

**Voto de qualidade no CARF: tensão entre arrecadação e legalidade**

**Quality vote at CARF: tension between collection and legality**

**Voto de calidad de CARF: tensión entre la recaudación de ingresos y la legalidad**

Lídia Maria Ribas<sup>1</sup>

Alessandra Rodrigues Pereira<sup>2</sup>

Fernanda Ramos Konno<sup>3</sup>

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n2.111>

**Resumo**

O presente artigo analisa criticamente o instituto do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialmente após seu restabelecimento pela Lei nº 14.689/2023, à luz dos princípios constitucionais do direito tributário. O estudo parte da contextualização histórica e normativa do CARF e do próprio voto de qualidade, passando por suas implicações na segurança jurídica, imparcialidade administrativa, equilíbrio federativo e arrecadatário. Considera-se o papel dessa regra de desempate no sistema tributário brasileiro, em confronto com os princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, da capacidade contributiva e da igualdade. Com base em revisão teórica e análise crítica da legislação e da doutrina especializada, conclui-se que a manutenção do voto de qualidade, tal como estruturado, gera tensões entre eficiência arrecadatória e garantias fundamentais do processo administrativo tributário. Propõem-se, ao final, alternativas normativas e institucionais para aprimorar a legitimidade decisória no âmbito do CARF.

**Palavras-chave:** Processo Administrativo. Imparcialidade Decisória. Autonomia Administrativa.

---

<sup>1</sup> Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e Professora Titular na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (FADIR/UFMS). ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4764-6661>. E-mail: limaribas@uol.com.br.

<sup>2</sup> Mestranda em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. ORCID: <http://orcid.org/0009-0007-7592-4602>. E-mail: alerope1212@gmail.com.

<sup>3</sup> Mestranda em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e Bolsista da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1707-7587>. E-mail: fernandakonno@gmail.com.

## Abstract

This article critically examines the tie-breaking vote mechanism at the Brazilian Administrative Council of Tax Appeals (CARF), especially after its reinstatement by Law No. 14.689/2023, in light of constitutional principles of tax law. It provides a historical and normative overview of CARF and its equal composition, discussing the effects of the tie-breaking vote on legal certainty, impartiality, and the balance between tax collection and taxpayer rights. Drawing on legal doctrine and constitutional interpretation, the article evaluates the compatibility of this mechanism with principles such as legality, due process, equality, and contributive capacity. It concludes by proposing alternative solutions to ensure institutional legitimacy and align the administrative process with the broader goals of Brazil's tax reform.

**Keywords:** Administrative Process. Decision-Making Impartiality. Administrative Autonomy.

## Resumen

Este artículo analiza críticamente la institución del voto de calidad en el Consejo Administrativo de Recursos Tributarios (CARF), especialmente tras su restablecimiento por la Ley n.º 14.689/2023, a la luz de los principios constitucionales del derecho tributario. El estudio parte del contexto histórico y normativo del CARF y del propio voto de calidad, abordando sus implicaciones para la seguridad jurídica, la imparcialidad administrativa, el equilibrio federativo y la recaudación tributaria. El estudio considera el papel de esta regla de desempate en el sistema tributario brasileño, en contraste con los principios de legalidad, contradictorio, plena defensa, capacidad contributiva e igualdad. Con base en una revisión teórica y un análisis crítico de la legislación y la doctrina especializada, concluye que mantener el voto de calidad, tal como está estructurado, crea un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y las garantías fundamentales del proceso administrativo tributario. Finalmente, propone alternativas normativas e institucionales para mejorar la legitimidad de la toma de decisiones en el CARF.

**Palabras clave:** Proceso Administrativo. Imparcialidad en la toma de Decisiones. Autonomía Administrativa.

## 1. Introdução

O debate em torno do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) adquiriu novo fôlego com a promulgação da Lei n. 14.689, de 20 de setembro de 2023, que restabeleceu tal forma de desempate nos julgamentos administrativos fiscais. Desde sua origem, o instituto gerou controvérsias, mas, nos últimos anos, passou a representar uma das expressões mais visíveis das tensões entre o erário e o contribuinte.

Desse modo, a discussão se insere em um contexto de amplas modificações no sistema tributário brasileiro, em que a busca por justiça fiscal e segurança jurídica coexiste com exigências de equilíbrio fiscal. O modelo paritário do CARF, inicialmente concebido como espaço de diálogo técnico entre Fisco e contribuinte, passou a ser questionado quanto à sua efetiva imparcialidade, especialmente diante da sistemática atual de desempate.

Diante disso, a presente pesquisa delimitou como problema de pesquisa: o voto de qualidade, tal como regulamentado, constitui um instrumento legítimo de estabilização do contencioso administrativo ou representa violação aos princípios constitucionais do administrativo processo tributário?

Como hipótese, parte-se da premissa de que a manutenção do voto de qualidade na forma vigente compromete a paridade decisória, a imparcialidade e a confiança no julgamento administrativo. Alternativamente, argumenta-se que, com ajustes institucionais, o instituto poderia ser reconfigurado para garantir maior equilíbrio entre arrecadação e legalidade.

O objetivo geral, portanto, é analisar criticamente o instituto do voto de qualidade à luz dos princípios constitucionais que informam o direito tributário brasileiro. Especificamente, busca-se: (i) apresentar o contexto histórico e normativo do CARF e do voto de qualidade; (ii) mapear os principais argumentos favoráveis e contrários à sua aplicação; e (iii) examinar sua compatibilidade com os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa, da igualdade e da capacidade contributiva.

A relevância do estudo reside na necessidade de refletir criticamente sobre as estruturas institucionais do contencioso administrativo tributário, especialmente em um momento de reconfiguração do sistema fiscal brasileiro. Para tanto, a metodologia utilizada é qualitativa, com aplicação de pesquisa bibliográfica e documental.

A fim de alcançar uma resposta ao problema de pesquisa sob perspectiva abrangente, além da revisão bibliográfica e documental, o presente artigo incorporou o levantamento de dados e caso concreto recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), julgados após a edição da Lei n. 14.689/2023, bem como a avaliação dos resultados fiscais vinculados à meta de arrecadação da Lei Orçamentária Anual de 2025.

O artigo está estruturado em três seções, além da introdução e das considerações finais. A primeira seção apresenta o histórico e o funcionamento do CARF, com ênfase na disciplina legal do voto de qualidade. A segunda discute os princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo tributário. A terceira seção examina a compatibilidade do instituto com os objetivos da reforma tributária em curso, à luz de uma visão sistêmica do direito.

## **2. CARF e voto de qualidade**

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Fazenda (MF), sendo responsável pelo julgamento de recursos administrativos relativos à exigência de tributos federais. Sua atuação concentra-se na esfera contenciosa administrativa, em apreciação de recursos interpostos contra decisões de primeira instância no âmbito tributário federal<sup>4</sup>.

O reexame do ato administrativo em segunda instância administrativa encontra-se previsto expressamente no art. 33 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de

---

<sup>4</sup> A competência para julgamento dos recursos administrativos encontra-se regulamentada no Decreto nº 70.235/1972, nos seguintes termos: Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; 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.

1972, ao dispor que caberá recurso, total ou parcial, da decisão proferida em primeira instância (Brasil, 1972). Na visão de Machado Segundo (2025, p. 139), o princípio do devido processo legal impõe a existência de uma segunda instância com a possibilidade de impugnação das decisões de primeiro grau.

Essa previsão abrange, entre outras espécies, recursos voluntários do contribuinte e recursos de ofício. Os primeiros decorrem da iniciativa voluntária do sujeito passivo nos casos de decisões administrativas que lhes for desfavorável; os segundos, previstos no art. 34 do Decreto n. 70.235/1972, são encaminhados automaticamente pela autoridade julgadora de primeira instância, para reexame, em casos de exoneração de crédito tributário (Brasil, 1972).

Para julgamento dos recursos, foi adotado um modelo de composição paritária entre conselheiros representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes. Em razão da atribuição dessa competência revisional administrativa a órgãos colegiados, “ocorre um julgamento menos submisso, ensejando um mais efetivo controle da legalidade do ato impugnado” (Machado Segundo, 2025, p. 142).

A participação do administrado, portanto, representa uma opção do legislador orientada à ampliação da imparcialidade nos julgamentos administrativos. Não obstante, o órgão julgador deve, por sua natureza, atuar com independência e autonomia. Rocha (2018, p. 434) observa, no entanto, que não há qualquer previsão constitucional que imponha a obrigatória participação dos contribuintes nesses colegiados, tampouco se pode considerar a paridade condição essencial à legitimidade da decisão proferida.

Desse modo, ainda que a escolha da formação paritária no CARF configure uma composição voltada a um maior equilíbrio nos julgamentos administrativos federais, sua ausência não viola princípios constitucionais. A validade das decisões depende da preservação dos princípios da legalidade e do devido processo legal e, sobretudo, da imparcialidade com que os julgadores devem exercer suas funções no colegiado.

Essa paridade formal, contudo, encontra um ponto de ruptura no instituto do voto de qualidade, previsto no art. 25, §9º do Decreto n. 70.235/1972. Trata-se da prerrogativa conferida ao presidente da turma, que será obrigatoriamente um auditor

fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) – de proferir o voto de desempate nos casos em que há divisão igualitária entre os conselheiros.

Portanto, entende-se que, em julgamento com número par de votantes, eventual empate será resolvido por voto duplo do representante da Fazenda Nacional. Neste ponto, a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019, suspendeu essa sistemática ao incluir o art. 19-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, estabelecendo que, em caso de empate nos julgamentos de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a decisão deveria ser favorável ao contribuinte.

*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.*

Entretanto, a alteração legislativa foi revertida com a promulgação da Lei n. 14.689, de 20 de setembro de 2023, que restaurou o voto de qualidade em todos os casos. A medida foi justificada com base em impacto fiscal e reequilíbrio institucional. A exposição de motivos do Governo Federal argumenta que a extinção do voto de qualidade comprometeu o funcionamento da estrutura paritária, ao atribuir aos contribuintes, por presunção legal, a vitória em situações de empate (Brasil; Ministério da Fazenda; RFB, 2023, p. 6).

O documento oficial esclarece que o voto de qualidade visa evitar distorções em poucos casos, de modo que, em 2022, quando não foi utilizado, os empates favoreceram exclusivamente poucos contribuintes – e que, durante sua aplicação, também era dado a favor dos contribuintes, justamente pela imparcialidade do fisco (Brasil; MF; RFB, 2023, p. 6).

Assim, a reintrodução do voto de qualidade é apresentada como mecanismo necessário para preservar a isonomia decisória e fortalecer a segurança jurídica. Em tempos de busca por equilíbrio fiscal e justiça tributária, a argumentação governamental retoma a função fiscal da tributação como instrumento de financiamento de políticas públicas, afastando interpretações que veem o voto de qualidade como um privilégio da Fazenda Nacional.

No entanto, a lógica de recuperação de receitas encontra críticas na análise empírica das decisões administrativas. Domingues (2021, p. 178) destaca que, se todos os processos administrativos fossem considerados nas estatísticas, haveria um aumento significativo no número de decisões com voto de qualidade e ficaria claro que 100% dos casos analisados foram decididos contra os contribuintes no mérito, o que demonstraria não apenas a previsibilidade do resultado como também a fragilidade da neutralidade da técnica.

De outro ponto, a crítica também pode recair sobre a violação do próprio princípio da paridade. Adamy (2017, p. 370) observa que se está “diante um julgador – sempre representante da Fazenda Nacional, frise-se –, que, por exercer a presidência do colegiado, terá seu voto computado duas vezes em caso de empate”. O autor propõe alternativas que respeitem a composição paritária, como a alternância do voto de qualidade entre representantes de ambos os lados ou a instituição de um órgão neutro de desempate (Adamy, 2017, p. 377).

A paridade no CARF, que deveria funcionar como mecanismo de controle cruzado entre Fisco e contribuinte, transforma-se, com o voto de qualidade, em uma possível ficção processual. Entretanto, necessário apontar que Brasil possui um modelo de contencioso administrativo fiscal ímpar: após o contribuinte percorrer todas as três instâncias administrativas colegiadas, é “possibilitado o reinício da discussão na via judicial desconsiderando todo o processo administrativo” (Ota; Secchi; Michels, 2023, p. 763).

Ribas (2008, p. 175) aponta que:

Ao elevar para a Constituição Federal o processo administrativo, equiparando-o ao judicial para obediência aos princípios processuais maiores da ampla defesa e do contraditório, o constituinte deu ao processo administrativo tributário status de função judicante, cuja valorização inegavelmente o coloca como meio de acesso à ordem jurídica justa.

É inegável a legitimidade do julgamento administrativo e, ainda que exista a presença de um dispositivo de desempate que se alegue favorável a uma das partes, é preciso se atentar aos princípios constitucionais que não deixam de guiar o processo administrativo tributário. Ou seja, é necessário que, sob as alegações de comprometimento dessa legitimidade, seja visto à luz da imparcialidade.

Portanto, o restabelecimento do voto de qualidade insere-se em um contexto institucional de tensões entre arrecadação e legalidade. A norma atualiza uma antiga tensão entre eficiência fiscal e garantia dos direitos do contribuinte, que será discutida nas seções seguintes a partir de sua interface com os princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro.

Para melhor compreensão das decisões no CARF, bem como do próprio processo administrativo tributário, é preciso fazê-lo sob a ótica dos princípios constitucionais que os guiam, haja vista que se discute uma possível parcialidade no tocante ao voto de qualidade.

### **3. Princípios constitucionais e processo tributário administrativo**

É, por consequência do sistema normativo brasileiro, que a atividade tributária do Estado deve obedecer a um conjunto de princípios constitucionais que operam como limites e garantias à atuação do poder público. No âmbito do processo administrativo fiscal, a retomada do voto de qualidade no CARF exige, portanto, exame à luz desses princípios, sobretudo o da legalidade, do contraditório e ampla defesa, da imparcialidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

O princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal (CF), veda a exigência ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. No processo administrativo, esse princípio se estende à ideia de que a decisão que impõe deveres ao contribuinte deve ser fundada em norma clara e previamente definida. Nunes e Delgado (2024, p. 11) apontam que, por meio do princípio da legalidade tributária, a atuação do Fisco “assume uma natureza previsível, permitindo ao contribuinte contestar, seja por via administrativa ou judicial, os atos administrativos que se encontrem em desacordo com a legislação vigente”.

Por sua vez, o princípio do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF) impõe que o contribuinte tenha assegurado não apenas o direito de ser ouvido, mas também o de ver suas razões ponderadas por um órgão imparcial. Ribas (2008, p. 115) esclarece que incumbe ao Estado instituir procedimentos voltados à verificação da

legalidade dos atos administrativos praticados pela própria Administração, por meio do controle administrativo da legalidade.

Outrossim, o controle da legalidade não é apenas um mecanismo de correção, mas também de submissão da Administração Pública tributária aos limites da legalidade e da racionalidade. Quanto ao princípio da imparcialidade, ainda que não expresso de forma literal na Constituição, ele decorre da cláusula do devido processo legal e de que todo julgamento deve ser realizado por um órgão neutro, em especial quando o Estado figura como parte interessada. Como lembra Bobbio (2003, p. 15), “a norma tem, portanto, a sua juridicidade calcada não no fato de ser ou não sancionada, mas precisamente por pertencer a um sistema ou ordenamento jurídico”.

Constituídas as turmas de julgamento, representantes do Fisco e dos contribuintes têm o dever de atuar como julgadores imparciais, não mais como representantes das partes. Isso porque o processo administrativo se submete ao princípio da imparcialidade, “o qual decorre do imperativo constitucional da impessoalidade da Administração Pública”, vinculado aos princípios da verdade material, legalidade e proporcionalidade (Rocha, 2018, p. 62).

Por fim, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF) exige que a carga tributária seja distribuída conforme a capacidade econômica do contribuinte. A aplicação sistemática do voto de qualidade em prejuízo do contribuinte, especialmente nos casos envolvendo autuações vultosas e penalidades agravadas, acarreta sobrecarga fiscal sem que haja adequada avaliação da realidade econômica envolvida. Isso contradiz a própria finalidade do sistema tributário em promover justiça fiscal.

A análise conjunta desses princípios permite analisar que o voto de qualidade, na forma como é estruturado e aplicado, representa mais do que um mero mecanismo procedimental: ele representa a integridade do processo tributário administrativo. O tensionamento entre arrecadação e legalidade, longe de ser apenas um dilema técnico, revela disputas normativas sobre os limites do poder de tributar em um Estado Democrático de Direito.

Para Adamy (2017, p. 370-371), há um vício estrutural na atribuição exclusiva do desempate ao presidente da turma, que representa apenas um dos lados da paridade. Entretanto, o processo administrativo tributário não deixa de estar sujeito aos

princípios constitucionais, ou seja, a imparcialidade do julgador deve constar – independente se representante da Fazenda Pública.

Como observa Domingues (2021, p. 186), o uso do voto de qualidade por aquele que já votou a favor da Fazenda impediria a análise isenta dos argumentos do contribuinte, pois o juízo de desempate já está previamente comprometido. Isto é, diante de empate, a dúvida jurídica deveria ser interpretada a favor do contribuinte, conforme o art. 112 do Código Tributário Nacional, que consagra a regra do *in dubio pro reo* no âmbito das sanções tributárias.

Essa abordagem, que substituiu o voto de qualidade em casos de empate, entre 2020 e 2023, usa a lógica de o *in dubio pro contribuinte*<sup>5</sup>. A justificativa seria que o empate revela dúvida razoável para a imputação do tributo. Contudo, há interpretações divergentes quanto à existência de respaldo jurídico para aplicação dessa regra no âmbito da revisão do lançamento do crédito tributário principal.

Machado Segundo (2025, p. 359) entende que não há violação a quaisquer princípios constitucionais que constitua entrave à utilização do *in dubio pro contribuinte*. O autor prossegue sua argumentação manifestando preocupação com o fato de o Estado valer-se do voto de qualidade como instrumento do incremento arrecadatário, o que, em sua visão, compromete as garantias do devido processo legal e o ideal de um processo administrativo mais justo, equânime e equilibrado.

Já Przepiorka e Branco (2021, p. 150) sustentam que o referido dispositivo se limita à interpretação da legislação atinente a infrações e penalidades, portanto, que não se estende à constituição da exação tributária. O fundamento de tal entendimento encontra respaldo na própria definição de tributo, constante do art. 3º do CTN<sup>6</sup>, a partir do qual se estabelece que tributo não constitui sanção de ato ilícito.

---

<sup>5</sup> O CTN consagra o princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário sancionador, ou seja, a interpretação benigna, oriunda do direito penal, aplicável a toda norma de natureza punitiva, conforme palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2025, p. 104). O Art. 112 do CTN dispõe que: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (Brasil, 1966)

<sup>6</sup> 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.

No mesmo sentido, Castilhos (2021, p. 272) discorda da utilização do termo “capitulação legal do fato” – art. 112, inciso I, do CTN, para utilização do *in dubio pro contribuinte* para afastar a obrigação principal tributária. Nas palavras do autor: “ocorre que tal interpretação pode ser afastada no nível meramente linguístico, uma vez que a capitulação legal do fato diz respeito à infração e ao núcleo do tipo, e não à existência ou inexistência de fato imponível” (Castilhos, 2021, p. 272).

Sob outra perspectiva, há quem sustente que o voto de qualidade não representa o uma afronta aos princípios do devido processo legal e da isonomia. Mais relevante do que a aplicação de uma regra automática de desempate, o que se impõe é a observância de procedimento de revisão fundado nos princípios que regem o sistema tributário.

Nas palavras de Castilhos (2021, p. 280), “não há aqui uma defesa contundente do instituto, mas sim do processo deliberativo democrático, que deve condizer com a realidade e não deve quedar-se em mera retórica”. Essa compreensão conduz à necessária vinculação do processo administrativo aos marcos constitucionais do Estado de Direito.

Importante destacar, assim, que o processo administrativo, especialmente no campo tributário, está submetido aos mesmos princípios constitucionais que regem o processo judicial. Isto é, o processo administrativo tributário não está à margem da Constituição; nele também se aplicam as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Adicionalmente, o Decreto n. 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal, enuncia princípios específicos que reforçam sua vinculação ao devido processo legal. Entre os mais relevantes estão: (i) o princípio da oficialidade, pelo qual cabe à autoridade administrativa impulsionar o processo de ofício; (ii) o princípio da verdade material, que impõe à administração o dever de buscar a realidade dos fatos além da mera formalidade; (iii) o princípio da motivação, segundo o qual toda decisão deve ser devidamente fundamentada; e (iv) o princípio da gratuidade, que assegura a não onerosidade do processo para o contribuinte (Seixas Filho, 2007, p. 223-27).

Como se vê na próxima seção, a retomada do voto de qualidade não pode ser analisada isoladamente porque é indispensável racionalizar a estrutura fiscal, conferindo maior segurança jurídica ao sistema tributário.

#### **4. Voto de qualidade: uma visão sistemática**

A reforma tributária brasileira, materializada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, busca a simplificação do sistema, a racionalização da tributação sobre o consumo, a promoção da justiça fiscal e o fortalecimento da segurança jurídica. Nesse cenário, o retorno do voto de qualidade introduz uma questão relevante: ao mesmo tempo em que se avança na uniformização normativa, busca-se a conformação de um processo administrativo tributário equilibrado.

O sistema tributário não pode ser compreendido apenas pelo conjunto de normas instituidoras de tributos, mas, também, pelos mecanismos de resolução de conflitos que dele fazem parte. Veja-se que o direito tributário não se limita à disciplina das obrigações fiscais e abrange também a forma pela qual tais obrigações são fiscalizadas, contestadas e eventualmente julgadas no âmbito administrativo.

Dentro dessa lógica, o CARF constitui elemento da estrutura do sistema e sua conformação procedimental impacta diretamente os princípios estruturantes do novo modelo fiscal. Ao reintroduzir o voto de qualidade, o legislador optou por um caminho que favorece a maximização da arrecadação no curto prazo, contudo, pode, potencialmente, comprometer a confiança dos contribuintes no processo administrativo. O impacto não é apenas financeiro; é institucional.

Ao manter o poder de desempate concentrado em um representante da Fazenda Nacional, reforça-se a percepção de parcialidade, o que pode dificultar o papel do CARF como instância legítima de solução de conflitos antes da judicialização. Em uma perspectiva internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) recomenda que os mecanismos de resolução de litígios tributários que garantam, inclusive, a prevenção de litígios, de modo que se tenham garantias mínimas de imparcialidade, com instâncias paritárias ou neutras (OCDE, 2015, p. 9).

Adamy (2017, p. 376) tece que seria possível preservar a estrutura paritária do CARF “ao alterar a escolha de qual julgador que terá o voto de qualidade. Assim, o desempate por meio do voto de qualidade não recairia mais sobre o presidente do colegiado, mas sobre o relator do processo”. Já Domingues (2021, p. 186) reconhece a existência legal do voto de qualidade, mas argumenta que não deve ser utilizado para decidir casos em que há dúvida sobre a aplicação de penalidades, por força do princípio do *in dubio pro reo*, aplicando o art. 112 do CTN sempre que não se formar maioria.

Grace Perez-Navarro, diretora da OCDE, emitiu parecer sobre a mudança legislativa que substitui o voto de qualidade pela decisão favorável ao contribuinte: “a maioria das jurisdições que analisamos possui algum tipo de processo de recurso administrativo, mas não um que envolva representantes do setor privado no processo de revisão de tomada de decisão” (OCDE, 2023).

Para Rocha (2018, p. 43), as teses que defendem a aplicação do *in dubio pro contribuinte* para afastar o voto de qualidade no âmbito do CARF “carecem de fundamentação jurídica, parecendo ser consequência de uma indevida judicialização do processo administrativo”. Importante frisar que os julgadores administrativos possuem competência técnica específica para a análise das questões tributárias.

Duas principais razões permeiam as discussões relativas à aplicação do *in dubio pro contribuinte* nos julgamentos em última instância do processo administrativo tributário. A primeira refere-se à própria natureza da obrigação tributária principal, que, por não se configurar infração ou sanção, também não se submeteria à interpretação mais favorável. A segunda decorre da limitação imposta à Fazenda Pública de ingressar no Poder Judiciário em caso de derrota no âmbito Administrativo.

No que diz respeito a infrações, pela literalidade do art. 112, do CTN, não há controvérsias. No entanto, conforme exposto anteriormente, há autores que rejeitam interpretação benigna como um princípio tributário a ser aplicado no julgamento do montante principal do crédito tributário. A questão que se impõe é se um empate na deliberação administrativa poderia ser considerado expressão de dúvida razoável.

No que se refere ao processo deliberativo do julgamento, Tomé, Mollica e Pissolado (2024, p. 10) sustentam que a análise do voto de qualidade transcende a mera preocupação arrecadatória. No âmbito do julgamento, em última instância

administrativa, quanto à validade e legitimidade do lançamento do crédito tributário principal, a substituição do voto de qualidade para o critério de solução *pro contribuinte* em casos de empate também não privilegia a paridade ou a imparcialidade da decisão.

Isso porque a deliberação no processo administrativo, assim como a formação das teses do órgão julgador, desempenha posição de destaque na construção de decisões legítimas e imparciais, que assegurem o interesse fiscal e os direitos dos contribuintes. Não se trata apenas de beneficiar determinada parte do litígio, mas de verificar os efeitos materiais do empate no julgamento.

Nesse ponto, cumpre abordar a segunda vertente do debate em torno do *in dubio pro contribuinte*, qual seja, as implicações decorrentes do impedimento da Fazenda Pública de submeter ao Poder Judiciário a controvérsia demonstrada no empate da deliberação administrativa. Do ponto de vista do Estado, a aplicação de automático ganho de causa ao contribuinte nos empates, implica na extinção definitiva do crédito tributário.

Com efeito, ao final de todo o trâmite do processo administrativo, em caso de derrota, o contribuinte dispõe da faculdade de submeter sua inconformidade ao Poder Judiciário. Essa prerrogativa, contudo, não se estende à Administração Tributária, que se vê impedida de ajuizar demanda judicial nos casos de exoneração do crédito tributário, ou seja, quando há julgamento favorável ao contribuinte.

Przepiorka e Branco (2021, p. 145) pontuam que as partes litigantes no processo administrativo tributário não se encontram na mesma posição. Protege o direito do contribuinte de continuar o litígio, em contencioso judicial, o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal (Brasil, 1998). A consequência para o Fisco é conformar-se com a decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, nos termos do art. 45 do Decreto n. 70.235/1972<sup>7</sup>.

Outros autores se filiam ao entendimento de que são irreformáveis as decisões administrativas definitivas a favor dos contribuintes. Argumenta-se que, se o empate no CARF resulta na extinção do crédito tributário, por decisão de órgão administrativo de

---

<sup>7</sup> Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

revisão integrante da estrutura da União, revela-se incongruente admitir que a própria Administração possa posteriormente rediscutir a própria deliberação.

Para Tomé, Mollica e Pissolado (2024, p. 10): “registre-se que a Fazenda Pública e os contribuintes ocupam diferentes lugares na partida, posto que a primeira não pode recorrer ao judiciário após decisão definitiva em sede administrativa, o que é permitido ao contribuinte em caso de inconformismo”.

Machado Segundo (2024, p. 43) conclui que a decisão que favorece o administrado, exercida pela própria Administração, elimina o conflito. Para Rocha (2018, p. 450): “diante do princípio da inafastabilidade da jurisdição, esta definitividade da decisão administrativa alcança apenas a própria Administração Pública, sendo possível o seu questionamento judicial por parte do contribuinte.

Para além dessa argumentação, cumpre investigar se o voto de qualidade, proferido pelo representante do Fisco, constitui, de fato, benefício ao Estado. O voto duplo, para ser considerado desfavorável ao contribuinte, tenderia a favorecer sistematicamente o Fisco, mesmo diante da ausência de maioria qualificada para manutenção da exigência tributária.

Deduz-se, a partir dos argumentos contrários ao voto de qualidade, que o julgador representante da Fazenda Pública defenderia os interesses daquela parte, o que afetaria o equilíbrio na estrutura do julgamento (Castilhos, 2021, p. 180). Com base nesse entendimento, o julgador atuaria em defesa ao direito da parte que representa na composição paritária.

Rocha (2018, p. 61), ao tratar o tema, identifica como impropriedade jurídica a alegação de que a Administração Pública atuaria no processo administrativo como parte interessada, ou seja, na defesa de pretensões próprias. Essa concepção reforça a natureza objetiva e imparcial do órgão de julgamento administrativo, cuja atuação não se orienta por interesses meramente arrecadatórios, mas pela legalidade e pelo interesse coletivo.

Imperioso analisar essas alegações a partir dos dados gerenciais do CARF. Inicialmente, verifica-se a quantidade de processos julgados pelo órgão julgador administrativo: 40.345 no ano 2020; 34.502 em 2021; 11.996 em 2022; 21.304 em 2023 e; 24.957 em 2024 (Brasil, 2025a). Desse total, durante a vigência do art. 19-E, da Lei

10.522<sup>8</sup>, o percentual dos processos solucionados por empate, entre 2020<sup>2</sup> e 2023, respectivamente: 0,35%; 1,60%; 1,64% e 0,56% (Brasil, 2024).

Da análise, percebe-se dado relevante quanto à conformidade de entendimento dos julgadores. No ano de 2024, 86% dos processos foram solucionados por votação unânime; 9,73% por maioria; e apenas 3,91% dos casos pelo voto de qualidade (Brasil, 2024). Infere-se, portanto, que o processo deliberativo tem assumido papel central nos julgamentos, com resultados unânicos que revelam alto consenso entre os julgadores.

Ainda sobre os dados relativos ao ano de 2024, foram julgados 20.053 recursos administrativos – recursos voluntários do contribuinte e recursos de ofício, encaminhados automaticamente pela autoridade julgadora de primeira instância, para reexame, em casos de exoneração de crédito tributário (Brasil, 2024).

Da análise dos recursos conhecidos e julgados, percebe-se das duas situações distintas: i) dos reexames de ofício, 93,21% foram favoráveis ao contribuinte (negado); ii) dos recursos voluntários, 32,48% favoráveis ao contribuinte (provido), 24% providos em parte e 43,47% negados (Brasil, 2024).

Os dados permitem os seguintes resultados: i) equilíbrio entre os resultados favoráveis ao contribuinte e favoráveis ao Fisco; ii) elevado consenso entre os entendimentos jurídicos dos julgadores; iii) reduzida utilização do voto de qualidade nos julgamentos.

No entanto, vale ressaltar que os valores julgados atingem valores vultosos. Em 2024, os acórdãos do CARF julgaram R\$ 691 bilhões (Brasil, 2024). Do ponto de vista econômico, ainda que, em participação na quantidade de processos julgados pelo voto de qualidade, esse número seja reduzido, os julgamentos a favor da Fazenda não podem ser ignorados.

Em um levantamento de decisões recentes e dos resultados fiscais, há de se problematizar a justificativa do Estado para retomar o voto de qualidade – perda de equilíbrio paritário. Um caso a ser considerado é o Acórdão n. 1201-007.183, que teve

---

<sup>8</sup> O art. 19-E foi incluído na Lei n. 10.522/2002 pela Lei n. 13.988, de 2020, vigendo até 2023, quando foi revogado pela Lei n. 14.689, de 2023 (Brasil, 2002)

o julgamento ocorrido em junho de 2025, envolvendo uma empresa multinacional do setor de pneus (Brasil, 2025b).

Nesse processo, discutia-se a dedutibilidade de ágio interno de R\$ 351,9 milhões decorrente de operações de incorporação realizadas entre sociedades do mesmo grupo econômico. A empresa havia registrado o ágio como custo dedutível para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), argumentando que a operação teria gerado benefício econômico real (Brasil, 2025b, p. 25).

Entretanto, o colegiado do CARF entendeu que não havia independência entre as partes e que o ágio havia sido artificialmente constituído. Diante do empate entre conselheiros representantes da Fazenda e dos contribuintes, o presidente da turma exerceu o voto de qualidade e decidiu pela glosa da dedução, favorecendo a Receita Federal (Brasil, 2025b, p. 78). Ilustra-se, dessa maneira, que o voto de qualidade pode impactar disputas de grande relevância econômica.

Embora se trate de apenas um processo, o valor envolvido ultrapassa centenas de milhões de reais e demonstra a capacidade do instituto de afetar significativamente a arrecadação federal. Além disso, a decisão reforça críticas quanto à imparcialidade, já que a prerrogativa de desempate se concentrou nas mãos de um representante da Fazenda Nacional, cuja posição institucional tende a convergir com os interesses arrecadatários do Estado.

Do ponto de vista fiscal, a justificativa apresentada pelo governo para o restabelecimento do voto de qualidade encontra dificuldades adicionais. A Lei n. 14.689/2023 foi acompanhada por um conjunto de medidas de conformidade tributária, incluindo a autorregularização incentivada de débitos e programas de transação. A expectativa da Receita Federal era de que tais medidas resultassem em expressivo incremento arrecadatário, contribuindo para o cumprimento da meta fiscal estabelecida na Lei Orçamentária Anual de 2025.

Contudo, o secretário especial da RFB, Robinson Barreirinhas, indicou que a adesão dos contribuintes aos programas foi restrita e não atingiu os valores inicialmente estimados (Bikel, 2025). Em consequência, a meta de arrecadação prevista para o exercício de 2025 não foi integralmente alcançada e, ainda que algumas decisões

individuais, como o caso do ágio interno, tenham impacto financeiro, o conjunto das medidas não produziu o efeito esperado em termos macroeconômicos.

A utilização do instituto como instrumento arrecadatário, portanto, mostra-se limitada e insuficiente para garantir a estabilidade fiscal. Ao mesmo tempo, sua manutenção pode comprometer princípios constitucionais que deveriam nortear o processo administrativo tributário, especialmente a imparcialidade e a paridade decisória. E a discussão se insere em um contexto maior de reconfiguração do contencioso administrativo tributário.

Isso porque a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabelece que os litígios envolvendo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) deverão observar instâncias de resolução com composição equilibrada e regras objetivas de julgamento (CF, art. 156-A, § 6º). Isso reforça uma tendência constitucional de neutralidade no julgamento de matérias fiscais.

Ainda não há regulamentação do contencioso administrativo tributário que julgará os processos relacionados a tributos criados pela reforma. Contudo, já há preocupação quanto à uniformização dos entendimentos e sua vinculação aos julgamentos.

Isso pode esvaziar por completo o poder desses órgãos de realizar o controle interno da legalidade dos atos de lançamento, além de tornar meramente ornamental a sua paritariedade, visto que tais instâncias de unificação nem serão paritárias nem poderão ser sequer provocadas pelo contribuinte (LC 214/2025, art. 323, parágrafo único). Ou seja: a paridade na segunda instância será meramente ornamental, destinada apenas a enganar o intérprete incauto, o que por igual é contrário aos princípios da transparência e da cooperação, além de violar o devido processo legal substantivo (Machado, 2025, p. 164).

O alinhamento entre os objetivos da reforma tributária e a estrutura decisória do CARF exige, portanto, repensar o instituto do voto de qualidade, não como ferramenta de maximização da arrecadação, mas como componente de um sistema voltado à justiça fiscal e à efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte, num contexto de solução de conflitos. Se o modelo paritário do CARF, na prática, resulta em favorecimento à Fazenda por meio do voto de qualidade, surge a necessidade de repensar seu desenho institucional para o futuro contencioso administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

## 5. Considerações finais

A retomada do voto de qualidade no CARF, após sua revogação temporária pela Lei n. 13.988/2020 e restabelecimento por meio da Lei n. 14.689/2023, representa um ponto de inflexão no debate sobre o equilíbrio entre eficiência arrecadatória e garantias constitucionais no processo administrativo tributário.

A partir da pesquisa, verifica-se que o tema transcende o mero tecnicismo procedimental e revela, em sua essência, a tensão estrutural entre o interesse arrecadatório do Estado e as garantias constitucionais do contribuinte. As distintas interpretações quanto à sua conformidade com os princípios que regem o processo administrativo tributário apontam que o tema é complexo e controvertido.

O problema de pesquisa orientou-se pela indagação sobre a legitimidade do voto de qualidade como instrumento de estabilização do contencioso administrativo tributário. A hipótese de que tal instituto, em sua forma atual, comprometeria a paridade decisória e a confiança no processo administrativo foi, em parte, confirmada, sem deixar de reconhecer que ajustes institucionais podem aperfeiçoá-lo, sem suprimir sua função estabilizadora.

Verificou-se, a partir da análise normativa e doutrinária, que o voto de qualidade suscita questionamentos quanto à imparcialidade e ao equilíbrio do julgamento, sobretudo por se concentrar nas mãos de um representante da Fazenda Pública, o que compromete a estrutura originalmente paritária do colegiado. Por outro lado, também se observou que a sua extinção, quando não acompanhada de uma reforma procedimental mais ampla, gera insegurança jurídica e limita o acesso do Estado ao controle judicial das decisões que afastam o crédito tributário por empate.

A análise empírica dos dados do CARF evidenciou que o uso do voto de qualidade é residual, mas frequentemente aplicado em processos de elevado valor econômico, o que acentua sua relevância. Além disso, os dados demonstram expressivo grau de consenso entre os julgadores, o que reforça a importância da deliberação colegiada como mecanismo de construção de decisões fundamentadas.

Ao integrar a reflexão normativa com a análise do Acórdão n. 1201-007.183/2025 do CARF, pode-se confirmar que o voto de qualidade permanece como

instituto controvertido, cuja função arrecadatória não se traduz em resultados fiscais consistentes, ao mesmo tempo em que intensifica questionamentos sobre imparcialidade e paridade decisória.

A pesquisa também apontou que os princípios constitucionais – notadamente os da legalidade, da imparcialidade, do contraditório, da ampla defesa e da capacidade contributiva – devem orientar o desenho institucional do processo administrativo tributário. O respeito a esses postulados é essencial para assegurar não apenas a justiça fiscal, mas também a confiança dos contribuintes nas instituições do Estado.

Não se pode ignorar que a Emenda Constitucional n. 132/2023 introduz novos desafios para o contencioso administrativo tributário. Nesse cenário, a reformulação do processo administrativo fiscal deve ser orientada pela busca de imparcialidade, previsibilidade e segurança jurídica, elementos indispensáveis à legitimidade do sistema tributário em um Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, conclui-se que o instituto do voto de qualidade não deve ser tratado como ferramenta meramente arrecadatória, mas sim como parte de um modelo procedimental que precisa ser reconfigurado à luz das exigências de um contencioso fiscal equilibrado, transparente e conforme aos princípios constitucionais. A compatibilização entre a eficiência arrecadatória e a proteção aos direitos fundamentais do contribuinte representa, assim, um dos maiores desafios da reforma tributária em curso no Brasil.

## Referências

ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF: Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 37, p. 358–380, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/289>. Acesso em: 20 abr. 2025.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2003.

BIKEL, Diane. Receita sinaliza revisão da projeção de arrecadação com voto de qualidade no Carf. *Jota*, 20 mai. 2025, Tributos. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/receita-sinaliza-revisao-da-projecao-de-arrecadacao-com-voto-de-qualidade-no-carf>. Acesso em: 3 set. 2025.

PRZEPIORKA, Michel; BRANCO, Leonardo Ogassawara De Araújo. Repercussões práticas da limitação do voto de qualidade no CARF. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, Porto Alegre, v. 1, n. 4, p. 140-160, 2021. Disponível em: <https://rdft.com.br/index.php/revista/article/view/47>. Acesso em: 03 mai. 2025

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, [2025]. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf). Acesso em: 24 jun 2025.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 25 mai. 2025.

BRASIL. *Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 12 abr. 2025.

BRASIL. *Decreto n. 83.304, de 28 de março de 1979*. Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1970-1979/D83304.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D83304.htm). Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. *Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm). Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm). Acesso em: 11 jun. 2025.

BRASIL. *Lei n. 14.689, de 20 de setembro de 2023*. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/l14689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14689.htm). Acesso em: 12 jun. 2025.

BRASIL. *Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm). Acesso em: 12 jun. 2025.

BRASIL; MINISTÉRIO DA FAZENDA; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *CARF - Paridade - Voto de Qualidade. Mitos e Verdades*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/apresentacoes/outros-eventos/carf-paridade-voto-de-qualidade-mitos-e-verdades.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carta enviada pela OCDE ao ministro da Fazenda aponta oportunidade de melhorias nas regras do CARF*. Brasília, Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/carta-enviada-pela-ocde-ao-ministro-da-fazenda-aponta-oportunidade-de-melhoria-nas-regras-do-carf>. Acesso em: 25 mai. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portal brasileiro de dados abertos*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/carf---julgamentos-de-processos>. Acesso em: 03 mai. 2025

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Dados gerenciais do CARF*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2025a. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2025/dados-abertos-gerenciais-202505-1.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2025

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão (1201-007.183)*. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2015. ÁGIO INTERNO. INTEGRAÇÃO AO VALOR CONTÁBIL. GANHO DE CAPITAL. Uma vez tido como inexistente o ágio derivado de operação intragrupo, inservível o seu montante para adição ao valor contábil histórico quando da apuração de ganho de capital. O art. 36 da Lei nº 10.637/2002, enquanto vigente, apenas autorizava o diferimento da tributação de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital auferido por empresa controladora que utilizasse participação societária de uma controlada, reavaliada a valor de mercado, para integralizar aumento de capital social em uma segunda controlada. O dispositivo legal nunca permitiu a criação do denominado ágio interno. O ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobrepreço não se presta a produzir efeitos tributários. Assim, não se presta o ágio interno a aumentar o valor patrimonial de um bem ou a reduzir/eliminar o ganho de capital auferido com a sua alienação. Relator: Cons. Lucas Issa Halah, 24 jun. 2025b. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 set. 2025.

CASTILHOS, Ian Fernandes. O fim do voto de qualidade e o problema da deliberação racional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 47, p. 265–287, jan./abr. 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1175>. Acesso em: 05 mai. 2025.

DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A Correta Aplicação do Voto de Qualidade no Âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a Ótica do Art. 112 do CTN. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 166–189, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/404>. Acesso em: 13 jun. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 17. ed. Barueri: Atlas, 2025.

NUNES, Fernanda de Holanda Paiva; DELGADO, Joedson de Souza. O Uso da Inteligência Artificial na Fiscalização e na Arrecadação Tributária: aspectos gerais e específicos. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT*, Porto Alegre, v. 7, n. 2, p. 1-19, jul./dez. 2024. DOI: g/10.47319/rdft.v7n1.99. Disponível em: <https://www.rdft.com.br/index.php/revista/article/download/99/61/390>. Acesso em: 2 set. 2025.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 732–760, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1208>. Acesso em: 12 jun. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms->

[more-effective-action-14-2015-final-report\\_9789264241633-en.html](https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/9931/6942). Acesso em: 06 jul. 2025.

OTA, Rui Kenji; SECCHI, Leonardo; MICHELS, Gilson Wessler. Disfunções burocráticas no contencioso administrativo fiscal federal: alternativas para o aprimoramento da solução de litígios. *Revista de Serviço Público (RPS)*, Brasília, v. 74, n. 4, p. 758-777, out./dez. 2023. DOI: 10.21874/rsp.v74i4.9931. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/9931/6942>. Acesso em: 3 set. 2025.

RIBAS, Lídia Maria. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de Direito Administrativo Tributário. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 37, p. 221-237, jan./mar. 2007. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista37/Revista37\\_221.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista37/Revista37_221.pdf). Acesso em: 3 set. 2025.

TOME, Fabiana Del Padre; MOLLICA, Rogerio; PISSOLATO, Solange Teresinha Carvalho. CARF: o mito de Sísifo e o retorno do voto de qualidade repaginado. *Revista Internacional Consinter de Direito*, p. 433-458, jan./jun. 2024. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/604>. Acesso em: 3 abr. 2025.

VITA, Jonathan Barro. Os processos administrativo e judicial e a matéria tributária na geografia do sistema jurídico. In: ROSTAGNO, Alessandro (coord). *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011.

---

Recebido em: 04/08/2025

Aprovado em: 01/10/2025