



VOTO DE QUALIDADE: PARA ALÉM DO PRECONCEITO DECISÓRIO

*Galderise Fernandes Teles*¹

*Pablo Gurgel Fernandes*²

I – INTRODUÇÃO

O processo que conduz a uma linha decisória é complexo e permeado por questões que não se restringem ao mundo

1. Advogado tributarista. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Professor Assistente no Mestrado em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor Conferencista do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Coordenador da Pós-Graduação em Direito Tributário do IBET em Santos/SP. Coordenador do Curso de Advocacia no Contencioso Administrativo Tributário do IBET. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP).

2. Advogado tributarista. Membro do Comitê Jurídico da Federação Brasileira das Associações de Síndrome de Down (FBASD). Diretor-Auxiliar do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT). Professor Assistente no Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Orientador no Módulo de Monografias da Especialização em Direito Tributário do IBET. Professor Seminarista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET em Natal/RN. Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

jurídico. O que vem primeiro: a decisão ou a fundamentação? Há modelo uniforme e geral para o ato de decidir?

A priori, cuidam-se de indagações que desbordam do escopo do presente artigo e envolvem temáticas que atualmente fogem do nosso limitado campo de investigação. Não obstante, há algo que acreditamos poder afirmar sem maiores receios ou ressalvas: a valoração é elemento constitutivo necessário do complexo processo decisório!

Com efeito, em toda tomada decisão que venhamos a realizar, teremos inevitavelmente o exercício de um juízo de valor, que naturalmente sofrerá níveis de variação de acordo como os horizontes culturais de cada indivíduo. Somos por excelência repertório de valores que conduz nosso agir e forma de pensar. Afinal, como afirmou Johannes Hessen: “todo processo cultural é um processo condicionado e determinado por valores”³. O próprio ato de interpretar, dizia Lourival Vilanova, consiste em “atribuir valores aos símbolos, ou seja, adjudicar-lhes significações”⁴.

Despir o homem dessa condição axiológica é pretensão inalcançável, e devemos a esse traço indelével de nossa constituição social tantos questionamentos envolvendo o objeto da presente pesquisa: o voto de qualidade.

Parece-nos existir um nítido e apaixonado preconceito na abordagem essa questão, que finda por converter a paridade dos julgamentos de Tribunais Administrativos em problemática.

Contextualizando as breves considerações até aqui tecidas com o objeto de nossa análise, é importante registrar que no dia 20 de junho de 2017, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB protocolou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5.731/DF, com vistas à proclamação de

3. HESSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores*. 4. ed. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 247.

4. VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 91.

inconstitucionalidade da expressão “*que, em caso de empate, terão o voto de qualidade*”, contida no enunciado do §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972, cujo teor ora transcrevemos:

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

[...]

§ 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.

De se anotar, então, desde logo, que o processo objetivo de fiscalização abstrata e concentrada de constitucionalidade então em comento não foi deflagrado pelo CFOAB para questionar a composição paritária dos órgãos colegiados (Câmara Superior, Câmaras, Turmas e Turmas Especiais) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (art. 25, inciso II⁵, do Decreto nº 70.235/1972), tampouco sua vinculação à estrutura da Administração Pública Direta (art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972) ou ainda o fato de suas Presidências ficarem à cargo de conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

A saber, naquele momento inaugural, questionou-se a instituição do “voto de minerva”⁶ mediante quebra da regra “um homem, um voto”, para conferir ao presidente do colegiado – e somente a ele – a prerrogativa de votar duas vezes:

5. “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: [...] II – em segunda instância, o 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” [grifos nossos].

6. Algumas discussões a respeito da juridicidade do “voto de desempate” foram submetidas anteriormente à apreciação do Supremo Tribunal Federal, porém em contextos de votação diversos, como no Conselho Nacional do Ministério Público – CNMP (*vide Mandado de Segurança nº 26.264/DF*) e no Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE (*vide Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 682.486/DF*).

uma primeira para empatar, uma segunda para resolver o empate por si mesmo anteriormente provocado.

Postulou-se, por conseguinte, a redução parcial do texto normativo outrora transcrito, a fim de caracterizar o empate como situação de dúvida objetiva a respeito da solução do caso concreto e, por conseguinte, atrair a aplicação do art. 112⁷ do Código Tributário Nacional – CTN, de modo a prevalecer interpretação mais favorável ao contribuinte, para exonerá-lo da integralidade da dívida em questão ou, ao menos, subsidiariamente, das penalidades aplicadas.

Sucedeu que, em 17 de abril de 2020, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, proferiu decisão monocrática para julgar prejudicada a ADI nº 5.731/DF, por perda superveniente de seu objeto, haja vista o advento do art. 28 da Lei nº 13.988/2020, que introduziu o art. 19-E no corpo de enunciados da Lei nº 10.522/2002, *in verbis*:

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

A partir desta inovação legislativa, pudemos observar o deslocamento do “pêndulo” para o lado oposto, haja vista que o empate não mais daria ensejo à prolação de um segundo voto pelo Presidente de colegiado do CARF, com a potencialidade de ser concedido em favor de qualquer dos polos da relação jurídico-tributária. Para hipóteses tais, passou-se a imperar, em absoluto, o bom êxito do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), mediante desconstituição de todas as obrigações principais objeto da controvérsia empatada, isto é, não apenas

7. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

das penalidades aplicáveis, senão também do próprio valor principal, constituído a título de tributo, como decorrência da aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

Como contrapartida, ajuizaram-se 3 (três) ADIs, de nº 6.399/DF, 6.403/DF e 6.415/DF, propostas, respectivamente, pelo Procurador-Geral da República – PGR, pelo Partido Socialista Brasileiro – PSB e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP.

A partir delas, a comunidade jurídica foi inspirada a realizar inúmeros debates, não raras vezes controvertidos, a respeito de variadas questões – ora formais, ora materiais, ora reavivadas, ora originárias –, que para nós poderiam ser sintetizadas na forma das seguintes indagações:

- (a) considerando que a Lei nº 13.988/2020 decorreu do específico, expedito e abreviado processo legislativo de conversão da Medida Provisória nº 899/2019, cujo escopo precípua residuiu em regulamentar a transação tributária em âmbito Federal, a inaplicabilidade do “voto de qualidade” guardou pertinência temática para ser cunhada naquela ocasião pelo legislador? Em caso positivo, poderia ter sido concebida tão somente em sede de emenda parlamentar “aglutinativa”, sem que isto configurasse exercício abusivo do poder de emendar, característico de “contrabando legislativo”, em prejuízo ao princípio democrático?
- (b) a novel regra em comento, que alterou a forma de resolução de julgamento administrativo colegiado empatado, pode ser aplicada retroativamente, isto é, para processos administrativos com desfechos que transitaram em julgado antes do seu advento? E para casos já solucionados em última instância pelo antigo “voto de qualidade”, mas cujos prazos para oposição de embargos de declaração ainda não se exauriram?
- (c) a ordem jurídica defere ao legislador ordinário a possibilidade de atribuir ao empate verificado em sede

de jurisdição administrativa consequência exoneratória de maior amplitude ao sujeito passivo tributário, se comparada àquela do art. 112 do CTN, programada exclusivamente para obrigações principais de índole sancionatória?

- (d) a revogação, ainda que tácita, do segundo voto de conselheiro representante da Fazenda Pública, para fins de desempate, desfiguraria o caráter público da instância administrativa? E mesmo se positivo for o caso, poderiam ser ajuizadas ações para anular decisões administrativas solucionadas em favor do sujeito passivo, nos termos do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, e, por conseguinte, ressuscitar as obrigações tributárias principais anteriormente extintas (art. 156, inciso IX, do CTN⁸)?
- (e) é razoável que, por efeito do art. 28 da Lei nº 13.988/2020, o CARF possa vir a solucionar, em caráter definitivo, discussões sobre “teses tributárias”, bem como questões complexas ligadas à grandes operações, como “mensalão” e “lava-jato”?

Contudo, para a presente ocasião, buscaremos evitar linhas circunscritas ao mero consequencialismo que a recente alteração legislativa ocasionou, com o intuito de buscar refletir acerca daquele que nos parece ser o cerne originário do problema.

II – DA DÚVIDA NO DIREITO À CERTEZA DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO ADMINISTRATIVA;

II.1 – Dúvida como estado subjetivo;

Ordinariamente, costumamos utilizar o vocábulo “dúvida” na acepção de um *estado subjetivo de incerteza*⁹, no

8. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;”.

9. Cf. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Traduções de Alfredo Bosi e

qual a mente humana *hesita para afirmar ou negar algo*, por considerar que a construção de determinada ideia, juízo ou raciocínio se apresenta inacabada, superficial ou frágil.

Longe de ser um fenômeno necessariamente ruim, a existência da dúvida se apresenta como pressuposto para a construção de muitos dos mais genuínos conhecimentos humanos, como notadamente o são aqueles de cariz científico e de estatura filosófica.

Para Karl Jaspers, é a dúvida que nos motiva a perquirir acerca dos fundamentos de algo¹⁰, e sem uma dúvida radical não poderia existir um autêntico pensamento filosófico¹¹. Não por outra razão, indagando-se a respeito do conceito de filosofia do direito e da sua função, Tércio Sampaio Ferraz Júnior ponderou que: “na dúvida entre saber o que é ou não saber o que é, saber para que serve ou não saber para que serve, tal dúvida só pode ser aquietada por quem se dedica ao exercício filosófico e, daí, não temos saída”¹².

O mesmo, conforme adiantado, também pode ser dito a respeito do conhecimento científico. Afinal, como anotou Charles Sanders Peirce, é para aplacar a “irritação da dúvida”¹³ que se desenvolve uma investigação, até que se alcance um “estado de crença”¹⁴. Porém, mais adiante, ressaltou o filósofo

Ivone Castilho Benedetti. 6. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012. p. 348-349.

10. “When doubt puts in an appearance, I seek foundations. I ask how I know, I inquire into the meaning and limits of this knowledge” [JASPERS, Karl. *The Perennial Scope of Philosophy*. Translated by Ralph Manheim. London: Routledge & Kegan Paul Ltd, 1950. p. 32].

11. “Methodical doubt gives rise to a critical examination of all knowledge, and without radical doubt there can be no true philosophical thought” [JASPERS, Karl. *Way to Wisdom: an introduction to philosophy*. London: Yale University Press, 1954. p. 19].

12. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Filosofia do Direito: do perguntador infantil ao neurótico filosofante*. In: O que é a Filosofia do Direito. Barueri: Editora Manole, 2004. p. 119-120.

13. PEIRCE, Charles Sanders. *Ilustrações da Lógica da Ciência*. Tradução de Renato Rodrigues Kinouchi. Aparecida: Idéias & Letras, 2008. p. 45.

14. PEIRCE, Charles Sanders. *Ilustrações da Lógica da Ciência*. Tradução de Renato Rodrigues Kinouchi. Aparecida: Idéias & Letras, 2008. p. 45.

norte-americano que o “estado de crença” ao qual se chegou dará azo a “dúvidas adicionais”¹⁵, motivo pelo qual será “um lugar de chegada e também uma nova largada para o pensamento”¹⁶, como astronomia e psiquiatria não nos deixam mentir.

II.2 – Dúvida como ação humana;

No campo da epistemologia, todavia, não raras vezes a dúvida é tratada também como *ação humana*, que em maior ou menor grau caminha ao encontro daquela primeira das quatro etapas do método de construção do conhecimento proposto por René Descartes:

[...] nunca aceitar como verdadeira nenhuma coisa que eu não conhecesse evidentemente como tal, isto é, em evitar, com todo o cuidado, a precipitação e a precaução, só incluindo nos meus juízos o que se apresentasse de modo tão claro e distinto à minha mente que não houvesse nenhuma razão para duvidar.¹⁷

Duvidar, nesta segunda significação, equivale à *providência de criar e impor questionamentos sérios a respeito de enunciados preexistentes*, com vistas a testá-los, filtrá-los, corrigi-los ou complementá-los. Cuida-se, aqui, de etapa metodológica voltada à depuração, ao aperfeiçoamento e, por conseguinte, ao incremento da confiabilidade do conhecimento.

II.3 – As dúvidas no direito positivo;

O direito positivo, ao criar e disciplinar suas próprias realidades, *quando e na medida em que* reputou pertinente, considerou a dúvida, ora no sentido de *estado*, ora na acepção de *ação*, para cominar determinadas consequências jurídicas.

15. PEIRCE, Charles Sanders. *Ilustrações da Lógica da Ciência*. Tradução de Renato Rodrigues Kinouchi. Aparecida: Idéias & Letras, 2008. p. 70.

16. PEIRCE, Charles Sanders. *Ilustrações da Lógica da Ciência*. Tradução de Renato Rodrigues Kinouchi. Aparecida: Idéias & Letras, 2008. p. 70.

17. DESCARTES, René. *Discurso sobre o Método*. Tradução de Paulo M. de Oliveira. 2. ed. Bauru: Edipro, 2006. p. 28.

No Código Civil de 2002, por exemplo, (a) estabeleceu-se a dúvida subjetiva do devedor a respeito da identidade da pessoa legítima para receber o pagamento como hipótese de consignação (art. 335, inciso IV); (b) alçou-se a dúvida subjetiva do transportador a respeito da identidade do destinatário da mercadoria à hipótese de depósito em juízo (art. 755); e (c) prescreveu-se ao Estado-juiz o dever de julgar pelo casamento, quando, em se tratando de ação que impugna o enlace matrimonial, a interpretação das provas favoráveis e contrárias pelo julgador não lhe permita afirmar, sem hesitação, pela procedência da demanda (art. 1.547).

Na Lei de Improbidade Administrativa, a seu turno, em pelo menos duas ocasiões podemos identificar a atribuição implícita do dever de a autoridade julgadora duvidar: (i) das provas e das afirmações inaugurais do Ministério Público, a fim de aferir a existência de um lastro probatório mínimo (justa causa) que lhe permita afirmar como prováveis a materialidade e a autoria, posto que, se isto não for possível asseverar sem dúvida, deverá rejeitar a petição inicial (art. 17, §6º, inciso II, e §6º-B); e (ii) permanentemente da inexistência do ato de improbidade, até o momento em que sua interpretação dos autos lhe convença do oposto, ocasião em que deverá imediatamente julgar a demanda improcedente, qualquer que venha a ser o “momento do processo” (art. 17, §11).

No Código de Processo Penal, podemos colher exemplos das duas acepções alhures trabalhadas (*estado* e *ação*). Logo no art. 120, estatui a possibilidade de restituição imediata da coisa apreendida, mediante termo nos autos, pela autoridade policial ou pelo Estado-juiz, “desde que não exista dúvida quanto ao direito do reclamante” (*caput*), e reserva ao juízo cível a competência para decidir “em caso de dúvida sobre quem seja o verdadeiro dono” (§4º). Em certo sentido, ademais, quando deferido o incidente de insanidade mental, a submissão a “exame médico-legal” servirá de dúvida-ação, a fim de se aferir a “integridade mental do acusado” (art. 149, *caput*). E a decisão de pronúncia do acusado, no curso do rito

especificamente cunhado para processamento de crimes dolosos contra a vida, somente terá vez quando o juiz, de forma fundamentada, encontrar-se “convencido da materialidade do fato e da existência de indícios suficientes de autoria ou de participação”, isto é, se puder afirmar tais fatos sem hesitar, com segurança, quando não se encontrar em estado de dúvida (art. 413, *caput*).

No âmbito fiscal, a seu turno, se existirem questionamentos interpretativos acerca da legislação tributária, os próprios órgãos da Administração Pública poderão se valer do procedimento específico de consulta (arts. 46 do Decreto nº 70.235/1972¹⁸ e 88 do Decreto nº 7.574/2011¹⁹).

Com efeito, é possível identificar em cada sistema jurídico uma tratativa voltada à temática, mas se tratando do campo tributário em sentido material, o artigo 112²⁰ do CTN se tornou a base de fundamentação da defesa dos sujeitos passivos, quando sustentam existir dúvida em caso de votações administrativas empatadas, a demandarem a do voto vencedor, favorável ao polo devedor da obrigação tributária principal.

18. Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

19. Art. 88. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira aplicável a fato determinado e sobre a classificação fiscal de mercadorias e a classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio, com base na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio. Parágrafo único. A consulta de que trata o *caput* é facultada aos órgãos da administração pública e às entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

20. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

II.4 – A certeza no momento da enunciação jurídica: ato de lançamento e decisão administrativa.

Ainda que se sustente a ocorrência de dúvida em julgamento com decisão estabelecida pelo critério “voto de qualidade”, a mudança do pêndulo (voto de representante do contribuinte *versus* voto de representante do fisco), por si só, em nada deveria macular de dúvidas a decisão, haja vista estarmos diante de enunciado voltado à interpretação para todo sujeito competente, independente do tom da tinta que possua, da categorização que lhe seja atribuída. Em outras palavras, o voto de qualidade ser do fisco ou do contribuinte não deveria representar nenhuma problemática, mesmo diante da dicção do enunciado em tela, posto que esse não realiza distinção de acordo com o destinatário da *mens legis*.

Por certo, o ato administrativo no processo tributário não reserva espaço para dúvidas em nenhuma faceta, posto que o agente competente julgou se encontrar vinculado pela ordem jurídica naquele sentido (arts. 3^o²¹ e 142, *parágrafo único*²², do CTN). Isso porque, em qualquer momento - do ato de lançamento à última decisão administrativa -, o que sempre se observará é a externalização de um posicionamento, seja pelo cometimento de ato infracional, seja pelo cancelamento de auto de infração.

A dúvida como caminho para o conhecimento é ação sempre presente no percurso de construção do ato de decidir, para lançar ou para julgar. Contudo, a partir do instante que se alcança o enunciado decisório (lançamento fiscal ou decisão administrativa), ultrapassamos o processo de construção que a comportava.

Com efeito, se a decisão obtida por meio de critério de qualidade possui contorno de dúvida, o que dizer das decisões

21. “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente **vinculada**.” [grifos nossos].

22. “Art. 142. *Omissis*. [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada** e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” [grifos nossos].

inclusive unanimes de Câmaras distintas, mas com resultados diametralmente opostos? Expressam dúvidas nessa situação? Seria o caso de extinguir as Câmaras Superiores, vez que apenas atuam em caso de divergências “dúvidas”, e cancelar todas as autuações fiscais em nome *do in dubio pro contribuinte*?

Acreditamos que, sob a óptica do ato administrativo (lançamento fiscal ou decisão administrativa), estaremos sempre lidando com enunciados prescritivos dotados de presunção de legitimidade,²³ imperatividade²⁴ exigibilidade²⁵ e executoriedade.²⁶ Portanto, não afeto à dúvida em sua constituição, permitindo por outra via, campo de refutação de acordo com os regramentos específicos, por se tratar de presunção *juris tantum*.

Não obstante, a infirmação a que está sujeito o ato-norma administrativo de lançamento não retira o caráter de certeza para o lapso temporal em que foi produzido, tanto que ostenta todas as qualidades aqui referidas e produzirá todos os efeitos, se não for devidamente confrontado.

23. “É a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo” [BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, p. 423].

24. “É a qualidade pela qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância” [BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, p. 423].

25. “É a qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs [...] a exigibilidade é o atributo do ato pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrado a observá-la” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, p. 423).

26. “É a qualidade pela qual o Poder Público pode compelir materialmente o administrado, sem precisão de buscar previamente as vias judiciais, ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, p. 423).

No ponto, não podemos olvidar da advertência de Paulo de Barros Carvalho, quando lecionou que:

Se o lançamento é ato administrativo, instrumento introdutório de norma individual e concreta no ordenamento positivo, desde que atinja os requisitos jurídicos para seu acabamento, dado a conhecer ao destinatário seu inteiro teor, ingressa no sistema, passando a integrá-lo. Outra coisa, porém, é a possibilidade de vir a ser modificado, consoante as técnicas previstas para esse fim. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema do direito positivo, como é o caso da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial transitada em julgado, não mais podendo ser atacada por ação rescisória.²⁷

III – ENTRE O VOTO DE QUALIDADE E A QUALIDADE DO VOTO;

Identificar a origem de um problema é ponto determinante para sua resolutividade. Não raras vezes, verificamos um apego às consequências e um certo desprezo pelas causas. Posturas deste jaez não têm o condão de ofertar um melhor caminho de solução. Quando muito, implicam em mudança da forma, com a preservação dos mesmos pontos problemáticos desejáveis de superação.

Pois bem, cremos que essa é a linha que vem sendo atribuída a questão ora sob análise: voto de qualidade. Com efeito, à medida que analisamos a resolução sob a perspectiva de a que lado pesa a balança – pró-contribuinte ou pró-fisco – estamos fadados ao insucesso no enfrentamento da temática.

A preocupação de que representatividade possui a virtude que irá conferir resolutiva final coloca em xeque a própria credibilidade do processo administrativo fiscal e desvirtua os caros valores principiológicos da impessoalidade, eficiência

27. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 414.

e moralidade, enunciados em nossa Carta Magna (art. 37, *caput*), esvaziando a atividade de filtro qualitativo que deveria ser desenvolvido no âmbito do contencioso administrativo tributário, no sentido de levar ao âmbito judicial demandas que ostentem com rigor os traços de certeza e liquidez.

Isso porque atribuir ao julgador administrativo entendimento prefixado em função da classe que representa implica necessariamente em retirar qualquer possibilidade de um julgamento impessoal, parcial, eficiente e moral, em outras palavras de um julgamento justo.

Nesse sentido, nos parece hialina a determinação constitucional e normalmente reproduzida em regramentos internos dos Tribunais Administrativos da observância à moralidade a qual em nosso sentir agrega a realização de valores como justiça, probidade, legalidade, boa-fé, entre outros, podendo, portanto, ser considerado um sobreprincípio para a função de julgar no contencioso administrativo tributário.

Não bastasse tal norma (moralidade) temos ainda o reforço no arquétipo constitucional dos princípios da impessoalidade e eficiência ratificando a necessidade de imparcialidade e busca de atendimento ao interesse público no exercício da atividade jurisdicional administrativa ou para quem prefere na realização do controle de legalidade do ato administrativo.

Há em nosso sentir uma compreensão inadequada acerca da presente questão, critério de decisão de voto de qualidade não implica em julgamento com dúvida e tão pouco ofende a isonomia.

A paridade é traço relevante e reflete a essência dos Tribunais Administrativos nacionais em quase sua totalidade. Nesse sentido, merece registro das seguintes considerações:

De toda forma, a paridade é valor presente na significativa maioria desses órgãos o que pode ser verificada nos regramentos específicos. Trata-se de importante característica do contencioso administrativo fiscal, refletindo, inclusive os ideais do Princípio Republicano, ao passo que possibilita a participação

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

da sociedade civil por meio de julgadores representantes dos contribuintes.

Estabelece-se dessa forma núcleos valorativos diversos no julgamento. O ato de julgar exige, com toda razão, o máximo grau de imparcialidade possível por parte do julgador, a composição paritária com representação da sociedade civil e da administração pública coloca o lançamento fiscal sob análise de óticas naturalmente com vetor interpretativo diverso: fisco x contribuinte.

Não se trata de alimentar uma cultura de dicotomia entre essas partes, mas a construção de sentido está atrelada a contexto e horizontes culturais de qualquer indivíduo, sendo, portanto, natural a compreensão diversa o que não descaracteriza a imparcialidade, mas traz à mesa de debate núcleos de preferência diversos relevantes para o julgamento.²⁸

Por certo ao expressar desconfiança com o resultado do julgamento por ter sido submetido a um rito de critério de desempate, independentemente da tinta final responsável pela determinação do voto vencedor, tem-se na verdade por via direta suspeita na parcialidade do julgador e na credibilidade do próprio sistema em que está inserido o processo administrativo tributário.

O ato de decidir em qualquer de seus âmbitos, judicial ou administrativo, permite apenas a defesa de um único interesse: público. E isso independe do tom da tinta - da categorização pertencente ao julgador, representante do contribuinte ou do fisco. Essa divisão possui sentido apenas na fase que antecede a nomeação para a função, ou seja, durante o processo seletivo para organização e garantia da paridade. Com efeito, uma vez nomeado, o julgador deve despisse o máximo possível de naturais preconceitos que possua e aqui reside um grande desafio, ter a consciência que a forma de ingresso (representante contribuinte ou do fisco) não deve determinar a forma de julgar.

Aquele que não possua essa clarificação acerca da função a ser exercida na qualidade de julgador administrativo, por

28. TELES, Galderise Fernandes. *Contencioso Tributário: matérias de ordem pública no processo administrativo tributário*. Curitiba: Juruá, 2021. p. 48-49.

certo não possui a condição necessária, mas não suficiente, para essa importante atribuição.

Necessária no sentido de *conditio sine qua non* para o ato de julgar qual seja a imparcialidade. Não suficiente porque o julgamento, especialmente de âmbito administrativo, exige além da imparcialidade a capacidade técnica de compreensão de constituição do fato jurídico, essa uma característica valiosa na atividade dos Tribunais Administrativos.

Nos parece que a presente discussão - constitucionalidade do voto de qualidade - levada inclusive para os tribunais judiciais além de não enfrentar o âmago da problemática, e aqui entendemos como a qualidade do voto e não o critério de decisão voto de qualidade, proporciona implicações preocupantes que em nada contribuem para o desenvolvimento do contencioso administrativo tributário.

Nesse sentido, identificamos em análise no órgão especial do Tribunal de Justiça de São Paulo (arguição de inconstitucionalidade processo nº 0033821-63.2021.8.26.0000²⁹) a constitucionalidade do voto de qualidade previsto no artigo 61³⁰ da Lei do Processo Administrativo Tributário (Lei nº 16.498/2017). É importante registrar que no referido órgão a presidência é alternada nas câmaras de julgamento, de forma a se manter presidentes representantes do fisco em câmaras ímpares e nas pares os de representação dos contribuintes, portanto, tem-se a alternância e isonomia nos casos de necessidade de estabelecimento do critério de decisão.

Esse modelo oferta, em nosso sentir, efetivo alcance da paridade nos julgamentos, garantido nesses termos a isonomia também nas cadeiras de presidência em câmaras ordinárias.

29. Até o término da redação do presente artigo o processo em tela não tinha sido julgado. A mais recente movimentação verificada se referia a retirada de pauta a pedido do Des. Evaristo dos Santos, em 18.11.2021

30. “Artigo 61 - As decisões das Câmaras serão tomadas por maioria de votos dos juízes presentes. Em caso de empate, prevalecerá o voto de qualidade do Presidente da Câmara.”.

E ainda que se questione a não verificação da presidência em câmara superior por parte de representante de contribuinte, nos parece plenamente razoável o exercício por parte da representação fisco, à medida que temos em regra esse iter processual como último ato para questionamento do lançamento fiscal de forma que eventual cancelamento do crédito na esfera administrativa implica em perda do interesse de agir da fazenda no âmbito judicial.

Outra exemplificação merecedora de registro encontra-se em discussão no âmbito federal, mas especificamente no Supremo Tribunal Federal, por meio das ADINS³¹ 6399, 6403 e 6415. Nos referidos casos a discussão orbita em torno da recente mudança observada na legislação federal que implicou em mudança pendular do voto de qualidade com a inclusão do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 alterando o critério de decisão de forma a determinar o desfecho favorável ao contribuinte.

Em que pese o tema da alteração legislativa em tela ser merecedor de análise específica, para nossas considerações interessa a fixação de tese sugerida pelo ministro Luís Roberto Barroso no seguinte sentido: “*É constitucional a extinção do voto de qualidade do presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário*”.

A questão da constitucionalidade do voto de qualidade do presidente, ao nosso sentir, deveria ser ponto supérfluo, uma vez que, a preocupação deveria centrar-se sempre na qualidade do voto e na dúvida – se considerada existente – deveria prevalecer o interesse público com o estabelecimento do *in dubio pro processo* independentemente do resultado conferido.

31. Até a conclusão do presente artigo os processos em referência estavam suspensos após pedido de vistas do Min. Alexandre de Moraes desde 18.06.2021, sendo a última movimentação dos autos a admissão de *amicus curiae* em 28.06.2021.

Não obstante, o que nos causa espécie na passagem suprarreferida é o trecho final da fixação da tese: ***poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a reestabelecer o lançamento tributário.***

As singelas linhas destacadas têm o condão de esvaziar a relevante função desempenhada pelos Tribunais Administrativos de filtro qualitativo das demandas a serem levadas ao âmbito judicial e ainda contribui para um aumento do índice de congestionamento³² dos processos tributários já existentes.

O racional traçado no voto do Ministro parte da constitucionalidade da previsão de método específico para solução de impasses e chega à ‘surpreendente’ conclusão que o resultado decorre de mera ficção legal, possibilitando, portanto, o ajuizamento de ação por parte da Fazenda Pública. Vejamos dos trechos quem embasam a fixação da tese:

Tal opção legislativa não é incompatível com a Constituição. Não há, no texto constitucional, a previsão de um método específico de solução de impasses em órgãos de contencioso administrativo. O legislador atuou dentro de legítima margem de discricionariedade” (...) “Isso porque, nessa hipótese, o resultado favorável ao sujeito passivo decorre de mera ficção legal, e não de maioria de votos acolhendo a sua tese, o que evidencia o interesse de agir da Fazenda Nacional. Medida necessária para resguardar o equilíbrio das relações entre o Fisco e o contribuinte.

Com a devida vênia, a linha argumentativa traçada desvia-se da técnica costumeira dos votos do ministro, reflete o pouco trato às matérias pertinentes ao contencioso administrativo tributário, talvez pela cultura arraigada que temos de judicialização em nosso sistema tributário, ignorando ou deixando em

32. De acordo com dados do CNJ Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco-es/politica-nacional-de-priorizacao-do-1-grau-de-juris-dicao/dados-estatisticos-priorizacao>. Acesso em: 3 fev. 2019. Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário, **com taxa de congestionamento de 91,7%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados.** Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 9 pontos percentuais, passando de 72% para 63% em 2017.

segundo plano o relevante papel desenvolvido pelos Tribunais Administrativos que em alguns casos são órgãos quase centenários³³ atuando para eficiência do sistema jurisdicional.

Considerar que as decisões conferidas por meio do critério do voto de qualidade decorrem de mera ficção infirma inclusive a própria base do racional traçado nas linhas iniciais enunciadas qual seja: *a previsão de um método específico de solução de impasses em órgãos de contencioso administrativo. O legislador atuou dentro de legítima margem de discricionariedade.*

O descompasso da conclusão é hialino, tem-se o reconhecimento da constitucionalidade do método de resolução, bem como, a atuação legítima na margem da discricionariedade. Inadmissível, portanto, considerar tratar-se de mera ficção legal. O enunciado de decisão seja administrativo ou judicial, é elemento decisório que reflete, especialmente em segundo grau como é caso, não o entendimento pessoal do julgador, mas sim do próprio órgão do julgamento, independentemente da forma que determine o voto vencedor, o que se verifica em casos dessa natureza é o cumprimento do próprio sistema normativo para produção da necessária decisão.

As implicações da conclusão sugerida pela fixação da tese - ***poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário*** - ganham contornos mais acentuados quando nos defrontamos com os seguintes questionamentos:

- i) Possuirá a Fazenda Nacional interesse de agir nesses casos?
- ii) Qual o instrumento processual idôneo para restabelecer o lançamento fiscal?

33. Nesse sentido, destacamos como exemplo os dois maiores tribunais administrativos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925 e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo instituído em 05 de junho de 1935.

- iii) Haverá suspensão de exigibilidade do crédito tributário?
- iv) Haverá influência de juros e demais encargos nesses casos?
- v) Não haveria um desvirtuamento na competência de realizar lançamento fiscal?
- vi) Como ficaria o prazo decadencial e prescricional em situações dessa natureza?

São questões iniciais, mas que já demonstram a necessidade de revisitação e melhor reflexão do tema que nos parece terem passado a margem, até o presente momento, da sensibilidade da fixação da tese sugerida.

IV – CONCLUSÃO

Dedicar um singelo escrito para algumas considerações envolvendo a atividade dos Tribunais Administrativos deveria ser motivo de alegria e reconhecimento da importante função que esses órgãos de julgamentos desempenham em nosso sistema jurisdicional ou de controle de qualidade para quem assim defende.

Não obstante, as linhas traçadas possuem contornos de preocupação com um certo tom de tristeza pelos caminhos que se cogitam em torno de questões que definitivamente não deveriam ser problemas, como é o caso do voto de qualidade.

A valoração ainda que presente no ato de julgamento, por refletir condição humana, não deve representar óbice que inviabilize o olhar técnico para uma decisão pautada no interesse público.

Se a busca por se despir dos valores é utópica, por outro lado é necessário evitar construir processo decisão fundado determinantemente em base valorativa. É certo que em alguma medida o dado axiológico será refletido em todo agir

humano, mas no ato de julgar em qualquer de seus âmbitos a dosimetria precisa ser cuidadosamente ponderada.

Não se trata de tarefa simples e certamente para muitos não será factível de alcance, pela paixão e intensidade com que externam seu alicerce de formação e convicção. E aqui merece o registro, longe do presente escrito qualquer pretensão de crítica a essa característica, relevante em diversas atividades, desde que não seja a de julgamento em qualquer dos seus âmbitos o administrativo ou o judicial.

Colocar em dúvida a credibilidade de um sistema quase centenário pela possível incapacidade de afastamento de pre-convicções de alguns participantes não nos parece ser caminho. Há mecanismos em todos os regramentos específicos que possibilitam a filtragem dos julgadores administrativos com seus respectivos processos de seleção.

A expectativa de um julgamento deve ser a mesma independentemente do nome, do número da câmara, ou da categorização que é atribuída ao julgador, o dever – ser foi estabelecido nesse sentido e se no mundo fenomênico há descompassos o próprio sistema tem o condão de corrigir.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Traduções de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 6. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DESCARTES, René. *Discurso sobre o Método*. Tradução de Paulo M. de Oliveira. 2. ed. Bauru: Edipro, 2006.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Filosofia do Direito: do perguntador infantil ao neurótico filosofante*. In: O que é a Filosofia do Direito. Barueri: Editora Manole, 2004.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores*. 4. ed. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974.

JASPERS, Karl. *The Perennial Scope of Philosophy*. Translated by Ralph Manheim. London: Routledge & Kegan Paul Ltd, 1950.

_____, Karl. *Way to Wisdom: an introduction to philosophy*. London: Yale University Press, 1954.

PEIRCE, Charles Sanders. *Ilustrações da Lógica da Ciência*. Tradução de Renato Rodrigues Kinouchi. Aparecida: Idéias & Letras, 2008.

TELES, Galderise Fernandes. *Contencioso Tributário: matérias de ordem pública no processo administrativo tributário*. Curitiba: Juruá, 2021.

VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.