidade e da motivação das decisões, o voto de qualidade proferido pelo Presidente para solução de empates nos julgamentos operados pelo CARF não apresenta uma solução legítima e democrática nos limites estabelecidos pelo Estado Democrático de Direito.

Como solução para tal questão, propomos duas saídas, que deverão ser pesquisadas mais profundamente para se verificar a viabilidade e a concordância com o Estado Democrático de Direito consagrado na Constituição Federal de 1988. A primeira proposta seria a alteração da legislação para que o presidente da turma somente proferisse voto em caso de empate, deixando de se manifestar ordinariamente. A segunda proposta é que, em caso de empate, a lide seja solucionada a favor do contribuinte, uma vez que a incidência tributária sempre restringe o direito de propriedade, que constitui um direito fundamental.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fabio Martins de. Dúvida, empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, p. 88-98, Ago. 2013.

\_\_\_\_\_. **No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>. Acesso em: 09/06/2014.

BARROS, José Fernando Cedeño. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. Barueri: Manole, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **STF foi permeável à opinião pública, sem ser subserviente**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-03/retrospectiva-2011-stf-foi-permeavel-opiniao-publica-subserviente>>. Acesso em: 28 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do Ibrac**, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica no novo Carf**. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf>. Acesso em 15/06/2014.

COELHO. Fábio Ulhoa. **Direito Antitruste brasileiro: comentários à Lei 8.884/94**. São Paulo: Saraiva, 1995.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. **Direito Processual Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento**. V. 1. Bahia: JusPODIVM, 2013.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil** – I. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Instituições de Direito Processual Civil** – II. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERREIRA, Antônio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carf-precisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 09 julho 2014.

MARINONI. Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. V. 1. São Paulo: RT, 2006.

MARINS. James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

MEDINA. Paulo Roberto de Gouvêa. **Direito Processual Constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 37.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. Os conselhos de Contribuinte do Ministério da Fazenda e a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Fórum CESA**, Belo Horizonte, ano 4, n. 10, jan./mar. 2009.

MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Disponível em: [http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura).

Acesso em: 25 ago. 2014.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 10. ed. São Paulo: RT, 2010.

PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal a luz da doutrina e da jurisprudência**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

ROCHA, Sérgio André. **Por uma Justiça Tributária Especializada**. Disponível em: [http://www.deciso.es.com.br/base/712/1/por\\_uma\\_justica\\_tributaria\\_especializada\\_sergio\\_andre\\_rocha\\_.html](http://www.deciso.es.com.br/base/712/1/por_uma_justica_tributaria_especializada_sergio_andre_rocha_.html). Acesso em: 21 jan. 2015.

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007

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

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