



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCELLE FARIAS PITTA

**O VOTO DE QUALIDADE EM CASOS DE EMPATE NOS
JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS NO ÂMBITO DO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:
UMA ANÁLISE A PARTIR DA PROTEÇÃO DOS DIREITOS
DOS CONTRIBUINTES**

Salvador
2022

MARCELLE FARIAS PITTA

**O VOTO DE QUALIDADE EM CASOS DE EMPATE NOS
JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS NO ÂMBITO DO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:
UMA ANÁLISE A PARTIR DA PROTEÇÃO DOS DIREITOS
DOS CONTRIBUINTES**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Mestre Angelo Boreggio Neto

Salvador
2022

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCELLE FARIAS PITTA

O VOTO DE QUALIDADE EM CASOS DE EMPATE NOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PROTEÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2022.

Dedico este trabalho, com imensa gratidão, a Deus, a toda minha família, ao meu namorado, aos meus amigos e a todos aqueles que me deram apoio e suporte nos momentos de batalha e dedicação. Rendo-lhes os meus sinceros agradecimentos.

AGRADECIMENTOS

Finalizar uma monografia e encerrar o ciclo da graduação, certamente, é um momento mágico e peculiar na história de alguém que, como eu, ama estudar e pretende assim continuar durante toda a vida. Assim sendo, não poderia deixar de agradecer a aqueles que foram essenciais nesse processo, ou que, de uma forma ou de outra, marcaram a minha trajetória, seja me inspirando, seja me motivando.

Em primeiro lugar e sempre, a Deus, pela minha vida, por me proteger e me abençoar com tantas conquistas.

Aos meus progenitores, Magali Farias e Luís Pitta, por todo o apoio emocional, físico e familiar, e por toda a compreensão, ajuda e amor recebidos. Vocês são a minha maior razão de viver e tudo o que me tornei foi graças aos esforços empenhados por vocês, para além dos valores tão genuínos e inestimáveis transmitidos.

Ao meu irmão, Andrey Cunha, e à minha cunhada, Thaís Oliveira, por terem acompanhado todo o meu crescimento, desde pequena até o presente momento. À minha saudosa avó, Noelinda, que não mais está entre nós, mas que eu sei que guia os meus passos no céu. À minha sogra, Débora Leal, por todo o carinho, cuidado, gentileza e palavras de acalanto.

Ao homem da minha vida, namorado, parceiro, companheiro, amigo, porto seguro e colo nos momentos de luta: Lucas Leal. Dedico-te estas linhas para agradecer por ser uma das pessoas mais incríveis que eu já tive a sorte de conhecer, e por me inspirar a crescer com muita garra, coragem e perseverança. Desde que te conheci, meus sonhos engrandeceram e meus horizontes se expandiram, incluindo os territoriais. Obrigada, também, por me apresentar à cidade de São Paulo, e, conseqüentemente, aos sonhos extraordinários que pulsam em mim.

A Dr. Pedro José, Dr. José Rodrigo e Dr. Luiz Fillipe Figueiredo, chefes e mentores que os estágios me proporcionaram, rendo-lhes muitos agradecimentos por todo o conhecimento passado e desenvolvimento propiciado. Agradeço genuinamente por todo o incentivo e por terem alavancado o meu potencial.

A todos os advogados, advogadas e colaboradores do Nogueira Reis Advogados, este escritório que tanto me inspirou a estudar o Direito Tributário e que tanto me ensina todos os dias a aprender sobre os tributos e as teses deste ramo.

Às poucas - mas excelentes - amizades feitas na Faculdade Baiana de Direito, minhas sinceras palavras de agradecimento e companheirismo, sobretudo por termos travado todos os embates

e desafios que um formando vivencia, e por tornarem, desta forma, o processo mais divertido e agradável. Agradeço, em especial, às meninas do grupo “Vamos formar”.

Agradeço ao professor Angelo Boreggio, profissional e pessoa pela qual tenho um profundo apreço, por todo o apoio e orientação excepcionais, e por ter depositado em mim toda a confiança para a execução deste trabalho. Agradeço também à professora Daniela Borges, pois graças às aulas magníficas dela no ano de 2019 eu pude ter a certeza de que o meu maior sonho é ser uma grande tributarista.

A Bruno Rebouças, do grupo interno de estudos “Grupo Tax Law”, pessoa de vasto saber, grande mentor, amigo e parceiro de tantos jovens que sonham em um dia ser um brilhante tributarista como ele: agradeço por todos os ensinamentos jurídicos, tributários, filosóficos e de vida.

Agradeço ao professor Edvaldo Brito, doutrinador e ser humano ímpar, que me recebeu na biblioteca de seu Centro de Excelência e concedeu-me alguns minutos de sua preciosa atenção para, com todo o seu brilhantismo e sabedoria, provocar reflexões acerca do tema.

Agradeço também aos membros da Equipe Tax Baiana e Moot Brasileiro de Direito Tributário, e aos professores orientadores da nossa equipe, Alessandra Pearce e Daniel Oitaven. É extraordinário debater o Direito Tributário e perceber que existem tantas pessoas brilhantes interessadas neste ramo. Agradeço ao IV Tax Moot Brazil (de 2020), aos seus colaboradores, professores, advogados e profissionais tributaristas envolvidos, pois essa competição foi, sem dúvidas, o meu momento de maior desafio até os presentes tempos. Ter sido oradora deste Moot Court me tornou uma pessoa e profissional melhor.

Às minhas amigas de infância, em especial as do Colégio Montaigne, as do Colégio Integral e as da Turma Olímpica do 3º ano, agradeço por terem feito e fazerem parte da minha vida, pois muito do que eu sou tem um pouco daquilo de cada um que me cerca. Concedo-lhes a minha gratidão pela compreensão e palavras de força nos momentos de ausência, abdicação e renúncia.

Aos meus familiares, em especial à família “Farias”, agradeço por toda a admiração e por todos os elogios a mim concedidos em razão da minha paixão por estudar, e agradeço também por compreenderem toda a minha ausência nos últimos tempos.

Sem todos vocês – e tantas outras pessoas, as quais eu não conseguiria listar apenas nestas laudas, por motivos meramente formais - eu não conseguiria ter chegado até aqui. Rendo-lhes meus genuínos dizeres de amor, gratidão e admiração.

“Que ninguém se engane, só se consegue a simplicidade através de muito trabalho”.

Clarice Lispector

RESUMO

O presente trabalho monográfico possui o fito de investigar se a utilização do voto de qualidade nos casos de empate nos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) revela-se compatível com todo o sistema de proteção e garantias dos direitos dos contribuintes no ordenamento jurídico pátrio, avaliando-se, por conseguinte, se o aludido voto encontra guarida na Constituição Federal, nos princípios e na legislação infraconstitucional como o Código Tributário Nacional (CTN). Como cediço, o voto de qualidade centraliza-se sempre na figura do Conselheiro representante da Fazenda Nacional, por força do art. 54 do Regimento Interno do CARF. Também é sabido que este voto é responsável por desempatar os julgamentos em segunda instância, votando por duas vezes o Conselheiro que o detém, ou seja, mais uma vez além do seu primeiro voto proferido entre os oito conselheiros. Muito se questiona se o voto de qualidade significa um voto de desempate, ou se, em verdade, representa um “voto duplo” de um mesmo julgador, diante da composição paritária do Conselho (de julgamento composto igualmente por quatro membros representantes dos contribuintes e quatro membros representantes do Fisco). Além disso, o tema pesquisado assume dimensão de maior relevância no momento atual, sobretudo pela existência hodierna das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415 no Supremo Tribunal Federal, as quais estão analisando a (in)constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 13.988/20 que incluiu o art. 19-E na Lei nº 10.522/02, que determinou, a partir do ano de 2020, a não aplicação do voto de qualidade de que cuida o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, resolvendo-se o empate favoravelmente ao contribuinte. Contudo, até o presente momento, as três Ações Diretas de Inconstitucionalidade ainda não tiveram o julgamento conjunto finalizado, havendo risco de a referida sistemática do voto de qualidade retornar a ser utilizada. Por fim, para que fosse feita uma análise do voto de qualidade em confronto com o plexo de garantias e proteções aos direitos dos contribuintes, foram perpassadas as noções gerais sobre o processo administrativo fiscal, os princípios relevantes a esta matéria, o CARF e sua composição, o próprio voto de qualidade em sua origem e utilização, o art. 112 do CTN, o princípio do *in dubio pro* contribuinte e as três Ações Diretas de Inconstitucionalidade em comento. Assim, perquiriu-se incessantemente, no presente trabalho monográfico, a não existência ou a existência de fundamento relevante para, havendo empate no julgamento de segunda instância na seara administrativa tributária, resolver-se o deslinde de modo favorável ao contribuinte.

Palavras-chave: Direito Tributário; Voto de qualidade; CARF; Art. 112 do CTN; *In dubio pro* contribuinte; Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia-Geral da União
ANFIP	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
Art.	Artigo
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFOAB	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
INSPER	Instituto de Ensino e Pesquisa
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LGPAF	Lei Geral de Processo Administrativo Federal
MPV	Medida Provisória
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	15
2.1 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)	21
2.2 OS PRINCÍPIOS QUE REGEM O PROCEDIMENTO	24
2.3 O VOTO DE QUALIDADE	34
2.3.1 Da diferença entre voto de qualidade e voto de desempate	37
2.3.2 Da análise da utilização do voto de qualidade no âmbito do CARF	40
3 DA PRESUNÇÃO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE	43
3.1 DO FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA PRESUNÇÃO EM FAVOR DO ACUSADO	46
3.1.1 Do <i>in dubio pro reo</i>	50
3.1.2 Das aproximações entre o Direito Tributário e o Direito Penal	54
3.2 DO ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	58
3.2.1 Da interpretação da norma contida no art. 112 do CTN	64
3.2.2 Da existência do <i>in dubio pro</i> contribuinte no Direito Tributário	68
3.2.3 Do <i>in dubio pro</i> contribuinte como uma regra e como um princípio	74
4 DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.399, 6.403 E 6.415	80
4.1 DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.399	82
4.2 DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.403	83
4.3 DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.415	84
4.4 DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE PELO ART. 19-E DA LEI Nº 10.522/02	86
4.4.1 Dos argumentos em defesa do voto de qualidade	91
4.4.2 Dos argumentos contra o voto de qualidade	98
5 DA OFENSA DO VOTO DE QUALIDADE À PROTEÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	103
5.1 DA VIOLAÇÃO POR PARTE DO VOTO DE QUALIDADE AOS PRINCÍPIOS PROCEDIMENTAIS E DO DIREITO TRIBUTÁRIO	104
5.1.1 Da violação do voto de qualidade à legalidade, à isonomia e à igualdade	106
5.1.2 Da violação do voto de qualidade aos princípios procedimentais	110

5.2 DA FLAGRANTE VIOLAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE AO ART. 112 DO CTN E AO <i>IN DUBIO PRO</i> CONTRIBUINTE	119
6 CONCLUSÃO	127
REFERÊNCIAS	132

1 INTRODUÇÃO

No Direito Tributário, além do contencioso no Poder Judiciário, é possível questionar um lançamento ou um Auto de Infração na esfera administrativa. No que se refere ao processo administrativo fiscal especificamente, esse inicia-se, em qualquer hipótese, por provocação do contribuinte, que pode oferecer resistência e possui trinta dias para recorrer, se assim optar.

Assim, quando o contribuinte sente-se lesado por quaisquer atos praticados pelo ente estatal respectivo, seja através da Fazenda Municipal, Fazenda Estadual ou Fazenda Nacional, há a possibilidade de ser instaurado um processo administrativo fiscal, com o fito de provocar o reexame da situação, assegurados, por corolário lógico, o contraditório e a ampla defesa.

No âmbito federal dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, após a apreciação da impugnação, primeira forma de se questionar a relação jurídico-tributária então discutida, pode haver a interposição de recurso hierárquico à segunda instância, recurso esse que pode ser de ofício (se por iniciativa do Fisco), ou de natureza de recurso voluntário (interposto pelo contribuinte), que será apreciado, em quaisquer dos casos, pelo CARF.

A composição do referido Conselho, órgão colegiado, é paritária, sendo suas Seções compostas por Câmaras, e, por seu turno, as Câmaras divididas em Turmas de Julgamento, estas últimas compostas por oito conselheiros: quatro conselheiros representantes dos contribuintes e quatro conselheiros indicados pela Fazenda (mais especificamente por lista enviada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil). Além disso, preside o julgamento, por força de regra legal, sempre o conselheiro representante do Fisco (Fazenda Nacional).

Sucedo que, diante do número par de conselheiros existentes nas sessões de julgamento no âmbito do CARF, cria-se um impasse: qual seria o deslinde adequado à contenda nos casos de empate, como quando, a título exemplificativo, quatro conselheiros votam pela procedência dos pedidos do contribuinte e quatro conselheiros votam de modo contrário, a favor da Fazenda Nacional.

Nesse sentido, até o ano de 2020, os casos de empate nos julgamentos administrativos envolvendo o CARF eram decididos através do voto de qualidade, voto esse sempre proferido pelo Presidente da Turma da Câmara. Ocorre que, como dito, por imposição legal, o Presidente da Turma da Câmara é sempre o Conselheiro representante da Fazenda Nacional, de modo que acaba por existir um julgador com direito a dois votos entre os oito julgadores – ainda que o seu segundo voto seja no mesmo sentido do primeiro.

Muito se questiona se o referido voto de qualidade, por vezes chamado criticamente pela doutrina de “voto duplo”, é dissonante ao sistema de proteção e garantia dos direitos dos contribuintes, eis que os recorrentes contribuintes, na grande maioria das vezes, não logravam êxito no provimento dos referidos recursos, ainda que o julgamento fosse empatado. Observou-se, durante muito tempo, através de pesquisas e dados amplamente divulgados pelo próprio Conselho, que o voto de qualidade, salvo raras exceções, era utilizado para manter a exação, em favor do interesse fazendário de arrecadar.

Contudo, no ano de 2020, o voto de qualidade foi extinto dos processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário, em razão do art. 19-E incluído na Lei nº 10.522/02 através do art. 28 da Lei nº 13.988/20, determinando expressamente a não aplicação do aludido voto a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, devendo o deslinde ser favorável ao contribuinte.

Adverte-se, desde já, que ainda que o voto de qualidade não venha sendo utilizado há aproximadamente dois anos, desde abril de 2020, a presente discussão ganha ainda mais relevância pelo fato de que a extinção do voto de qualidade está sendo objeto de debate atual no Supremo Tribunal Federal (STF). Tratam-se das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415 que questionam, justamente, o artigo que extinguiu a utilização do voto de qualidade em 2020, o que indica a atual insegurança jurídica e a incerteza sobre o tema, sobretudo pela possibilidade – ainda que remota – de o voto retornar ao ordenamento pátrio.

Deste modo, torna-se mais do que essencial estudar o voto de qualidade, perquirindo-se a sua consonância ou dissonância ao sistema constitucional tributário, de modo geral.

Sob esse prisma, as hipóteses, problemas e perguntas que norteiam o presente trabalho são (i) se o voto de qualidade, em sua dimensão material, revela-se compatível com a proteção dos direitos assegurados constitucionalmente aos contribuintes; (ii) se o referido voto no CARF vai de encontro aos princípios gerais incidentes no processo administrativo fiscal, aos princípios específicos do Direito Tributário, ao art. 112 do CTN e ao *in dubio pro* contribuinte e, por fim, (iii) o que vem sendo debatido nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415, bem como quais são os argumentos contra e a favor do aludido voto.

No primeiro capítulo, são fixadas as premissas e noções gerais sobre o tema, acerca, por exemplo, do processo administrativo tributário, os princípios aplicados ao procedimento contencioso, a composição e história do CARF, o próprio voto de qualidade e uma análise

crítica sobre sua distinção com um verdadeiro voto de desempate, bem como são abordados dados acerca do seu modo de utilização.

No segundo capítulo, minudencia-se um dos pontos mais nevrálgicos à presente temática, que é a investigação sobre se há ou se deve existir uma presunção favorável ao contribuinte nos casos de haver dúvida. Para tanto, são perpassadas algumas aproximações entre o Direito Tributário e o Direito Penal, apenas para demonstrar que, assim como existe o *in dubio pro reo* na seara criminalista, deve haver o *in dubio pro contribuinte* na seara fiscal, bem como se pormenoriza o art. 112 do CTN e como este dispositivo vem sendo interpretado pela doutrina e aplicado pela jurisprudência.

O terceiro capítulo trata-se do que há de mais atual e relevante sobre o tema nos tempos recentes. Isso porque são abordadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415, elucidando ao leitor como se deu a extinção do voto de qualidade no ano de 2020 e quais as possibilidades de a referida sistemática de desempate voltar a ser utilizada, evidenciando tanto os argumentos em toda a doutrina e jurisprudência contra o voto de qualidade quanto a favor, chegando-se, por fim, à conclusão do quarto capítulo, pela necessidade de, havendo empate, a solução ser dada favoravelmente ao contribuinte.

Quanto aos objetivos do presente trabalho, estes se confundem, por vezes, com as próprias hipóteses escolhidas. Isso porque objetiva-se, primeiramente e de forma geral, analisar se o voto de qualidade, no seu âmago, encontra guarida na sistemática de garantias fundamentais atribuídas ao contribuinte, seja pela leitura da Constituição Federal de 1988, seja pela leitura do Código Tributário Nacional e outros diplomas infraconstitucionais, seja também pela existência dos princípios e limitações ao poder de tributar.

Almeja-se também identificar se há um princípio do *in dubio pro contribuinte* e se existe um princípio da presunção de inocência quanto à autuação fiscal ou cobrança fiscal como direito fundamental do contribuinte no âmbito tributário – como ocorre no Direito Penal quanto ao acusado (o que não é objeto dessa discussão de modo aprofundado).

Por fim, busca-se entender, no trabalho em tela, se há proteção constitucional e principiológica ao contribuinte que lhe garanta o julgamento favorável em casos de empate dos votos na seara do CARF, esmiuçando-se os argumentos tanto contra quanto a favor do voto de qualidade, bem como investigando-se as Ações Diretas de Inconstitucionalidade, para, somente após isso, assumir-se um posicionamento.

Consequentemente, justifica-se a presente problemática, do ponto de vista teórico e jurídico, pela incompatibilidade do voto de qualidade com o sistema de proteção das garantias e direitos dos contribuintes assegurados constitucionalmente, sobrelevando a premência desta abordagem ao Direito também pela dissonância da forma do desempate ao quanto disposto no art. 112 do CTN. Além disso, o tema é de suma relevância jurídica pelo próprio fato de haver três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (6.399, 6.403 e 6.415) tramitando na Colenda Suprema Corte e pendentes de julgamento, o que apenas demonstra a atualidade e pertinência da pesquisa. Por fim, a contribuição jurídica e social que o tema traz é a necessidade de se promover um maior debate e questionar qual a razão do notório afastamento, dicotomia, longinquidade e complexidade que permeiam a relação entre os contribuintes e a Fazenda Pública no Brasil.

Quanto à metodologia utilizada, do ponto de vista técnico, a presente pesquisa é eminentemente bibliográfica, utilizando-se, predominantemente, de doutrina renomada e de literatura nascente do Direito Tributário, para além de recorrer ao entendimento jurisprudencial, seja das Cortes Superiores, dos Tribunais e da primeira instância, e também dos precedentes do próprio âmbito administrativo, além da legislação constitucional e infraconstitucional específica. Outrossim, também são observados os posicionamentos de conselhos de classe como a OAB, e fundamentações – principalmente – em dissertações de mestrado, teses de doutorado e artigos acerca da temática em revistas e periódicos consagrados do ponto de vista científico.

Acerca da abordagem, a pesquisa é qualitativa, traduzida na busca incessante pela compreensão e elucidação da necessidade de ser extinto definitivamente o voto de qualidade nos casos de empate no CARF. Isso porque são formuladas, constantemente, hipóteses com o fito de investigar se o voto de qualidade factualmente revela-se incompatível com a proteção dos direitos dos contribuintes, não havendo máximas ou afirmações preconcebidas, mas apenas a necessidade de ser perquirido o Voto em sua dimensão material.

Para tanto, o método estabelecido é o hipotético-dedutivo, através do falseamento das hipóteses levantadas, de modo que haja a possibilidade de as mesmas serem testadas e confirmadas ou não confirmadas. Assim, para que se chegue a uma conclusão sobre os casos de empate nos julgamentos administrativos do CARF, são analisadas todas as nuances a partir de uma construção crítica da problemática, de forma pormenorizada e aprofundada, falseando-as para negá-las ou confirmá-las.

2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrar na temática do voto de qualidade propriamente dita e se esse instituto encontra ou não encontra guarida na sistemática de garantias fundamentais asseguradas aos contribuintes, necessário se fará abordar algumas premissas corolárias do processo administrativo no âmbito do Direito Tributário. Após essa introdução necessária do ponto de vista metodológico, abordar-se-á a questão dos empates nos referidos julgamentos, sobretudo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ligado à Receita Federal do Brasil (RFB).

Para o Direito Tributário, além do contencioso judicial, existe também o contencioso administrativo. Nesse espectro, não significa dizer, claramente, que para acionar o Poder Judiciário, no intuito de insurgir-se a uma obrigação tributária, precisa previamente o contribuinte confeccionar uma impugnação ao lançamento ou à autuação.

Como leciona Hugo de Brito Machado¹, não se afasta, no direito brasileiro, o controle judicial, ou, em outras palavras, por império do artigo (art.) 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, não se faz possível afugentar qualquer lesão ou ameaça ao direito da apreciação judicial. Assim, pode o contribuinte optar por quaisquer das vias.

A título elucidativo, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ter o seu crédito tributário constituído através de um lançamento², ou pode também sofrer uma autuação. Essa autuação, por exemplo, pode ser pelo descumprimento de uma obrigação principal (consistente no pagamento do tributo em forma de dinheiro, ou pagamento de uma penalidade também de cunho pecuniário, como as multas), ou, ainda, pelo não cumprimento de uma obrigação acessória, como leciona Josiane Minardi acerca das espécies da obrigação tributária.³

Destarte, pode o contribuinte questionar, ainda na esfera administrativa, um lançamento ou uma autuação fiscal, caso assim opte, o que não é requisito para acionar posteriormente o Poder Judiciário. Há de se convir que caso fosse condicionada a instauração prévia de

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 474.

² Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado Segundo que: “Concluído o procedimento preparatório do lançamento, a autoridade competente lavra então o ato administrativo de lançamento, através do qual constitui o crédito tributário. Muito se tem discutido, no plano acadêmico, a respeito dos efeitos do lançamento, se constitutivos, ou meramente declaratórios, sendo hoje pacífica a sua natureza declaratória em relação à obrigação tributária, mas constitutiva do crédito tributário enquanto realidade formal autônoma.” (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 80).

³ MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 503.

Processo Administrativo Fiscal (PAF) no âmbito das respectivas Fazendas para que houvesse processo judicial estar-se-ia diante de clara ofensa ao direito de ação. Esse direito caracteriza-se como fundamental no que se refere aos seus titulares, assegurando e protegendo a iniciativa livre de acesso aos tribunais como forma de exigir uma tutela jurisdicional – bem verdade que, decorrendo do direito de ação, existe o princípio da inafastabilidade da jurisdição.⁴

Sobre esse ponto, arremata Ricardo Lobo Torres que na legislação pátria não há que se falar em necessidade de ser exaurida e perpassada a seara administrativa para então ser acionado o Poder Judiciário, cabendo, o que chamou o doutrinador, de escolha livre do contribuinte acerca da via pela qual deseja defender e pleitear as suas pretensões e os seus direitos.⁵

Superada a desnecessidade de prévio processo administrativo tributário à judicialização, e tendo restado esclarecido que as duas esferas – administrativa e judicial – evidentemente não se confundem, passa-se a adentrar no processo tributário especificamente no âmbito administrativo.

Para Hugo de Brito Machado Segundo⁶, o processo administrativo tributário é um procedimento que o contribuinte tem o condão de utilizar, e que perpassa uma série de atos concatenados e interligados com o fito de alcançar um deslinde justo e razoável para a situação. Assim, a solução dada à contenda se torna legitimada justamente pela participação dos interessados naquele feito, quais sejam o sujeito passivo da obrigação tributária – o contribuinte - e o sujeito ativo para a cobrança, que é o ente estatal respectivo, através de sua Fazenda Pública.⁷

Ato contínuo, sobreleva ressaltar que insuficiente relevância tem a diferença entre as denominações “processo administrativo tributário” e “processo administrativo fiscal”, cingindo-se a nuance apenas a aclarar que, na primeira ou na segunda acepção, tem-se a ideia de um processo, que não tramita no Poder Judiciário, com o intento de dirimir um conflito tributário, ou seja, uma resistência do contribuinte frente à obrigação que lhe fora imposta, ou, ainda, à acusação fiscal perpetrada.⁸

⁴ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 21.ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 340.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 333.

⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 57.

⁷ *Ibidem*, loc.cit.

⁸ PASTORELLO, Dirceu Antonio. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 37.

Entretanto, acrescenta Dirceu Antonio Pastorello, ao tratar especificamente sobre a composição dos órgãos julgadores administrativos, que, não obstante as expressões sejam tênues entre si, o processo administrativo “fiscal” envolve também o conjunto de penalidades eventualmente aplicáveis, denominação essa que também será assumida no presente trabalho:

Da mesma forma, no direito público, o sujeito passivo identificado e notificado pelo lançamento tributário tem o direito de impugnar, iniciando-se, assim, o processo que tem por objeto dirimir o conflito – denominado processo tributário ou processo administrativo tributário ou processo administrativo fiscal. Preferimos a última aceção por ser mais abrangente e envolver também os casos de aplicação das penalidades decorrentes do exercício do poder de polícia administrativa. Assim, sempre que nos referirmos a processo administrativo tributário estaremos indicando a espécie do gênero processo administrativo fiscal que visa dirimir um conflito tributário.⁹

Sobre as noções gerais de processo tributário, se faz mandatório demonstrar a razão da possibilidade de ser instaurado o processo administrativo fiscal por parte do contribuinte, quando esse deseja questionar a relação jurídico-tributária que faz surgir a exação, ou, ainda, como menciona Luís Eduardo Schoueri, quando oportuniza-se ao “sujeito passivo manifestar sua discordância com relação aos termos do lançamento, exercendo seu direito de defesa, com todos os meios pertinentes”.¹⁰

Isso decorre, por consectário lógico, da viabilidade de a Administração Pública rever os seus atos, no exercício de seu controle e autotutela. De aduzir-se, em conclusão, que a máquina estatal tem o condão de controlar, convalidar e até mesmo anular os seus próprios atos, ainda que não seja acionado o Poder Judiciário, diante do poder de autotutela concedido à Administração como um todo, segundo lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹¹

A par disso, o objeto de discussão no processo administrativo tributário é, por vezes, o ato administrativo de lançamento, mas não tão somente esse, bem como os autos de infração que aplicam sanções e penalidades. Para restar esclarecido, tem-se que, no âmbito da Receita Federal do Brasil, o auto de infração cobra, para além dos tributos devidos, penalidades pelo não cumprimento de obrigações acessórias, ou, ainda, pelo não pagamento da obrigação principal¹². Por seu turno, a notificação de lançamento faz exigências decorrentes de, por exemplo, revisões feitas com base nas declarações prestadas pelo contribuinte.¹³

⁹ PASTORELLO, Dirceu Antonio. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 37.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 697.

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 222-223.

¹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 82-83.

¹³ *Ibidem*, p. 82-83.

Faz-se necessário repisar que, diante da imperatividade de tais atos do Fisco, a resistência, ao menos no âmbito do Direito Tributário, será sempre do contribuinte¹⁴, sujeito este que poderá exercer a sua pretensão através da peça denominada “impugnação administrativa” como forma de dar início ao processo administrativo fiscal que questiona a exigência.¹⁵

Além disso, é cediço que o processo administrativo tributário – ou fiscal -, a depender da competência do ente tributário, ocorre perante a Fazenda Municipal, a Fazenda Estadual ou a Receita Federal. Na discussão focalizada, importa apenas e tão somente o âmbito administrativo federal do CARF, cujo possui competência para julgar os recursos de ofício e voluntário interpostos contra lançamentos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em consonância ao art. 1º do Regimento Interno do CARF.¹⁶

Nessa perspectiva, defende Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷ que o crédito tributário somente resta definitivamente constituído se não houver esse oferecimento de uma impugnação por parte do contribuinte, ou se não houver o julgamento de ofício, a saber:

Caso não seja oferecida impugnação, e em não havendo na legislação específica previsão para julgamento de ofício, o lançamento considera-se finalizado, e o crédito tributário, definitivamente constituído. Caso o contribuinte ofereça impugnação, ou haja o chamado julgamento de ofício, tem início um processo administrativo propriamente dito, contencioso e com feição jurisdicional, no qual a Administração Tributária, no exercício do autocontrole, realiza o controle da legalidade do ato administrativo de lançamento, e do procedimento que o antecedeu. É o que o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 chama de “fase litigiosa do procedimento”.¹⁸

No âmbito federal, o art. 14 do Decreto nº 70.235/72¹⁹ é expresso ao estatuir que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, a qual deverá ser formalizada e protocolizada, à luz do art. 15 do mesmo Decreto, de modo escrito, junto aos

¹⁴ Nesse sentido, acrescenta Ricardo Lobo Torres: “Uma primeira característica do processo tributário é que se inicia ele sempre por provocação do contribuinte. A Administração, com base no seu poder de império, procede ao lançamento sem necessitar da audiência do Judiciário e sem que jamais inicie a discussão com o contribuinte em torno da legitimidade do seu ato.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 332).

¹⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 155.

¹⁶ BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 01 mar. 2022.

¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 86.

¹⁸ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁹ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20N%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%20processo%20administrativo%20fiscal%20e%20da%20outras%20providências.&text=Art.,aplicação%20da%20legislação%20tributária%20federal. Acesso em: 02 mar. 2022.

documentos pertinentes, perante a autoridade competente no prazo de trinta dias, contados da intimação do contribuinte sobre a exação.

No mesmo entendimento, leciona James Marins que após a notificação, oportuniza-se ao contribuinte o protocolo de uma impugnação, momento esse no qual é instaurada a parte litigiosa da relação entre o Fisco e aquele sujeito individualizado, passando-se a ser regido, por conseguinte, por todas as garantias insculpidas na Constituição para um julgamento através de um processo administrativo.²⁰

Pari passu, o doutrinador suso invocado delinea quais seriam essas garantias constitucionais atreladas também ao processo administrativo, tais como o próprio direito ao protocolo de uma peça impugnatória, a necessidade de haver o exercício do contraditório, a existência de uma autoridade competente para apreciar o feito, o direito de interposição recursal, a produção probatória e as cognições material e formal²¹. Essas garantias serão pormenorizadas no momento em que se abordar, no presente trabalho, “os princípios que regem o procedimento”.

Sob esse prisma, a partir da apreciação de uma impugnação, pode a autoridade competente para apreciar o processo administrativo assumir diversas condutas, dentre elas acolher a pretensão do contribuinte, anulando o lançamento ou o auto de infração, ou, ainda, rejeitar o que o sujeito passivo aduziu, se observar que a exigência fiscal era efetivamente devida.²²

Para José Eduardo Soares de Melo²³, mais do que um mero procedimento administrativo, o processo tributário nessa seara decorre da própria existência de um regime jurídico administrativo que já concede à autoridade tributária o que chamou de uma série de privilégios, dentre os quais destacou a presunção de veracidade dos seus atos, a supremacia do interesse público e o condão da autoexecutoriedade. Assim, de modo a equilibrar a relação, que em sua natureza já é verticalizada, sobeja ao contribuinte um conglomerado de garantias – dentre elas, a ampla defesa e o direito de interpor recursos das decisões.²⁴

Ademais, sobre o processo administrativo fiscal, tem-se, assim como no processo judicial, a existência e criação de instâncias para os respectivos julgamentos, instâncias essas

²⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 269.

²¹ *Ibidem*, *loc.cit.*

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 335.

²³ MELO, José Eduardo Soares de. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 97.

²⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

independentes entre si, e que devem prezar pela celeridade do feito e pela sua razoável duração.²⁵

De mais a mais, completa José Eduardo Soares de Melo que o sujeito passivo da obrigação tributária deve ter o direito de envolver-se e participar do processo do modo mais completo possível, oferecendo, além da defesa – a denominada impugnação, peça inaugural do feito -, recursos, devendo ser observado o íter do processo de forma rigorosamente adstrita à lei.²⁶

Além disso, de acordo com o que aponta Cleide Previtalli Cais em seus estudos sobre o processo tributário, a impugnação é apreciada perante a primeira instância administrativa, competindo o julgamento desta peça à Secretaria da Receita Federal do Brasil.²⁷

Com efeito, o julgamento se dará pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que irá deliberar de forma colegiada e interna, pelos Delegados da Receita Federal, os quais são os titulares de tais Delegacias no que concerne às contribuições e tributos federais, e, por fim, pelas autoridades definidas na lei de regência da matéria dos outros tributos, ou, não havendo menção, “aos chefes de projeção regional o local da entidade que administra o tributo”.²⁸

Sobre as noções gerais de processo administrativo tributário, arremata Ricardo Lobo Torres que da decisão que aprecia a impugnação – a qual conterà, obrigatoriamente, relatório, fundamentação e conclusão, em respeito ao art. 31 do Decreto nº 70.235/72²⁹ – caberá, se assim optar o contribuinte, recurso voluntário, se a decisão lhe for desfavorável, e recurso de ofício, se o quanto decidido for contrário ao Fisco.³⁰

Por fim, James Marins³¹, em sua doutrina acerca do direito processual tributário administrativo brasileiro, assevera a existência de um duplo grau de jurisdição também para essa seara, de sorte a conferir segurança a esses julgamentos, e como decorrência dos princípios corolários da ampla defesa e do contraditório.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 333.

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 98-99.

²⁷ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 214-215.

²⁸ *Ibidem, loc.cit.*

²⁹ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20N%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%20processo%20administrativo%20fiscal%20e%20dá%20outras%20providências.&text=Art.,aplicação%20da%20legislação%20tributária%20federal. Acesso em: 02 mar. 2022.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, 2018, p. 337.

³¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 291.

É então que surge, após a intimação do contribuinte acerca do resultado do julgamento de primeira instância, a fase recursal perante o CARF, o qual deterá competência para controlar as decisões anteriormente proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal que apreciaram as impugnações³². Por iguais razões, passa-se agora a adentrar nas noções gerais sobre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão este de entendimento crucial e nevrálgico ao presente trabalho, eis que é este Conselho que está intimamente ligado ao objeto de pesquisa perquirido, qual seja o voto de qualidade nos casos de empate.

2.1 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Imperioso se faz trazer um breve contexto histórico acerca do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse ponto, o atual Conselho existe em razão da extinção dos antigos “Conselhos de Contribuintes”, através das modificações trazidas pela Lei nº 11.941/2009, que alterou o Decreto nº 70.235/72 para suprimir os quatro órgãos recursais antes existentes em apenas o um: o atual CARF.³³

Mas, antes de adentrar no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em sua atual sistemática, composição e organização, cumpre demonstrar como eram realizados os julgamentos em segunda instância administrativa ao tempo da existência destes “Conselhos de Contribuintes”.

Ainda nos anos trinta, mais especificamente a partir de 1934, foi promulgado, em 26 de março, o Decreto nº 24.036/34. Naquele momento, o “Conselho de Contribuintes” era dividido em dois “sub conselhos”, em razão da matéria³⁴. Nesse sentido, consoante art. 174 deste Decreto³⁵, vigente naquele tempo, mas não nos dias atuais, cada um desses conselhos era formado por seis membros, os quais eram nomeados livremente e escolhidos pelo Governo da República, sendo, desde aquela época, metade representante dos contribuintes,

³² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 291.

³³ *Ibidem*, p. 292.

³⁴ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 67-68.

³⁵ BRASIL. **Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d24036.htm. Acesso em: 03 mar. 2022.

alheios ao quadro funcional estatal, e a outra metade escolhida funcionalmente, representando a Fazenda Pública.³⁶

Frise-se, de proêmio, que neste momento já havia o desempate através da figura do Presidente, na dicção do art. 175³⁷, que definia que caso houvesse empate na votação – hipótese logicamente possível em razão da composição em número par – caberia ao Presidente o voto de qualidade. A respeito do voto de qualidade em específico, serão reservadas linhas para um maior aprofundamento na sequência deste trabalho.

Para além dos dois Conselhos de Contribuintes, criou-se ainda no ano de 1964, em 06 de novembro e através do Decreto nº 54.767, um terceiro conselho, também denominado de “Conselho de Contribuintes”, passando a composição a ser, exatamente neste ínterim temporal, de oito membros, ou seja, permanecendo uma integração paritária.³⁸

Não obstante a existência de três conselhos no âmbito contencioso administrativo tributário, em 07 de março de 1972, o Decreto nº 70.235/72 criou um quarto Conselho de Contribuintes, em substituição ao Conselho Superior de Tarifa, este quarto e último o qual ficava responsável por apreciar controvérsias envolvendo tributos da aduana, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, além das infrações cambiais atinentes a tais tributos.³⁹

Ato contínuo, tão somente no ano de 2009, com a conversão da Medida Provisória nº 449/08, em lei, a Lei nº 11.941/09, é que foram provocadas mudanças mais significativas na sistemática e na forma de funcionar deste órgão administrativo. Foi então que, nesse exato momento, surgiu o CARF na estrutura hodiernamente conhecida, extinguindo-se os quatro Conselhos de Contribuintes e concentrando toda essa estrutura em apenas um Conselho Administrativo que apreciaria os recursos e as controvérsias fiscais.⁴⁰

Isso posto, sobre o CARF, delinea-se oportuno trazer os ensinamentos de Hugo de Brito Machado⁴¹ ao tratar deste órgão administrativo, ao ressaltar expressamente que a atividade julgadora do referido Conselho é eminentemente técnica. É dizer: os membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim como qualquer outro órgão, devem visar e perquirir a solução da situação posta de modo autônomo e independente.

³⁶ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 67-68.

³⁷ BRASIL. **Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d24036.htm. Acesso em: 03 mar. 2022.

³⁸ DE ANDRADE, Fábio Martins. *Op.cit.*, 2017, p. 69.

³⁹ *Ibidem, loc.cit.*

⁴⁰ *Ibidem*, p. 70.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 472.

Coerente com esse entendimento, o doutrinador tributarista esclarece, nos seguintes termos:

Eles não atuam no interesse do Estado-Administração, porque desempenham atividade quase jurisdicional. Atuam – isto, sim – no interesse público primário. Não no interesse público secundário ou do Estado enquanto Administração Tributária. Aliás, se os órgãos do contencioso administrativo atuassem no interesse da Administração Tributária não seria necessária a atuação dos procuradores da Fazenda. A função destes pressupõe a independência dos órgãos de julgamento.⁴²

Nessa mesma linha de raciocínio, leciona James Marins⁴³ que o CARF possui natureza intrinsecamente julgadora dos recursos que envolvem os tributos administrados pela Receita Federal, possuindo sistemática colegiada, formada por pessoas com profundo e notório saber nas temáticas fiscais. Além disso, destaca o doutrinador a forma paritária do órgão em estudo, o qual é dividido de forma igualitária entre representantes do contribuinte e da Fazenda.⁴⁴

Nesse sentido, merece especial atenção o art. 23 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)⁴⁵, que define que as Turmas de Julgamento, as quais compõem as Câmaras e que promovem as sessões para que sejam proferidas as decisões, terão composição integrada por oito conselheiros. De pontuar que esses oito conselheiros, consoante o mencionado art. 23, estão divididos em quatro representantes dos contribuintes e mais quatro representantes da Fazenda Nacional, ou seja, do Fisco Federal.⁴⁶

A escolha desses membros, no que tange os representantes e conselheiros dos contribuintes, é feita através de indicação pela entidade de classe de nível nacional respectiva e, por seu turno, quanto aos conselheiros do Fisco, estes tendem a ser, por exemplo, Auditores Fiscais.⁴⁷

Cumpra consignar, ainda sobre o CARF e sua composição, que, segundo a doutrina, uma das razões para a existência de uma composição paritária e colegiada é a necessidade de o julgamento ser liberto, alheio e desembaraçado de hierarquia. Acrescenta Hugo de Brito Machado Segundo, sobre esse ponto, que a colegialidade do órgão em estudo torna o

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 472.

⁴³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 292-293.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 292-293.

⁴⁵ BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁴⁶ BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁴⁷ MARINS, James. *Op.cit.*, 2019, p. 293.

juízo – ao menos em teoria – menos tendencioso, com o fito de garantir que o ato ali questionado seja efetivamente controlado.⁴⁸

A título exemplificativo, preconiza Alberto Xavier, citado por Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁹, que este órgão revisor das decisões – qual seja, hodiernamente, o CARF, antes “Conselho de Contribuintes” – consagra (ou deveria consagrar) a dita imparcialidade orgânica. Assim, deve o CARF afastar-se da vinculação funcional: bem verdade que restou definido que seria composto pela mesma quantidade de representantes do Fisco e mesma quantidade de representantes dos contribuintes, particulares indicados pela seara privada.

Por fim, de aduzir em conclusão, acerca das noções gerais sobre CARF, que este é competente para apreciar e julgar duas espécies de recursos: os recursos de ofício e os recursos voluntários.

Acerca do recurso de ofício, salienta-se que este caracteriza mera remessa revisional e obrigatória para que seja confirmada a decisão proferida pelas Delegacias de Julgamento pelos julgadores da segunda instância. Assim, o recurso de ofício está intimamente atrelado às hipóteses em que a Fazenda saiu perdedora, com o fito de serem novamente apreciadas pelo CARF, não sendo o contribuinte intimado para contrarrazoar ou apresentar qualquer outro meio de insurgência.⁵⁰

Por outro lado, o recurso voluntário apresentado após a decisão de primeira instância e direcionado à segunda instância – o CARF – é a forma utilizada pelo sujeito passivo para devolver a matéria ao órgão em apreço, sendo, por decorrência lógica, a hipótese de decisão contrária ao contribuinte recorrente.⁵¹

Superadas as noções históricas e evolutivas sobre o atual Conselho, bem como sobre sua composição, sistemática e competência recursal, imprescindível se torna abordar, antes de adentrar no voto de qualidade propriamente dito, os princípios que regem todo esse procedimento administrativo fiscal, destacando quais são as garantias constitucionais e procedimentais incidentes no curso da apreciação de todas essas pretensões.

2.2 OS PRINCÍPIOS QUE REGEM O PROCEDIMENTO

⁴⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 174.

⁴⁹ XAVIER, Alberto *apud* SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Ibidem, loc.cit.*

⁵⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Ibidem*, p. 176.

⁵¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 293.

Um dos pontos mais sensíveis ao estudo de se o voto de qualidade ofende ou não ofende toda a sistemática de proteção dos direitos dos contribuintes no ordenamento jurídico pátrio é, certamente, a questão procedimental na seara administrativa e quais são os princípios que resguardam as garantias decorrentes tais relações.

Nessa toada, cumpre elucidar brevemente que, na presente pesquisa, abordar-se-ão somente os princípios que serão pertinentes à conclusão que se pode chegar quando da análise do voto de qualidade propriamente dito nos demais capítulos, razão pela qual os demais preceitos mandamentais que não estão intimamente correlacionados ao desempate e ao processo administrativo fiscal não terão maiores considerações.

Para Ricardo Lobo Torres, o processo administrativo tributário vem estando cada vez mais atrelado às mesmas garantias constitucionais de um processo que tramita no Poder Judiciário, propondo, o doutrinador, o que chamou de harmonia entre tais instâncias, em razão da grande semelhança entre as mesmas.⁵²

Nessa linha de intelecção, leciona James Marins que o processo que percorre a seara fiscal no âmbito administrativo deve necessariamente observar o arcabouço das garantias constitucionais ao *procedural due process*, sendo que muitos dos princípios procedimentais são extraídos da Lei Geral de Processo Administrativo Federal (LGPAF), de nº 9.784/99.⁵³

Antes de adentrar em cada princípio propriamente dito, é fundamental compreender a incidência dessas garantias também no processo administrativo fiscal:

Do ponto de vista dogmático, embora o Código Tributário Nacional e o Dec. 70.235/1972 não tenham adotado de forma expressa um sistema de princípios do procedimento e do processo, o advento da Lei 9.784, de 29.01.1999 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF), inseriu no sistema importante referencial principiológico de Direito positivo ao elencar os princípios, critérios, direitos e deveres informativos do Processo Administrativo no âmbito federal. Além disso, por se tratar de atividade administrativa *lato sensu*, tal regime deverá considerar os primados constitucionais do direito administrativo que lhes sejam aplicáveis, como os previstos no art. 37 da CF/1988 com a redação da EC 19/1998 (legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade e eficiência). No campo processual administrativo, além dos princípios gerais que governam a Administração Pública, projetam-se constitucionalmente normas valiosas e de incisivo alcance, que fazem expressas as garantias inerentes à “autoridade julgadora competente”, ao “devido processo legal” e à “ampla defesa”, cláusulas constitucionais consagradas respectivamente no art. 5º, LIII, LIV e LV, da CF/1988 e que galvanizam os

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 331-334.

⁵³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 151.

princípios fundamentais da liberdade e da propriedade, pilares fundamentais do Estado de Direito que estão profundamente permeados aos assuntos relativos à tributação.⁵⁴

Outrossim, acerca dos princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Tributário, tem-se que esses preceitos norteiam a atividade fiscal e conformam o poder de tributar, impondo ao Poder Público limitações e freios.⁵⁵

Esta ideia está intimamente relacionada ao Estado de Direito, que resguarda e garante a própria liberdade dos indivíduos, no sentido de colocar limitações à atuação da máquina estatal e de dar aos cidadãos – *in casu* os contribuintes - o que chamou de “direitos públicos subjetivos”, os quais possibilitam posições jurídicas ativas a serem ocupadas em potenciais litígios envolvendo a Administração Pública.⁵⁶

Coerente com esse entendimento, acrescenta Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por Carlos Valder do Nascimento⁵⁷, que a atribuição fiscal concedida ao Estado (leia-se em sentido amplo) deve ser disciplinada, tanto para criar quanto para exigir tributos, acrescentando-se que essa fiscalidade já é, em certa medida, “poderosa”⁵⁸, precisando atender e se subordinar aos princípios constitucionais, justamente para que seja conformada.

Assim, tem-se que princípios são, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁹, definições mandamentais e nucleares, para além de serem eminentes alicerces do ordenamento jurídico, alicerces esses os quais irradiam e operam efeitos sobre as mais diversas normas, fincando critérios e definindo a razão do sistema normativo, bem como conferindo harmoniosidade.

Isso posto, resta mais do que evidente que os princípios constitucionais regem também as relações decorrentes do processo administrativo tributário, arrematando-se, esse ponto, com as ilações de Roque Antonio Carrazza, o qual aponta que os princípios, dotados de generalidade,

⁵⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 151-153.

⁵⁵ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 43.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 451.

⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de *apud* NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Ilhéus: Editus, 2016, p. 13-14. Disponível em: http://www.uesc.br/editora/livrosdigitais2018/direito_tributario_3.pdf. Acesso em: 04 mar. 2022.

⁵⁸ Para o Ministro Marco Aurélio, o contribuinte é “o sujeito passivo da obrigação tributária, parte mais fraca da relação, que oferece resistência contra o Estado todo-poderoso.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade n°s 6.399, 6.403 e 6.405**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, Plenário, Sessão Virtual de 2.4.2021 a 12.4.2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fim-voto.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022).

⁵⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 54.

são preeminentes e condicionam o enquadramento e aplicação das normas do Direito, restando evidente que esses preceitos mandamentais congregam comandos os quais devem ser fielmente cumpridos pelo Poder Público.⁶⁰

Nessa vereda, os princípios que incidem sobre o procedimento de um processo administrativo tributário que interessam à presente pesquisa e que serão minudenciados são: a segurança jurídica, o devido processo legal, a verdade material, a igualdade e a isonomia, a razoabilidade e a proporcionalidade.

Quantos aos mais específicos, adentrar-se-á também na imparcialidade, na colegialidade e na motivação das decisões, as quais serão fulcrais para chegar-se à conclusão de se o voto de qualidade ofende ou não ofende toda a sistemática de proteção dos direitos dos contribuintes.

Imperioso começar pelo princípio da segurança jurídica, que revela-se inexorável ao Direito Tributário, tendo em vista que a relação jurídico-tributária é, *per si*, verticalizada, mesmo porque o contribuinte se vê obrigado compulsoriamente a transferir parte da sua propriedade privada ao Poder Público, havendo, nessa imposição, flagrante tensão e conseqüente premência de os sujeitos passivos deterem o conhecimento dos limites da atividade do Estado-tributante.⁶¹

Aborda Pedro Leonardo Summers Caymmi, sobre a especial relevância da segurança jurídica em matéria tributária, que:

O Direito Tributário, deste modo, busca o equacionamento do conflito entre o interesse em arrecadar recursos financeiros do Estado e a necessidade do contribuinte de proteger a sua esfera privada de disponibilidades econômicas. Esta característica essencial do Direito Tributário, que regula uma limitação imposta pela esfera estatal à esfera privada, já torna de especial relevância a observância da segurança jurídica em matéria tributária, pois, como afirma Canotilho, a implementação das medidas jurídicas necessárias ao atendimento da segurança jurídica ganham “particular acuidade no domínio das leis restritivas ou de leis autorizadas de restrição”, caso do Direito Tributário.⁶²

Acrescenta Alberto Xavier⁶³ que "o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível", arrematando Humberto

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 57-61.

⁶¹ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. Salvador: Editora JusPodivm, 2007, p. 62.

⁶² *Ibidem*, *loc.cit.*

⁶³ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

Ávila⁶⁴ que a segurança jurídica é sobrejacente axiologicamente, para além de impor ao Estado - leia-se em sentido amplo - que aja de modo a possibilitar minimamente a previsibilidade, a confiabilidade, a estabilidade, a lealdade e a cognoscibilidade.

Nessa mesma esteira de raciocínio, Humberto Ávila⁶⁵, ao mencionar algumas limitações constitucionais em matéria tributária como a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade, diz que "em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas, e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal", ao se referir ao fundamento constitucional do princípio da segurança jurídica.

Adentrando ao devido processo legal, o doutrinador define esse princípio em matéria tributária como sendo uma limitação de primeiro grau, formal e procedimental, contido na Carta Magna em seu art. 5º, incisos XXXV, LIV, LV e LXXVIII, demonstrando a importância de haver um procedimento regrado em todas as relações, mas, sobretudo naquelas em que a relação jurídica surge de um ato administrativo, como é no Direito Tributário.⁶⁶

Outrossim, para Hugo de Brito Machado Segundo, tanto no processo judicial tributário quanto no processo administrativo tributário, o devido processo legal deve ser visto sob dois espectros. Em primeiro lugar, deve-se analisar esse princípio do ponto de vista formal, traduzido na ideia de que nenhum sujeito pode ser privado dos seus bens ou de sua liberdade sem um processo que observe as normas estipuladas.⁶⁷

Em segundo lugar, o devido processo legal, substancialmente falando, deve ser garantido efetivamente, ou seja, há uma necessidade de limitação, positiva e negativa, do teor das normas que regulamentam o procedimento, para que a paridade e a igualdade entre os polos sejam respeitadas, para além, por óbvio, do contraditório e da ampla defesa.⁶⁸

Nessa perspectiva, defende Hugo de Brito que o devido processo legal, além de ser um princípio, é explicitamente uma garantia constitucional, a saber:

A Constituição estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV) e que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 200. E-book. Disponível em: <https://forumturbo.org/wp-content/uploads/wpforo/attachments/96931/6304-Sistema-Constitucional-Tributario-Humberto-vila.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 370.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 165-167.

⁶⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 10.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 51. E-book.

⁶⁸ *Ibidem*, *loc.cit*

ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV). Inadmissível, portanto, que o titular de um interesse jurídico possa ter, ainda que por via oblíqua, afetado seu patrimônio, com a cobrança de um imposto que reputa indevido, sem que lhe sejam assegurados os meios para questionar esse tributo, seja na via administrativa, seja na via judicial. Os dispositivos da lei acima referidos devem ser vistos, pois, como simples explicitação das garantias constitucionais, e, desta forma, nenhum dos entes públicos, no Brasil, pode se subtrair à sua observância.⁶⁹

Perpassadas a segurança jurídica e o devido processo legal, indispensável se torna abordar a questão do princípio da verdade material, que também rege o processo administrativo fiscal. Há de se convir que o processo deve buscar a verdade real, acrescentando Hugo de Brito Machado Segundo que o Estado-Fiscal não tem o condão de atuar com base em meras suposições, devendo perquirir, de modo incessante, a concreta e factual constatação do que ocorreu no mundo dos fatos.⁷⁰

Ademais, há muito tempo é abordada a aplicação da verdade material como norteadora do processo administrativo fiscal, como, por exemplo, em julgados do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF). Tem-se, como exemplo, o Acórdão de nº 103-19.789 proferido no Processo nº 13822.000097/95-72, em apreço ao Recurso Voluntário de nº 116.868, pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, em dezembro de 1998:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. NULIDADE.

A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido.⁷¹

Além do princípio da verdade material, também é de suma importância ao voto de qualidade e importa à presente investigação temática os princípios da isonomia e da igualdade, os quais estão intrinsecamente ligados, interdependentes e relacionados ao Direito Tributário.

A isonomia encontra-se insculpida no art. 5º, *caput*, da Carta Magna⁷², assegurando que todos são iguais perante a lei. Segundo Regina Helena Costa⁷³, a isonomia está intimamente ligada à

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 466.

⁷⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 30-31.

⁷¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 103-19.789**. Relatora: Sandra Maria Dias Nunes. Sessão em 08 dez. 1998. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/138220000979572_4240102.pdf. Acesso em: 04 mar. 2022.

⁷² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 mar. 2022.

ideia de igualdade, tanto no sentido material, quanto no sentido formal, sendo o primeiro sentido voltado ao tratamento equânime – compreensão mais humanizada -, e o segundo o autorizador de discriminações legítimas por parte daqueles que legislam, desde que com o fito de realizar justiça.

Nessa esteira de ideias, esclarece Regina Helena Costa⁷⁴ que a isonomia no Direito Tributário propriamente dito seria a necessidade de o aplicador do Direito atentar-se às distinções entre os sujeitos de uma obrigação tributária, devendo haver, se for o caso, diferenciações na modulação de cada exigência fiscal, entrementes.

De mais a mais, Alberto Xavier⁷⁵, sobre a igualdade, entende que esse princípio afirma o Estado de Direito:

O conteúdo material do Estado de Direito, ou seja, o fim da realização da justiça material, está na base do princípio da igualdade tributária que se exprime pela proibição do arbítrio (*Will-kürverbot*), isto é, na proibição de um tratamento desigual que não se baseie em relevantes razões objetivas, ou, como diz Aliomar Baleeiro, na proibição de discriminações que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição. (...) O cerne da justiça em matéria de tributos está, pois, em afirmar que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de um modo "igual" e que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade econômica - aspecto positivo - com exclusão de todo e qualquer outro critério baseado no sexo, raça, ou até na nacionalidade que, em face do ideal de justiça acolhido, não são tidos como relevantes, mas como "arbitrários" - e este é o aspecto negativo.⁷⁶

Por fim, sobre a isonomia – princípio limitador da atividade do Estado-fiscal de tributar -, tem-se que a Suprema Corte entende haver autoaplicabilidade, como categoricamente enfatizado pelo Ministro Celso de Mello⁷⁷, ao mencionar que a isonomia é um postulado fundamental de observância vinculada em quaisquer das manifestações do Poder Público, seja no tocante à igualdade na lei, seja no que se refere à igualdade perante a lei.

Por seu turno, importa ao presente estudo os preceitos da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais também serão retomados quando da análise do voto de qualidade e se há ou não há afronta ao sistema de garantias constitucionais dos contribuintes.

⁷³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 79.

⁷⁴ *Ibidem*, loc.cit.

⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 8-9.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 8-10.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 58**. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, DJ 19 abr. 1991. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81737>. Acesso em: 05 mar. 2022.

Como é cediço, os aludidos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade encontram-se insculpidos e consagrados no próprio texto da Constituição Federal de 1988, ao tratar do *substantive due process law*, com o fito de evitar que o Poder Público aja de forma indevidamente arbitrária, o que não é admitido no Estado Democrático de Direito, mesmo porque os atos precisam ter um mínimo de previsibilidade em relação aos cidadãos.⁷⁸

Seguindo essa linha de intelecção, o Colendo Supremo Tribunal Federal, no que tange o princípio da proporcionalidade, entende que a sua justificativa dogmática está nas cláusulas constitucionais, principalmente aquelas que dizem respeito ao devido processo legal em sua dimensão substancial, a fim de evitar e combater eventuais abusos perpetrados pelo Estado no exercício de suas atribuições, a despeito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.407 oriunda do Distrito Federal, de relatoria do Ministro Celso de Mello.⁷⁹

Também além desse precedente, em sede da Suprema Corte do país e sobre a razoabilidade e a proporcionalidade, preceitos corolários do ordenamento jurídico pátrio, tem-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.667, a qual, em sua *ratio decidendi*, mencionou expressamente que “todos os atos emanados do poder público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade”.⁸⁰

Por fim, para Hugo de Brito Machado Segundo⁸¹, tanto a razoabilidade quanto a proporcionalidade viabilizam o controle do Poder Público, para que os atos por ele emanados não desviem de sua finalidade legítima e lícita e não se utilizem de meios inadmitidos no ordenamento jurídico, seja por excesso, seja pelo desvio do que deveria ser feito com base nos valores protegidos constitucionalmente.

Além destes já citados, menciona-se, à guisa do arremate, outros princípios intimamente relacionados ao estudo do voto de qualidade no sistema tributário pátrio – e que são desdobramentos do já mencionado princípio do devido processo legal -, quais sejam o princípio do juiz natural, a imparcialidade, a colegialidade e a motivação das decisões.

⁷⁸ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 210.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.407/DF**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 24 nov. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347037>. Acesso em: 05 mar. 2022

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.667/DF**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 12 mar. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387197>. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁸¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 10.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 38. E-book.

No tocante ao princípio do juiz natural, tem-se que a figura do julgador deve estar necessariamente atrelada à imparcialidade, não podendo, em hipótese alguma, haver vinculação prévia, inclinação a um resultado ou dependência no exercício do mister judicante por parte da pessoa que irá dar o deslinde à situação posta, através da prolação de decisão.⁸²

Nesse sentido, o referido princípio é extraído do art. 5º da Lei Maior, o qual, em seus incisos XXXVII e LIII define, entretanto, que não pode haver tribunal ou juízo de exceção e que nenhum sujeito poderá ser sentenciado ou processado senão pela autoridade revestida de competência, respectivamente.⁸³

Por outro lado, tem-se o princípio da imparcialidade, também de extrema relevância à investigação do voto de qualidade. Para James Marins, em estudo ao processo administrativo tributário, a imparcialidade se aplica não só ao Poder Judiciário, bastando apenas a existência de um órgão judicante e decisório – tal como é o CARF – e a necessidade de a figura do julgador ser alheia.⁸⁴

Por iguais razões, acrescenta Hugo de Brito Machado Segundo que não se admite no processo brasileiro a parcialidade, o que seria para o doutrinador, por exemplo, o julgador que se atém a todo e a qualquer custo à busca pela manutenção da acusação e da imposição fiscal, ainda que esta seja revestida de ilegalidade e invalidade, ou, ainda, aquele que desconsidere argumentos que, uma vez apreciados, conduziram à conclusão contrária, somente por esta conclusão ser desfavorável à Fazenda.⁸⁵

De mais a mais, sobre a colegialidade das decisões, desdobramento do princípio do devido processo legal, depreende-se que este princípio conforma a prolação da decisão, que não é escolhida apenas pela vontade de um dos pares integrantes, mas, em verdade, representa a vontade do grupo de conselheiros como um todo⁸⁶. Além disso, a colegialidade serve para que cada julgador controle os outros julgadores, devendo haver medidas e pesos iguais entre os

⁸² DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 218-219.

⁸³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 mar. 2022.

⁸⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 155.

⁸⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 53.

⁸⁶ CARNEIRO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e o devido processo legal**. 2015. Monografia. (Pós Graduação Lato Sensu) - Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, p. 39. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1725/1/Monografia_Daniel%20Martins%20Carneiro.pdf. Acesso em: 05 mar. 2022.

votos, além de que o fato de a decisão ser tomada de forma colegiada promove um maior aprofundamento sobre o tema fiscal ali posto.⁸⁷

Ainda sobre o primado da colegialidade das decisões, o Ministro Luís Roberto Barroso em estudo sobre “a atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal”, ainda que em recorte ao CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), ponderou que:

O objetivo da colegialidade, como se viu, é diluir o peso da participação individual, na medida em que a decisão dependerá da formação de um consenso relativamente amplo entre os membros do colégio. A realização desse objetivo pressupõe que o exame do caso seja feito por pessoas diversas. Se uma mesma pessoa vota duas vezes, as metas associadas ao objetivo geral de minimizar as parcialidades individuais são esvaziadas. O que se expôs até aqui pode ser resumido nos seguintes termos. Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante colegiado viola a garantia constitucional da imparcialidade, corolário do devido processo legal, porque: (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo; e (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos.⁸⁸

Por fim, acerca da motivação das decisões, corolário também do processo administrativo no âmbito tributário fiscal, tem-se que essa necessidade de a decisão ser devidamente fundamentada impõe a obrigação de o julgador expor as suas razões de forma lógica, cognoscível e coesa, de sorte a possibilitar o controle da legalidade pelas instâncias eventualmente posteriores.⁸⁹

Além disso, a necessidade de fundamentação se torna essencial, inclusive sob pena de nulidade, justamente para que se oportunize ao contribuinte se valer do seu direito recursal e questionar a decisão de forma dialética e contra argumentando, consoante art. 93, inciso IX, da Constituição Federal de 1988, que estatui expressamente que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”.⁹⁰

⁸⁷ CARNEIRO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e o devido processo legal**. 2015. Monografia. (Pós Graduação Lato Sensu) - Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, p. 39. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1725/1/Monografia_Daniel%20Martins%20Carneiro.pdf. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁸⁸ BARROSO, Luís Roberto. **A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal**. Revista do IBRAC. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos de Concorrência, Consumo e Comércio Internacional - IBRAC, v. 16, n. 01, p. 45-74, 2009, p. 67. Disponível em: <https://ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁸⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 40-41.

⁹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 mar. 2022.

Apenas a título elucidativo, ainda que o mencionado artigo aborde “órgãos do Poder Judiciário”, resta indubitável que o princípio também se aplica aos processos administrativos, o que se denota do art. 489 do Código de Processo Civil⁹¹, diploma legal que se aplica também ao processo administrativo, consoante art. 15 que determina que “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Vencidas as noções do processo administrativo, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos princípios que regem esse procedimento, passa-se então a adentrar no voto de qualidade propriamente dito, objeto de pesquisa deste trabalho monográfico.

2.3 O VOTO DE QUALIDADE

Em primeiro lugar, antes de adentrar na logística do voto de qualidade no âmbito do CARF, oportuno se torna demonstrar a origem histórica e a influência mitológica que permeia essa temática, sendo certo que a mitologia muito colaborou para a cultura do ocidente e para a formação de diversos conceitos – tais como o aqui investigado.

O voto de qualidade por vezes é relacionado com o “voto de minerva”, ou voto de desempate oriundo da mitologia, não obstante as acepções sejam distintas: no voto de qualidade do RICARF, o Presidente – que já havia proferido um voto – vota novamente, enquanto na trilogia intitulada “Orestia” (Agamenão, Coéforas e Eumênides), o voto de desempate proferido por Atena foi o último a ser pronunciado, favorecendo o réu.⁹²

Sobre a diferença entre o voto duplo e o voto de desempate, reservar-se-ão as linhas da seguinte seção terciária para um maior aprofundamento.

Sobre o dito “voto de minerva”, este surge com a trilogia que abordou, na mitologia, o julgamento de Orestes, sujeito que vingava-se da morte do seu pai matando a sua mãe, Clitemnestra, essa última homicida de seu falecido esposo, que teria sacrificado a filha de ambos e a irmã de Orestes (réu). Contudo, na origem da história, esse voto foi proferido a

⁹¹ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 06 mar. 2022.

⁹² Nesse sentido, Fábio Martins de Andrade, em profundo estudo sobre o chamado “voto duplo”, acrescentou: “Em seguida, ainda sem conhecer a contagem de votos, Atena declara categoricamente a sua convicção para o lado de Orestes naquela disputa litigiosa. (...) Com a contagem dos votos, Atena proclama o resultado do julgamento”. (DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 57-59).

favor do réu, em razão do empate ali existente, diferentemente do voto de qualidade no âmbito do CARF, que tem caráter duplicado.⁹³

Adentrando-se, então, ao voto de qualidade propriamente dito, a primeira ponderação que se aborda no presente contexto é que o voto não está atualmente vigente em algumas hipóteses legais, mas está sujeito à possibilidade de retornar completamente ao ordenamento jurídico pátrio, o que será abordado, na sequência deste trabalho, quando da análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.404 e 6.415, ainda não julgadas definitivamente.

Como visto anteriormente, o CARF é eminentemente paritário, e muito se questiona se essa composição estatuída no próprio Regimento Interno do aludido Conselho não criaria um impasse: a existência de diversos julgamentos empatados nas sessões, por consequência lógica da existência de um número par de julgadores, mesmo porque, se ímpar fosse, inexisteria a possibilidade de haver divisão exata entre o número de votos, ao menos em regra.

Impende trazer à baila os fundamentos e justificativas doutrinárias para a composição dividida entre representantes do Fisco e representantes dos contribuintes, defendida, por muitos, como uma forma de incentivo ao debate profundamente técnico e enriquecido:

A pluralidade na composição das turmas julgadoras, mediante a representação de julgadores oriundos (i) da Fazenda Pública, vinculados anteriormente à atividade de fiscalização e arrecadação, e (ii) dos contribuintes, da iniciativa privada, representantes das entidades dos setores produtivos como indústria, agricultura, comércio, serviços, sociedades cooperativas, ou outras de caráter relevante na economia da Unidade Federativa onde esteja vinculada é a essência da estrutura de processo administrativo fiscal na realidade brasileira. É justamente a composição paritária que dá pluralidade às discussões traçadas na esfera administrativa e elevam o conteúdo das suas decisões, que sempre foram referência e fonte de acesso de conteúdo de interpretação da legislação tributária.⁹⁴

Mas, ainda que existam argumentos sobre a composição paritária promover um debate mais aprofundado, fato é que, a partir da sistemática do voto de qualidade, quem profere o voto que irá “desempatar” a solução dada ao deslinde será sempre o Conselheiro representante pelo Fisco. Nesse diapasão, é de bom alvitre aclarar os parágrafos do art. que regulamenta o voto de qualidade no processo administrativo fiscal, dispositivo hodiernamente existente no Decreto nº 70.235/72:

⁹³ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 57-59.

⁹⁴ TORTATO, Carlos Alexandre. **Proposta de unificação de procedimentos no processo administrativo fiscal: análise a partir do modelo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2019. Dissertação. (Mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 47. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28234/MP%20-%20DISSERTA%C3%87%C3%83O%20-%20Carlos%20Alexandre%20Tortato%20-%20Protocolo.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 05 mar. 2022.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

§ 8º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vicepresidência, por conselheiro representante dos contribuintes.

§ 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.⁹⁵

Nesse espeque, ao realizar um profundo e detalhado estudo acerca do voto de qualidade em sua dissertação de mestrado, sobretudo da doutrina renomada do Direito Tributário, depreendeu Marco Favini que o voto de qualidade vem sendo compreendido como um instituto que fulmina as pretensões do contribuinte, tendo em vista que o voto, nessa acepção, acaba por duplicar um voto já proferido, no julgamento respectivo, por parte do representante do Fisco – o Conselheiro Presidente.⁹⁶

Seguindo essa mesma linha de intelecção, boa parte da comunidade jurídica defendeu e defende a necessidade de haver um novo critério de desempate nos processos administrativos fiscais, e, porque não dizer, a extirpação do voto de qualidade nas situações que trazem gravames ao contribuinte, de sorte a evitar um retrocesso no Estado Democrático de Direito e modo a proteger os direitos dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.⁹⁷

De mesma sorte é que, para além de mencionar alguns posicionamentos doutrinários da temática, esboça-se também um precedente exarado no MM. Juízo da 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas, nos autos do Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105, o qual, notadamente, decidiu pela não possibilidade de ser resolvida a questão posta por voto de qualidade em desfavor do contribuinte:

Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser

⁹⁵ BRASIL. Decreto nº 70.235/72 de 6 de março de 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁹⁶ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 53. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20ConseCon%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 08 mar. 2022.

⁹⁷ *Ibidem, loc.cit.*

resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco.⁹⁸

Assim, superadas as noções basilares sobre o voto de qualidade, bem como alguns dos debates acadêmicos, passa-se a abordar as críticas a esse instituto como meio de resolução dos empates de quatro votos a quatro nos julgamentos administrativos de segundo grau no âmbito do CARF, sobretudo as críticas travadas com relação ao caráter “dúplice” de peso do voto.

2.3.1 Da diferença entre voto de qualidade e voto de desempate

Ainda sem adentrar no fato de que a vigência da utilização do referido voto hodiernamente está suspensa, ao menos por ora – o que será delineado com o apreço das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415 -, importa à investigação de se essa sistemática ofende a proteção dos direitos e garantias dos contribuintes a diferenciação entre voto de qualidade e voto de desempate, ou, ainda, a caracterização de um “voto duplo”.

Inicia-se esta nuance com uma passagem de Fernando Facury Scaff, ao dizer que “o sistema de duplo voto é perverso, pois gera um voto pelo empate e o mesmo voto segue no mesmo sentido. Cria um superjulgador dentro de um sistema paritário e equidistante. Viola a isonomia e a ampla defesa. Viola o devido processo legal”.⁹⁹

A par disso, insta consignar a verdadeira natureza por trás do desempate nessa forma, o que se chama, desaprovadamente pela doutrina, de “voto duplo”. Assim sendo, sobre a questão do voto duplo, desvenda o tributarista Fernando Facury Scaff que, em verdade, inexistente voto de qualidade, mas sim um duplo cômputo sobre um mesmo voto¹⁰⁰ - que irá dar a solução aos recursos voluntários ou de ofício no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sob esse prisma, acrescenta Fernando Facury Scaff que o conselheiro representante da Fazenda Pública, no processo administrativo fiscal, como julgador, acaba por votar uma

⁹⁸ BRASIL. 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas. **Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105**. Relator: Des. Fed. Antônio Cedenho. DJ de 30 maio 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=201561050130448>. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁹⁹ SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 34.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 29.

primeira vez, ordinariamente, entre os oito votos existentes, e, *a posteriori*, ao tempo da constatação da existência de um empate, por ser o Presidente do órgão colegiado julgador, vota novamente de forma extraordinária, para que, por fim, seja alcançado um “desempate” e uma solução à contenda posta.¹⁰¹

Como visto, o art. 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72¹⁰², incluído pela já citada Lei nº 11.941/09, dispositivo vigente, define que o conselheiro que detém o cargo de Presidente da Turma deterá também o voto de qualidade.

Outrossim, o art. 54 do RICARF¹⁰³ determina que “as turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”.

Sobre o voto de qualidade, Fernando Facury Scaff esclarece que a problemática acima resumida não guarda relação com a idoneidade ou inidoneidade dos conselheiros, mas que, em verdade, existe uma vinculação funcional que acarreta na quebra da equidistância. Daí porque, rotineiramente e na maioria dos casos de empate, o contribuinte sai vencido e o Estado logra êxito, prevalecendo, deste último, a posição que predomina no *quantum decisum* exarado.¹⁰⁴

Além disso, de modo crítico e resistente ao instituto do voto de qualidade, leciona Fábio Martins de Andrade na obra denominada “A polêmica em torno do voto duplo” que, uma vez havendo controvérsia, dúvida, incerteza, insuficiência de prova ou impossibilidade de sua obtenção, e contradição, a interpretação deve ser a favorável ao contribuinte¹⁰⁵, fazendo menção, o pesquisador, à interpretação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), ponto este a ser pormenorizado doravante.

¹⁰¹ SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 29.

¹⁰² BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20Nº%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%20processo%20administrativo%20fiscal%20e%20dá%20outras%20providências.&text=Art.,aplicação%20da%20legislação%20tributária%20federal. Acesso em: 09 mar. 2022.

¹⁰³ BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 20 abr. 2022.

¹⁰⁴ SCAFF, Fernando Facury. *Op.cit.*, 2014, p. 29-30.

¹⁰⁵ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 271.

Nesse diapasão, conclui-se que as críticas que são feitas entre a diferença do voto de qualidade e voto de desempate é que, no desempate, vota um julgador que antes não votou, enquanto no voto de qualidade do CARF há a existência de um voto dúplice.

Há de se convir que o conselheiro que detém o voto de qualidade, não votaria, illogicamente, ordinariamente em um sentido e, quando do desempate pelo voto extraordinário, de modo contrário à toda a sua própria fundamentação já proferida. Merece especial atenção, nesse ponto, a decisão proferida no bojo dos autos do Processo nº 1001136-39.2017.4.01.3400 em 2018, *decisio* o qual expressamente salientou a ofensa deste voto aos princípios que permeiam o processo, entrando na problemática de o Conselheiro Presidente deter a faculdade de votar duas vezes, garantindo a prevalência do seu entendimento:

No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito. O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”.¹⁰⁶

Além disso, Hugo de Brito Machado Segundo se posiciona expressamente sobre a distinção entre voto de desempate e voto de qualidade, mencionando que o voto de qualidade tem o “peso duplo”, tendo em vista que aquele que desempata a solução o faz inclinado e com base no que já decidiu e manifestou no julgamento¹⁰⁷ - é dizer, com fulcro no seu voto anterior.

Também nessa linha de intelecção, tem-se que a referida logística pode implicar em ofensa ao tratamento igual e equânime dos pares conselheiros do CARF, tendo em vista que o julgador Presidente vota duas vezes, influenciando, por vezes, no posicionamento dos outros pares. Seria então apenas um voto de “desempate” verdadeiramente se, por um exemplo, o Presidente

¹⁰⁶ BRASIL. 13ª Vara Federal da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Processo nº 1001136-39.2017.4.01.3400**. Relatora: Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Brasília. Julgamento em 23 fev. 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/3/art20180316-09.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.

¹⁰⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf**. Consultor Jurídico: 2020, p. 1. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 06 mar. 2022.

votasse somente após a constatação do empate e apenas uma vez, sendo esta a única forma de a solução a ser dada ao feito ser uma opção ou outra, e não aquela mesma já proferida pelo representante do Fisco, em outras palavras.¹⁰⁸

Ademais, se faz necessária uma reflexão sobre o fato de que o voto de qualidade – que, como visto, não é exatamente um voto meramente de desempate – é, por medida do Decreto nº 70.235/72 e RICARF, apenas possibilitado ao representante da Fazenda, o que pode ser visto como uma afronta direta ao próprio caráter paritário do Conselho.¹⁰⁹

Nesse sentido, acrescenta Pedro Adamy, em estudo ao voto de qualidade no CARF e se há ou não uma violação ao critério paritário, que:

A ilegalidade reside, essencialmente, na conjunção entre o voto de qualidade e a forma de escolha do presidente, que deterá, como consequência, o voto de qualidade. Não se está questionando o voto de qualidade, que, em si, nada tem de ilegal. Ilegal, no entanto, é a soma entre a existência do voto de qualidade e os critérios previstos no Regimento Interno do Conselho para a escolha dos presidentes das turmas, das câmaras, das seções e do Conselho Superior.¹¹⁰

Por fim, arremata Pedro Adamy¹¹¹ que a tônica da jurisdição administrativa é a manutenção de sua relevância, defendendo, para tanto, que a seara administrativa, para proteger a sua importância, deveria ter a sua sistemática e o seu funcionamento alterados, e que, caso contrário, com a permanência do desempate nessa lógica, restaria esvaziado o próprio sentido da possibilidade de acionar a via administrativa por parte do contribuinte.

2.3.2 Da análise da utilização do voto de qualidade no âmbito CARF

Perpassadas as noções gerais sobre o voto de qualidade, bem como a sua evidente distinção quando comparado a um voto de desempate propriamente dito, imperioso arrematar este capítulo com uma análise acerca da forma pela qual o voto de qualidade é comumente aplicado nos casos de empate nos julgamentos administrativos envolvendo o CARF.

¹⁰⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf**. Consultor Jurídico: 2020, p. 1. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 06 mar. 2022.

¹⁰⁹ ADAMY, Pedro. **Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de lege ferenda**. ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). Revista Direito Tributário Anual. São Paulo, n. 37, 2017, p. 368. Disponível em: https://static1.squarespace.com/static/5a67928fdc2b4a9c1eb96ff4/t/5a6a02a4ec212d7df82d2418/1516896944892/Adamy_RDTA+++Voto+de+Qualidade.pdf. Acesso em: 10 mar. 2022.

¹¹⁰ *Ibidem, loc.cit.*

¹¹¹ *Ibidem*, p. 364.

Apontam alguns observatórios, como o “Observatório do CARF”, que aproximadamente 90% dos julgamentos a partir do voto de qualidade tiveram deslinde favorável ao Fisco, o que pode colocar em jogo a existência efetiva de um órgão paritário e igualitário.¹¹²

Além disso, Marco Favini, em dissertação de mestrado cujo objeto também foi o voto de qualidade, ao realizar pesquisa de levantamento de dados do CARF e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a partir dos próprios sites oficiais, somado à utilização da inteligência artificial, chegou à conclusão de que 98,50% dos casos que foram resolvidos através do voto em comento, com o recorte entre os anos de 2013 a 2015, se deram a favor da Fazenda, e 1,5% foram favoráveis ao contribuinte.¹¹³

Com efeito, outro dado importante é que, em outro período pesquisado, nesta feita por estudantes e pesquisadores do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), 23,39% das decisões exaradas através do voto de qualidade foram a favor do contribuinte, enquanto 76,16% foram favoráveis ao Fisco, com base no número de 3.070 decisões avaliadas.¹¹⁴

Essa mesma pesquisa também indicou que, em relação aos valores das exações, 79,16% totalizaram mais de cem bilhões de reais, com base neste número de decisões favoráveis à Fazenda Nacional, sejam elas parcialmente procedentes ou integralmente procedentes¹¹⁵, o que demonstra, inequivocamente, um grande valor arrecadatório.

Além disso, em artigo publicado na “Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT”, também sobre a análise do voto de qualidade, foram mencionados outros dados amplamente divulgados pelo próprio site do Conselho Administrativo em comento, dessa vez entre os anos de 2017 a 2019, indicando que entre 45.479 decisões proferidas, 93% foram unânimes, com um mesmo entendimento pelos oito pares, em 5% o desempate foi a favor da Fazenda Nacional, e apenas 2% do desempate foi favorável ao contribuinte.¹¹⁶

¹¹² LEME, Cristiane; HOFFMAN, Suzy Gomes. **Observações sobre o relatório das decisões do CARF publicado pelo CARF**. JOTA: 2016, p. 1. Disponível em: <https://www.jota.info/especiais/como-se-comporta-o-novo-carf-19092016>. Acesso em: 09 mar. 2022.

¹¹³ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 14-18. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 10 mar. 2022.

¹¹⁴ MAIA, Flávia. **Estudo mostra que voto de qualidade é mais usado em casos de maior valor**. Brasília: JOTA, 2018, p. 3. Disponível em: <https://www.jota.info/jota-insper/estudo-mostra-que-voto-de-qualidade-e-mais-usado-em-casos-de-maior-valor-08052020>. Acesso em: 10 mar. 2022.

¹¹⁵ *Ibidem, loc.cit.*

¹¹⁶ SOARES, Guilherme Mendes; SILVA, Renam Grandis da; MOURA, Aline Arrais de. **O fim do voto de qualidade no Carf e os reflexos no contencioso tributário**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação -

Assim, o artigo¹¹⁷ concluiu que, pela análise dos dados acima delineados, com base no período mencionado, das mais de quarenta mil decisões prolatadas no âmbito do CARF, tão somente em torno de setecentas aplicaram o voto de qualidade favoravelmente ao sujeito passivo da obrigação tributária: o contribuinte.

Outrossim, o “Observatório do CARF” publicado no JOTA, desde o ano de 2016, também já alertava para o perfil de utilização do voto de qualidade, ao destacar que “salta aos olhos que 96% das matérias julgadas pelo voto de qualidade tenham resultado favorável à Fazenda Nacional, o que nos leva ao questionamento sobre a paridade nos julgamentos realizados pelo CARF”.¹¹⁸

Por fim, como resta asseverado na obra “A polêmica em torno do voto duplo: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF”, é incontroverso que o cenário da utilização deste voto no âmbito do Conselho em estudo é, evidentemente, predominantemente favorável aos interesses da Fazenda, pondo em risco e fragilizando o caráter paritário do julgamento.¹¹⁹

Assim, se faz necessário aprofundar mais detidamente se o voto de qualidade afronta ou não afronta toda a sistemática de garantias asseguradas pelo ordenamento jurídico pátrio aos contribuintes, como será visto nos próximos capítulos.

RDTF. Porto Alegre, v. 1, n. 4, 2021, p. 181. Disponível em: <http://www.rdtf.com.br/revista/article/view/53>. Acesso em: 10 mar. 2022.

¹¹⁷ *Ibidem, loc.cit.*

¹¹⁸ LEME, Cristiane. **Como se comporta o CARF. Parte. I.** BRASÍLIA: JOTA, 2016, p. 10. Disponível em: <https://www.jota.info/especiais/como-se-comporta-o-novo-carf-19092016>. Acesso em: 10 mar. 2022.

¹¹⁹ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo.** Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 82-83.

3 DA PRESUNÇÃO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE

Inicia-se esse ponto trazendo a passagem de Roque Antonio Carrazza, ao lecionar que a “presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido. Nisto difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples probabilidade”.¹²⁰

Para que se possa analisar se o voto de qualidade encontra ou não encontra guarida no sistema tributário pátrio, imprescindível se torna estudar a questão da resolução dos empates, no ordenamento jurídico, em favor do acusado, de modo geral. Assim sendo, restarão perquiridas, nas próximas linhas, a investigação e a construção de uma presunção favorável ao contribuinte, traçando paralelos, para tanto, com a presunção de inocência de outro ramo do Direito e, no Direito Tributário especificamente, explorando o art. 112 do CTN.

Nesse sentido, antes de adentrar na existência ou inexistência dessa presunção, há que se observar necessariamente que o Estado protege – ou deveria proteger – os contribuintes de forma mais intensa. Isso decorre da própria natureza da relação jurídico-tributária, eis que o “tributado” é intrinsecamente o polo mais fragilizado quando comparado ao sujeito ativo – o Estado-fiscal -, ou, em outras palavras, como pontua categoricamente o Ministro Marco Aurélio¹²¹, o contribuinte é “o sujeito passivo da obrigação tributária, parte mais fraca da relação, que oferece resistência contra o Estado todo-poderoso.”

Com efeito, com relação à premissa acima delineada de que o Estado detém o poder contudente de tributar, leciona Roque Antonio Carrazza¹²² que se está diante, em verdade, de uma ação da máquina estatal a qual flexiona o próprio direito de propriedade, ou, em outras palavras, que excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada.

Pari passu, não se pode perder de vista que justamente por ser o exercício do *jus tributandi* uma imposição tão rígida é que se revela imprescindível existirem mecanismos constitucionais com o fito de proteger os contribuintes, como acrescenta Roque Antonio Carrazza¹²³ nessa mesma linha de intelecção:

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 550.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade n°s 6.399, 6.403 e 6.405**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, Plenário, Sessão Virtual de 2.4.2021 a 12.4.2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fim-voto.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2022.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, 2017, p. 445.

¹²³ *Ibidem*, p. 445-446.

Isto explica – pelo menos em grande parte – a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público. Ademais, na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade (embora o submeta ao princípio da função social) – proibindo, inclusive, o confisco (art. 150, IV) –, é evidente que a tributação não pode, por via indireta, torná-lo ilusório. Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição.¹²⁴

Ato contínuo, um dos motivos mais significativos da necessidade de o Direito Tributário se ater estritamente aos valores existentes na Lei Maior é a existência de uma “imposição tributária”. Nesse sentido, examina Ives Gandra da Silva Martins¹²⁵ como sendo as imposições tributárias, entretentes, atos do Estado de apoderar-se de parte da riqueza obtida pelos contribuintes, no intuito de concretizar não somente as necessidades de toda a coletividade, bem como aquelas que se referem especificamente à manutenção, através de recursos, dos governos que administram e que detêm o poder para tanto.

Daí porque quando se pensa nas imposições tributárias, imediatamente logo após, por decorrência lógica, se reflete acerca da dicotomia e longinquidade existentes na relação entre Fisco e contribuinte, haja vista que, por vezes, há um esvaziamento da justiça fiscal no ato da “imposição”, sobretudo quando a valoração do fato econômico tributário ou conhecimento da realidade imponible e as necessidades públicas estão incorretamente colocadas, como arremata Ives Gandra da Silva Martins.¹²⁶

Acrescenta Luís Eduardo Schoueri¹²⁷ que “o tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal”, razão pela qual se conclui que exatamente pelo fato de o Estado (em sentido amplo) exercer a sua competência para tributar independentemente da vontade do contribuinte (de modo compulsório e verticalizado) é que deve haver uma maior proteção constitucional dos direitos daqueles que são tributados.

De aduzir-se em conclusão que o sistema constitucional tributário brasileiro, para proteger o contribuinte, foi deveras pensado de modo rígido pelo próprio constituinte, até porque tão somente permite ao Fisco tudo o que estiver estritamente previsto em lei, e, por corolário lógico, nada obriga ao sujeito passivo se em lei não estiver expressamente previsto, o que

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 445-446.

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 20.

¹²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 152.

nomeia Ives Gandra da Silva Martins¹²⁸ como sendo um “Estatuto do Poder Tributante” ou uma “Carta do Contribuinte”.

Outrossim, depreende-se da sistemática constitucional de proteção dos direitos do contribuinte que devem ser consagradas a segurança jurídica e a certeza, ou ainda a mínima previsão das pretensões dos entes federados que realizam a atividade de tributar perante os contribuintes, acarretando, eminentemente, na devida garantia e na esperada preservação de tais direitos individuais.¹²⁹

Eis que, com base na proteção dos contribuintes como mais fragilizados da relação tributária, entra a importância da investigação da existência ou inexistência também de uma presunção em favor do contribuinte no ordenamento jurídico pátrio – sobretudo no procedimento.

Entretanto, cabe a nota elucidativa desde então que, como pontuou Marcos de Aguiar Villas-Bôas em obra denominada “*In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*”, com prefácio de Paulo de Barros Carvalho¹³⁰, investigar se há ou não uma presunção em favor do contribuinte não retira a importância da tributação para toda a sociedade, com o fito de realizar os fins estatais.

Em verdade, o que se busca com o estudo do voto de qualidade e da existência ou não de uma presunção em favor do contribuinte é, evidentemente, saber quais são os limites decorrentes das relações entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária no procedimento, protegendo-se, na medida adequada, os direitos daqueles que entregam uma parte do seu patrimônio ao Estado.¹³¹

Outro ponto sensível ao estudo da existência ou não de uma presunção em favor do contribuinte nos casos de empate é que o processo administrativo fiscal deve se ater ao cumprimento estrito da lei, e, portanto, se houver dúvida, questiona-se se a resolução contra o sujeito apreciado não ofenderia tal postulado.¹³²

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 89.

¹³⁰ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais***. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 163-165.

¹³¹ *Ibidem*, p. 165.

¹³² FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 23-24 Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20ConseCon%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 11 mar. 2022.

Veja-se, nesse sentido, um dos argumentos para a existência de uma presunção favorável ao contribuinte, ressaltando-se que ainda se adentrará, no presente trabalho, nos demais pormenores desta nuance:

Logo, admitir que a dúvida prejudique o réu-contribuinte, igualmente ofende princípios constitucionais como da legalidade, do devido processo legal, da presunção da inocência, da razoabilidade e, porque não dizer, da verdade material que rege o processo administrativo fiscal. Até porque, o processo administrativo fiscal não instaura propriamente uma lide com oposição de partes e com interesses diversos. Ao contrário, no processo administrativo há um interesse comum, compartilhado pelo contribuinte e pela Administração Pública, que consiste na busca do estrito cumprimento da lei. Portanto, se dúvidas restarem sobre a verdade dos fatos e/ou sobre os fundamentos acusatórios, não se pode admitir outra conclusão, senão de que a decisão mais benéfica ao acusado/contribuinte deve prevalecer, em homenagem às garantias e aos direitos constitucionais.¹³³

Assim, para o estudo do voto de qualidade no âmbito do CARF e se há consonância à proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, averigua-se, a partir de então, as relações existentes entre a presunção de inocência no *in dubio pro reo* de outro ramo do Direito (o Direito Penal) com o Direito Tributário, e se é possível extrair um *in dubio pro* contribuinte propriamente dito do art. 112 do CTN e dos princípios anteriormente pormenorizados.

3.1 DO FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA PRESUNÇÃO EM FAVOR DO ACUSADO

Inicialmente, esclarece-se que adentrar-se-á nos fundamentos para a existência de uma presunção em favor do acusado no ordenamento jurídico como um todo, perpassando o *in dubio pro reo* e as aproximações entre o Direito Penal e o Direito Tributário para, justamente, investigar se neste último ramo existe também uma presunção favorável ao contribuinte – como nos casos de julgamentos que resultam em empate de votos e que precisam de um deslinde definitivo naquela seara administrativa.

Sobre o aforismo da “presunção em favor do acusado” – mas não necessariamente o “acusado” propriamente dito, podendo ser, por exemplo, o autuado em um Auto de Infração – imperioso salientar a emblemática Ação Penal de nº 470, oriunda do Estado de Minas Gerais.

¹³³ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 23-24. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20ConseCon%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 11 mar. 2022.

Nesse caso em apreço, o Supremo Tribunal Federal, de forma atípica, ao invés de contar com onze Ministros, possuía apenas dez deles, tendo em vista a aposentadoria do Ministro Cezar Peluso¹³⁴, o que, assim como na composição em número par do CARF, pôde gerar um empate com a divisão exata dos votos. Naquele caso, de forma extraordinária, em razão da presença de apenas dez Ministros da Suprema Corte, aplicou-se o quanto previsto no art. 13, inciso IX, do Regimento Interno do STF, que dispõe, em seus termos:

Art. 13. São atribuições do Presidente:

IX – proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de:

a) impedimento ou suspeição;

b) vaga ou licença médica superior a trinta dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado.¹³⁵

Nessa toada, na Ação Penal nº 470/MG que então apreciava o caso popularmente denominado de “Mensalão”, como houve o empate entre os dez votos, divididos em cinco a cinco, o Presidente do Tribunal, ao aplicar o seu voto para o desempate, entendeu por bem invocar o princípio penal do *in dubio pro reo*, sustentando, para tanto, que no caso de empate prevalece a absolvição e não a condenação do réu.¹³⁶

Dessa forma, o Ministro ventilou que o fundamento para o desempate em favor do acusado traduz o próprio princípio constitucional da presunção de inocência, acrescentando, ainda, que a Corte Maior do país é um órgão decisório que deve se ater aos valores insculpidos constitucionalmente de forma una¹³⁷. Além disso, restou demonstrado que, em razão da natureza do próprio empate, é dizer, de os votos sobejarem divididos, é que se conclui que não

¹³⁴ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 53. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 19 mar. 2022.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <https://www.verbojuridico.com.br/vademecum/REGIMENTO%20STF.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022.

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 470/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, Tribunal Pleno, p. 57868-57869. Julgamento em 17 dez. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ap470.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.

¹³⁷ Acrescenta o Ministro Ayres Britto que “(...) Diante do empate, o Tribunal se vê dividido, e não na posse da sua inteireza, da sua unidade; unidade que somente se obtém pela aplicação do princípio constitucional da majoritariedade, que é o princípio constitucional da maioria dos votos de cada julgador. Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 470/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, Tribunal Pleno, p. 3-4. Julgamento em 17 dez. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/questao-ordem-fachin-reclamacao.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022).

houve uma “inteireza” na decisão de condenar, não sendo atingida a majoritariedade dos votos nesse sentido, quando computados os votos de cada julgador.¹³⁸

Isso posto, ainda que o caso trazido verse sobre matéria criminal, tamanha é a importância do posicionamento do Colendo Supremo Tribunal Federal acerca do desempate para o estudo do voto de qualidade no âmbito do CARF – este na esfera tributária e na seara administrativa recursal de segundo grau.

Isso porque, como já visto, assim como no inciso IX, do art. 13, do Regimento Interno do STF, que define que quem irá proferir o voto de qualidade será o Presidente do Tribunal, no CARF quem aplicará o voto de qualidade é o Presidente – com a particularidade de que, neste último caso, o Presidente é sempre um Conselheiro representante da Fazenda.¹³⁹

Dessa forma, entende-se que, como pontuou o Ministro Ayres Britto, se o empate significa a dúvida, o deslinde deverá ser dado favoravelmente àquele que está sendo julgado, fundamentando-se constitucionalmente a presente assertiva nos já vistos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como acrescenta Marco Favini em sua dissertação de mestrado sobre o voto de qualidade, ao defender que:

Tal previsão é, no mínimo, contrária ao bom senso e à razoabilidade, sendo que o desfecho legal e legítimo de um processo administrativo fiscal, nessa situação de incerteza - empate absoluto -, deveria ser aquele mais favorável ao contribuinte, eis que a ocorrência de empate corporifica a dúvida e, por conseguinte, a aplicação do princípio da presunção da inocência, nos exatos termos da legislação penal e do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no caso do “Mensalão”. E não poderia ser diferente, pois admitir que uma mesma pessoa profira 2 (dois) votos em um único julgamento, ainda que no exercício de funções diferentes, não é nada razoável.¹⁴⁰

Dessa forma, existem argumentos robustos pela presunção benéfica em favor do acusado – ou, no caso da presente pesquisa, do contribuinte cobrado - se existirem dúvidas sobre questões fáticas e jurídicas. São esses argumentos, justamente, as garantias, os direitos e os princípios constitucionais que regem o procedimento, tais como o devido processo legal, a

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 470/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, Tribunal Pleno, p. 3-4. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/questao-ordem-fachin-reclamacao.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022

¹³⁹ Leciona James Marins que “(...) Em qualquer hipótese de empate entre os conselheiros da Turma, caberá ao Presidente – que necessariamente é representante da Fazenda Nacional – o voto de qualidade.” (MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 295-298).

¹⁴⁰ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 53. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20ConseCon%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 20 mar. 2022.

razoabilidade, e a busca pela verdade material¹⁴¹ - estes já pormenorizados em momento anterior do presente trabalho, quando exploradas as nuances “do processo administrativo tributário”.

Além disso, relacionam-se como fundamentos para a presunção em favor daquele que está sendo processado e apreciado também os princípios da isonomia e do próprio Estado Democrático de Direito, na visão da Juíza Federal Edna Márcia Silva Medeiros Ramos, ao apreciar, em 2016, o Mandado de Segurança de nº 1005300-81.2016.4.01.3400 impetrado contra o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.¹⁴²

Nesse espeque, a Magistrada da 13ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, em decisão proferida em 06 de julho de 2016, entendeu que resolver o empate em desfavor ao contribuinte, naquele caso, significaria patente afronta a um dos princípios mais basilares do Estado Democrático de Direito, que tem como paradigma, desde o preâmbulo de sua Constituição, valores como a igualdade e a isonomia, não sendo possível desconsiderar tal presunção nos casos em que não se formou maioria absoluta, ou, em suas palavras, a “construção da maioria necessária a uma proclamação do resultado”.¹⁴³

Indubitável é que, como leciona James Marins, em estudo ao processo administrativo tributário brasileiro, há uma flagrante vulnerabilidade de cunho eminentemente processual do contribuinte quando comparado à parte adversa no “terreno administrativo”¹⁴⁴. Isso resta demonstrado pelo número elevado de decisões favoráveis à Fazenda Nacional quando o deslinde do empate não resguarda a presunção favorável ao contribuinte¹⁴⁵ – número esse tão expressivo que tópico anterior deste trabalho demonstrou as porcentagens de êxito da Fazenda quando aplicado o voto de qualidade.

¹⁴¹ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 53. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 20 mar. 2022.

¹⁴² BRASIL. 13ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Mandado de Segurança nº 1005300-81.2016.4.01.3400**. Impetrante: Soter Sociedade Técnica de Engenharia S/A. Impetrado: Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Relatora: Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Julgamento em 06 jul. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/voto-qualidade-carf-nao-vale-dois-sim.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022.

¹⁴³ *Ibidem*.

¹⁴⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 298.

¹⁴⁵ James Marins entende que “Sem embargo da necessária análise quanto ao mérito discutido, fato é que as decisões favoráveis à Fazenda Nacional são em número extremamente elevado, o que, via de consequência, ocasiona a busca pela tutela do direito na via judicial, colaborando com a judicialização das questões envolvendo a Fazenda Nacional e evidenciando – estatística e juridicamente – a existência de vulnerabilidade processual do contribuinte no terreno administrativo.” (*Ibidem, loc.cit.*)

É justamente nessa toada que o fundamento da presunção em favor do acusado se resguarda, e, no caso do Direito Tributário e da relação jurídica travada entre Fisco e contribuinte, tem-se a ideia de que este sistema constitucional tributário é tão específico e peculiar que não se admite que se tribute em dissonância ao estrito cumprimento da lei.¹⁴⁶

Além disso, para Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁷, havendo dúvida sobre o pretense ato infracional praticado pelo contribuinte, ou, ainda, sobre a procedência da acusação fiscal ou da cobrança, em outros termos, bem como havendo dúvida sobre a valoração das provas levadas para que se subsuma o fato à norma, há determinação pela interpretação mais favorável quanto ao acusado – o que será detidamente retomado doravante.

Por fim, adentrar-se-á brevemente ao exame mais aprofundado das razões de nos casos de dúvida, por exemplo no Direito Penal, presumir-se o deslinde em favor do acusado.

Outrossim, cabe a nota elucidativa que, ao fazer um paralelo com o Direito Tributário, ainda que seja o contribuinte o sujeito instaurador do processo administrativo fiscal como já visto, assume-se a ideia deste sujeito passivo como sendo o apreciado, o mais fragilizado frente ao Estado, eis que é o sujeito que receberá uma solução dada pela própria instância administrativa que, ao apreciar as impugnações e recursos, decidirá pela manutenção ou não da imposição tributária naquela esfera.

3.1.1 Do *in dubio pro reo*

De proêmio, para que se compreenda se existe o brocardo *in dubio pro reo* contribuinte no Direito Tributário, isto é, se nos casos de empate deve ser resolvido o litígio de modo favorável ao contribuinte, imprescindível se torna estudar brevemente o *in dubio pro reo*, que é a presunção de inocência do acusado para o Direito Penal.

Para Aury Lopes Júnior, doutrinador penalista, a presunção de inocência é mais do que um princípio, mas também o que chamou de um “dever de tratamento”, traçando uma crítica ao doutrinador italiano Vincenzo Manzini, este último o qual defendia que meros indícios fáticos

¹⁴⁶ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 169-171.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 531-533.

poderiam ensejar a imputação criminal, não devendo haver justificativa para a presunção de inocência, que seria o reflexo de individualismo e garantismo exacerbados.¹⁴⁸

Ato contínuo, segundo Aury Lopes Júnior, mais do que um dever de tratamento, a presunção de inocência revela-se de suma importância para a ordem constitucional e para a proteção dos direitos dos cidadãos, tendo em vista que estes podem sofrer punições arbitrárias e descomedidas, o que somente seria controlado a partir da garantia da liberdade e da busca pela verdade, forçando o juiz a manter o que chamou de uma “posição negativa”, isto é, considerando-o inocente até que se prove o contrário.¹⁴⁹

Outrossim, na Constituição da República Federativa Brasileira de 1988, a presunção de inocência encontra-se expressamente insculpida em seu art. 5º, inciso LVII¹⁵⁰, que define que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”.

Nesse contexto, trazem-se as ponderações de Denilson Feitoza Pacheco em estudo sobre o princípio da proporcionalidade no Direito Processual Penal Brasileiro, ao estabelecer que apenas atinge-se o estado proporcional das coisas quando as intervenções em direitos fundamentais analisem, de forma prévia, se a medida é justa, necessária, adequada e, principalmente, proporcional¹⁵¹. É o caso, por exemplo, da condenação em um procedimento.

Nessa mesma linha de intelecção, Eugênio Pacelli leciona que a presunção de inocência é, em verdade, um estado ou uma situação jurídica de inocência, estabelecendo que esse estado apenas é alterado quando cumpridos todos os passos do íter processual de forma rigorosa e fielmente adstrita à lei, entrementes.¹⁵²

Acrescenta Evandro Pelarin que o operador do Direito deve obrigatoriamente estar comprometido com a justiça e com a ética, no sentido de buscar incessantemente adequar a norma aplicada ao caso concreto e posto aos valores consagrados pela Constituição, sendo

¹⁴⁸ JÚNIOR, Aury Lopes. **Direito processual penal e sua conformidade constitucional, Volume I**. 5.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 191.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 192-193.

¹⁵⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 mar. 2022.

¹⁵¹ PACHECO, Denilson Feitoza. **O princípio da proporcionalidade no direito processual penal brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 71.

¹⁵² PACELLI, Eugênio. **Curso de Processo Penal**. 23.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 53.

também de atribuição do operador do Direito – e não só do Poder Legislativo – o papel de conformar estes alicerces.¹⁵³

Ademais, para Benedito Roberto Garcia Pozzer, o acusado - no Direito Penal o réu - não pode estar desamparado frente ao Estado, e nem ao bel prazer dos julgadores, sem mínimas proteções e direitos fundamentais que assegurem o devido processo legal em todas as suas dimensões¹⁵⁴. Dessa forma, tem-se também que:

O processo penal condenatório não mais tolera a opressão. Ao contrário, representa poderoso instrumento de garantia dos direitos individuais do acusado, pois, afinal, “As leis do processo são o complemento necessário das leis constitucionais; as formalidades do processo são a atualidade das garantias constitucionais” e, portanto, protetor da liberdade jurídica do indivíduo, submetido à persecução penal.¹⁵⁵

Eis que surge a importância da presunção de inocência que, inclusive, aparece na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, provocando, nas palavras de Maurício Zanoide de Moraes, uma revolução no sistema penal, servindo o referido postulado de base para toda a fonte normativa da seara criminalista¹⁵⁶ - e para outros ramos jurídicos.

Para o doutrinador em comento, deve vigor no processo a ideia de ser perquirida a verdade, mas partindo, primeiramente, do ponto de vista da inocência daquele que está sendo acusado, processado, investigado, e que tão somente ao fim do caminho processual desenhado em lei é que é possível, havendo prova inequívoca, condenar e julgar a culpa.¹⁵⁷

Dessa forma, arremata o doutrinador em estudo específico sobre a presunção de inocência que este postulado está intimamente relacionado ao pensamento iluminista, razão pela qual a “inocência” não pode ser desconsiderada, mas sim deve figurar como verdadeiro pressuposto da metodologia e da forma processual, devendo o imputado ser resguardado, pois somente assim é alcançada a plena concretização dos valores constitucionais.¹⁵⁸

Traçando um paralelo ao Estado Democrático e Social de Direito, tem-se ainda que existe essa proteção e essa presunção em favor do cidadão parte em um processo frente ao Estado

¹⁵³ PELARIN, Evandro. **Bem jurídico-penal: um debate sobre a descriminalização**. São Paulo: IBCCRIM, 2002, p. 159.

¹⁵⁴ POZZER, Benedito Roberto Garcia. **Correlação entre acusação e sentença no processo penal brasileiro**. São Paulo: IBCCRIM, 2001, p. 23-25.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 24.

¹⁵⁶ MORAES, Maurício Zanoide de. **Presunção de inocência no processo penal brasileiro: análise de sua estrutura normativa para a elaboração legislativa e para a decisão judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 77.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 78.

¹⁵⁸ *Ibidem*, *loc.cit.*

tendo em vista a própria teoria da proteção do bem jurídico, na qual, para Luiz Regis Prado¹⁵⁹, deve ser assegurada sob a ótica constitucional, respeitando-se valores como a paz social, o desenvolvimento, as condições dignas de vida e, principalmente, o que chamou de “verdadeira presunção de liberdade” (*freiheitsvermutung*).

Pari passu, para Guilherme de Souza Nucci¹⁶⁰, todo o sistema penal deve ser analisado de forma harmônica, relacionando as ideias de inviolabilidade do direito à vida, igualdade, liberdade, segurança e propriedade também à presunção de inocência, recebendo esta última presunção, na visão do doutrinador, um *status* de valor absoluto frente a um Estado Democrático de Direito - como é o Estado brasileiro.

Seguindo este mesmo entendimento, leciona Maurício Zanoide de Moares, em estudo específico acerca da presunção de inocência, que:

Para a presunção de inocência, a citada justificação constitucional lastreada em interesses e valores individuais e coletivos fica mais evidente. Não se presume inocente um imputado específico, mas se confere aquele estado (“estado de inocência”) a todos, imputados e imputáveis, já antes e independente da persecução penal. A presunção de inocência, nesse ponto, revela com mais evidência seu aspecto de informador juspolítico do processo penal, uma vez que impõe o processo como uma necessidade de existência de um processo penal antes de serem eventualmente condenados, mas também que ele não seja um processo qualquer, um processo arbitrário e tendencialmente condenatório.¹⁶¹

Como visto na visão do pesquisador retrotranscrito, a presunção de inocência em favor do acusado, ou, ainda, o *in dubio pro reo* no Direito Penal, é mais do que um princípio, mas também uma garantia norteadora para que os processos como um todo não sejam arbitrários¹⁶² – guardando este ponto extrema pertinência com o deslinde a ser dado nos casos de empate também no Direito Tributário, razão pela qual, pontua-se, a partir desse momento, as aproximações entre estes dois ramos do Direito.

Por fim, vale destacar e arrematar esse ponto com trecho dos dizeres do Ministro Gilmar Mendes na já abordada Ação Penal nº 470/MG, ao mencionar o lastro constitucional do princípio da presunção de inocência, sustentando, para tanto, que é permitida a absolvição não apenas por insuficiência de prova, mas também pelo próprio caráter de dúvida quanto aos

¹⁵⁹ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 70-71.

¹⁶⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. **Prisão e liberdade: as reformas processuais penais introduzidas pela Lei 12.403, de 4 de maio de 2011**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 13-14.

¹⁶¹ MORAES, Maurício Zanoide de. **Presunção de inocência no processo penal brasileiro: análise de sua estrutura normativa para a elaboração legislativa e para a decisão judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 239.

¹⁶² *Ibidem*, p. 238-239.

fatos referidos, arrematando o Ministro trazendo a retórica: “Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, como sustentar um outro resultado?”.¹⁶³

3.1.2 Das aproximações entre o Direito Tributário e o Direito Penal

Inicialmente, sobreleva ressaltar que são pontuadas as aproximações entre Direito Penal e Direito Tributário no presente trabalho - após perpassada a presunção de inocência existente no ordenamento jurídico pátrio - justamente para que reste delineada a aplicação ou não aplicação deste princípio ao Direito Tributário, ressalvando-se que, em caso positivo, como acrescenta Marco Favini em estudo ao voto de qualidade¹⁶⁴, esta aplicabilidade não deve se dar de modo maquinal, sem a devida particularização e adequação às especificidades do ramo Tributário.

Dessa forma, para Gustavo Brigagão¹⁶⁵ o Direito Tributário e o Direito Penal aproximam-se, no sentido de que as regras de ambos urgem ser interpretadas restringindo a força punitiva, ou, a grosso modo, balizando o *jus puniendi* estatal.

Essa interpretação, por óbvio, quando aplicada aos tributos, não seria a força de restringir a liberdade de um indivíduo tal como na esfera criminal, mas, em verdade, de determinar limites na competência para tributar exercida pelos respectivos entes estatais, sobretudo nos casos em que não restem efetivamente comprovadas, de modo isento de quaisquer dúvidas, a ocorrência do fato gerador e a demonstração da capacidade contributiva que justifique o recolhimento aos cofres públicos.¹⁶⁶

Além disso, os ramos do Direito Penal e do Direito Tributário também se aproximam quando se observa o destaque especial dado nestas searas à necessidade de fiel cumprimento ao que está posto na lei. Conhecido como princípio da estrita legalidade, ou, ainda, da tipicidade

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 470/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, Tribunal Pleno, p. 57879-57880. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ap470.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022.

¹⁶⁴ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 38. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 18 mar. 2022.

¹⁶⁵ BRIGAGÃO, Gustavo. **Decisões do Carf em que houver empate devem ser julgadas pró-contribuinte**. Revista Consultor Tributário: 2016, p. 1-2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultortributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>. Acesso em: 20 mar. 2022.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 1-2.

cerrada, trata-se, no Direito Tributário, de verdadeira limitação constitucional à atividade estatal de tributar, que, segundo Hugo de Brito Machado¹⁶⁷, em outras palavras, garante que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado senão por meio de lei.

Acrescenta, ainda, Samantha Meyer-Pflug¹⁶⁸, em obra coletiva coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, que a legalidade é um dos maiores e mais importantes arrimos do Estado Democrático de Direito, sendo a legalidade, para o Direito Penal em específico, o princípio da reserva legal, nas palavras do penalista Guilherme de Souza Nucci¹⁶⁹, para quem a legalidade é parametrizante do conteúdo das normas penais, razão pela qual os tipos incriminadores só podem ser criados por lei em sentido estrito.¹⁷⁰

Assim, aproximam-se os dois ramos do Direito quanto à fiel necessidade de só ser crime (para o Direito Penal) e só ser tributo (para o Direito Tributário) o que necessariamente estiver previsto em lei, sobretudo em relação aos arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, respectivamente, ambos da Carta Magna:

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

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.¹⁷¹

Nessa linha de intelecção, diz-se que a legalidade tributária é estrita, ou, ainda, que a estrita legalidade é a tipicidade cerrada, expressão essa oriunda do Direito Alemão, segundo Samantha Meyer-Pflug¹⁷². Isso porque o tipo tributário “fechado” determina que a lei estabeleça todos os elementos prementes para que um tributo passe a existir ou seja

¹⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 32.

¹⁶⁸ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 148.

¹⁶⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 23.

¹⁷⁰ Acrescenta o doutrinador que lei em sentido estrito é “(...) emanada do Poder Legislativo, respeitado o procedimento previsto na Constituição. Encontra-se previsto, expressamente, no art. 5º, XXXIX, da CF, bem como no art. 1º do Código Penal”. (*Ibidem, loc.cit.*)

¹⁷¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

¹⁷² MEYER-PFLUG, Samantha. *Op.cit.*, 2013, p. 159-160.

umentado, de sorte a salvaguardar os contribuintes de eventuais excessos e arbitrariedades por parte do Poder Executivo.¹⁷³

Outrossim, para o Direito Penal, nas palavras de Alberto Xavier¹⁷⁴, encontra-se o princípio partilhado entre os dois ramos no brocardo *nullum crimen sine lege*, fazendo um comparativo com o Direito Tributário ao ponderar que:

Concluiu-se que as imposições constitucionais do Estado de Direito, muito particularmente as ligadas à segurança jurídica, tinham conformado o princípio da legalidade no Direito Tributário como uma reserva absoluta de lei formal; e que, por conseguinte, revestia um conteúdo mais restrito do que em geral apresenta no Direito Administrativo - essencialmente baseado em simples reserva relativa de lei material - mas, por seu turno, mais próximo daquela que vigora no âmbito do Direito Penal. Isto leva-nos a afirmar que o brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* tem o seu equivalente no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege*. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração.¹⁷⁵

Ademais, nota-se a relevância dos bens jurídicos tutelados e em apreço por estes dois ramos, sendo, para o Direito Penal, a própria liberdade, e para o Direito Tributário a necessidade de ser protegido o patrimônio do contribuinte¹⁷⁶, que, assim como a vida e a liberdade, é um direito fundamental. Outrossim, acrescenta Roque Antonio Carrazza¹⁷⁷ que o tributo pode “esgarçar” o direito de propriedade, caso não este direito não seja constitucionalmente protegido e caso não existam balizas à atuação estatal no poder de tributar.

Seguindo essa mesma linha de intelecção, Marcos de Aguiar Villas-Bôas¹⁷⁸ em sua obra “*In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*”, prefaciada por Paulo de Barros Carvalho, afirma expressamente que estes dois ramos lidam diretamente e constantemente com a limitação de direitos fundamentais e bens jurídicos de suma importância.

¹⁷³ MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 159-160.

¹⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 65-66.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 69.

¹⁷⁶ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 39. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 20 mar. 2022.

¹⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 446.

¹⁷⁸ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 171.

Na visão do pesquisador suso delineado, para a seara tributária seria o direito de propriedade contido no art. 5º, *caput* e inciso XXII, da Lei Maior, e para a seara penal seria o direito de liberdade existente no art. 5º, *caput*, tutelado por vários incisos deste mesmo artigo.¹⁷⁹

Complementando os excertos acima mencionados, tanto no Direito Penal quanto no Direito Tributário o sujeito pode se deparar com eventuais excessos acometidos pelo Estado, acrescentando-se que “o sujeito passivo da relação jurídico-tributário (cidadão-contribuinte) vive sob reprimenda do Estado”¹⁸⁰, assim como na seara criminalista.

Outrossim, além das semelhanças entre os dois ramos do Direito no que tange a importância dos respectivos bens jurídicos tutelados, defende Fernando Facury Scaff¹⁸¹ que existe também uma semelhança estrutural procedimental entre o Direito Tributário e o Direito Penal, tendo em vista o caráter do processo administrativo tributário.

Além disso, acrescenta também Fernando Facury Scaff¹⁸², em outras palavras, que a semelhança entre as duas matérias se percebe diante do fato que, como na seara criminalista, no Direito Tributário o Estado-tributante perpetra uma acusação fiscal ao contribuinte, sob o fundamento da existência de alguma irregularidade no recolhimento, por exemplo. Dessa forma, elucida o professor de Direito Financeiro que, logicamente, o Fisco deve provar o que alega, só podendo haver “condenação” desfavorável ao contribuinte se houver a plena certeza da acusação¹⁸³ – assim como deve ser no Direito Penal quanto ao réu.

Dessa forma, delineadas as semelhanças entre o Direito Penal e o Direito Tributário, após tratar da investigação detida da presunção em favor do acusado, passa-se a esquadriñar, especificamente na seara tributária, se existe um *in dubio pro* contribuinte e quais seriam os fundamentos para tanto, perpassando, de forma imprescindível, o art. 112 do Código Tributário Nacional.

¹⁷⁹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais***. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 173.

¹⁸⁰ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 41. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 20 mar. 2022.

¹⁸¹ SCAFF, Fernando Facury. **Agora no Carf o empate é pro contribuinte. E daí?** Consultor Jurídico: 2020, p. 2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-20/agora-carf-empate-pro-contribuinte-dai>. Acesso em: 20 mar. 2022.

¹⁸² SCAFF, Fernando Facury. ***In dubio pro reo também vale para o contribuinte***. Revista Consultor Jurídico: 2013, p. 2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em: 21. mar. 2022.

¹⁸³ *Ibidem, loc.cit.*

3.2 DO ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Um dos pontos mais sensíveis ao presente estudo acerca do voto de qualidade no âmbito do CARF, e se sua sistemática representa ou não representa uma ofensa à proteção e garantia dos direitos dos contribuintes, é, certamente, o quanto estatuído no art. 112 do Código Tributário Nacional. Dessa forma, salientar-se-á, nas seguintes linhas, o que dispõe o referido artigo, para além ser demonstrado como a doutrina e a jurisprudência interpretam o dispositivo em comento, investigando-se, por fim, se existe no sistema tributário pátrio o aludido *in dubio pro* contribuinte.

O art. 112 do CTN define, entretentes, que a lei do Direito Tributário definidora de infrações, ou, ainda, cominadora de penalidades, deve ser aplicada de forma mais favorável ao sujeito acusado nos casos em que houver dúvida, nos seguintes termos:

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.¹⁸⁴

Dessa forma, como se depreende da leitura do artigo em epígrafe, a interpretação “benigna”¹⁸⁵ abordada no *caput* se aplica aos casos elencados pelos incisos em específico, levando a crer que a expressão “em caso de dúvida quanto” indicaria que as quatro situações escolhidas pelo legislador representariam um *numerus clausus*.

Entretanto, para Ives Gandra da Silva Martins, citado por Marco Favini¹⁸⁶, o art. 112, em verdade, elenca situações exemplificativas, e não taxativas, arrematando que, dessa forma, uma vez havendo dúvida, ainda que a hipótese não esteja discriminada nos incisos I a IV, há

¹⁸⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁸⁵ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 41. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20ConseCon%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* FAVINI, Marco. *Ibidem*, p. 42.

de ser interpretado favoravelmente ao contribuinte, o que denominou de “*benigna amplianda*”.

Acerca das “penalidades”, para Angela Maria da Motta Pacheco, em obra específica sobre as “sanções tributárias e sanções penais tributárias”, prefaciada por Paulo de Barros Carvalho, primeiramente é estabelecida a relação de direito material, de caráter obrigacional, deôntico e obrigatório, e, após, se houver o descumprimento, surge a segunda relação, essa de natureza processual, seguindo o modelo disjuntivo da norma.¹⁸⁷

Outrossim, acerca da interpretação da “lei tributária que define infrações”, entende-se que, no Direito Tributário, assim como a obrigação tributária decorre da lei, as sanções e infrações também decorrem da lei, o que foi chamado por Angela Maria da Motta Pacheco de “sanção na norma primária”¹⁸⁸. Nesse sentido, tem-se o art. 97 do CTN, que define, em seu inciso V, que apenas a lei pode estabelecer a “cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.¹⁸⁹

Sobre o art. 112 do CTN, a maior parte da doutrina o interpreta de forma restritiva, indicando a sua aplicação apenas nas situações de dúvida que versem sobre infrações e penalidades, conquanto a outra parcela minoritária doutrinária entende que, inegavelmente, o dispositivo se aplicaria à própria interpretação dos fatos observados como um todo.

Isso posto, sobre o art. estudado, o qual contém a existência de uma “interpretação benigna” também nas palavras do doutrinador Luciano Amaro, ventila-se a tese minoritária de que, não obstante o artigo em comento refira-se à “interpretação” da “lei” tributária de maneira mais favorável ao acusado, o art. 112 acaba por abarcar, necessariamente e por decorrência lógica, a própria subsunção do fato à norma, de modo geral.¹⁹⁰

Isso porque basta uma simples leitura e apuração dos quatro incisos do artigo estudado para chegar-se à conclusão de que, por corolário lógico, a “interpretação da lei” abrange, teleologicamente, a descrição do fato jurígeno de incidência e sua respectiva sanção, caso haja infração¹⁹¹ e, inevitavelmente, também a subsunção do fato à norma no caso particularizado.

¹⁸⁷ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Max Limonad, 1977, p. 95.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 96.

¹⁸⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 252.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 2. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 276-277.

Desse modo, havendo dúvida quanto à verdade dos fatos, em quaisquer hipóteses, a solução deve ser favorável ao contribuinte, o que chama Luciano Amaro de “valorização dos fatos”, não sendo aplicado o art. 112 meramente e tão somente à investigação do sentido e alcance da legislação.¹⁹²

Outrossim, para Paulo de Barros Carvalho¹⁹³, o art. 112 do CTN ao definir como deve ser a interpretação da lei que define infrações ou comina penalidades, nos casos de dúvida, não poderia ser diferente – isto é, não poderia ser contra e desfavorável ao contribuinte.

O doutrinador aduzido, ao tratar da “interpretação mais favorável ao sujeito passivo”, entende que o art. 112 decorre do próprio princípio da legalidade – ou estrita legalidade -, tendo em vista que define, de modo rigoroso, que toda a incerteza acerca da exata subsunção do fato à norma não pode prejudicar o contribuinte, trazendo uma analogia ao postulado *in dubio pro reo* no Direito Penal¹⁹⁴ – visto nas linhas anteriores do presente trabalho.

Além do mais, Ricardo Lobo Torres¹⁹⁵ aponta que o art. 112 do CTN representa a equidade na interpretação tributária, fazendo uma alusão ao art. 108, inciso IV¹⁹⁶, do mesmo diploma normativo. Por seu turno, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁹⁷, ao tratar do art. 112 em sua doutrina, já o denomina como o próprio “*in dubio pro contribuinte*”, acrescentando que este dispositivo possui redação dotada de caráter juspenalista, inspirada pelo Direito Penal.

Nessa toada, esclarece este último doutrinador que o art. 112 não se aplica somente à fase judicializada, mas, principalmente e primeiramente, se direciona ao contencioso administrativo¹⁹⁸ – exatamente como é o CARF.

Imperioso salientar ainda que o art. 112 do CTN, para Sacha Calmon Navarro Coêlho, consagra a ordem tributária através da justiça e da equidade, estabelecendo, como raciocínio, a necessidade de a apuração do “ilícito” ser objetiva, não cabendo espaço para dúvidas e suposições, em outras palavras:

¹⁹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 252

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 134.

¹⁹⁴ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 155.

¹⁹⁶ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) IV - a equidade. (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2022).

¹⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 491.

¹⁹⁸ *Ibidem, loc.cit.*

Por outro lado, este artigo relativiza a objetividade do ilícito fiscal, que dispensa para a sua caracterização a pesquisa do elemento subjetivo. Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundaria em vantagem para o contribuinte. A decisão há de ser, necessariamente, em seu favor. É interessante perceber como na hora de apenar administrativamente entra-se na consideração do elemento subjetivo do ilícito, bem como das circunstâncias e efeitos do ato ilícito, de modo a fazer penetrar a equidade na consideração do mesmo. O art. 112 não confronta o art. 136. Aqui cuida-se do ilícito, ali do seu julgamento pelos órgãos administrativos e judiciais. Assegurada a ordem tributária pela objetividade do ilícito, abre-se uma oportunidade para que a justiça e a equidade, no momento do julgamento, façam-se presentes e atuantes. Nada mais justo.¹⁹⁹

A par disso, assevera Ives Gandra da Silva Martins²⁰⁰, em estudo sobre a teoria da imposição tributária, que o art. 112 consagra o que chamou de "*benigna amplianda*", acrescentando-se, sobre o inciso I que define a interpretação favorável no caso de dúvida quanto à capitulação do fato, que essa capitulação refere-se tanto à perinorma, quanto à endonorma. Nesse sentido, caso a capitulação legal do fato não evidencie, de forma despida de dúvida e de modo preciso e inexorável, o fato gerador, a hipótese de incidência, ou a necessidade de penalidade, o deslinde a ser dado deve ser benigno ao contribuinte.

Cabe a nota elucidativa sobre a teoria da norma tributária que, como pontua Paulo de Barros Carvalho²⁰¹ em estudo sobre a endonorma e a perinorma, aquela primeira seria o comportamento humano na forma desejada e em respeito ao ordenamento jurídico, e, por seu turno, esta segunda seria a norma de sanção ao descumprimento do estabelecido na primeira, valendo-se dos entendimentos de Carlos Cossio para chegar a essa conclusão.

Por seu turno, ainda sobre o art. 112 do CTN, acrescenta Luís Eduardo Schoueri – em consonância à doutrina majoritária - que este dispositivo, em verdade, significaria uma exceção consagrada pelo sistema tributário pátrio, que define que caso sejam identificadas diversas normas passíveis de serem aplicadas ao caso concreto, deve se aplicar a mais benéfica ao acusado.²⁰²

Outrossim, o doutrinador aponta que, teoricamente, lendo-se o art. 112 do CTN chegar-se-ia à conclusão de que este é de aplicação cinzenta e difícil, sobretudo no que se refere à subjetividade da palavra “dúvida”. Entretanto, o tributarista esclarece que a expressão

¹⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 491.

²⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio Bernardo Ribeiros de Moraes. 2.ed. revista e atual. São Paulo: LTr, 1988, p. 209. Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2018/03/23/1ba3869teoria_da_imposicao_tributaria.pdf. Acesso em: 23 mar. 2022.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002, p. 40-47.

²⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 832.

“dúvida” contida no dispositivo se verificaria, por exemplo, da própria existência da “expressiva opinião da minoria vencida”.²⁰³

Contudo, trazendo um entendimento diverso aos entendimentos já vistos no presente trabalho, entende Luís Eduardo Schoueri que o art. 112 traz tema relacionado somente às infrações. Assim, entende o doutrinador que apenas nesses casos não se aplica o tratamento menos favorável e mais gravoso ao contribuinte, ainda que votado pela estreita maioria.²⁰⁴

Do que se denota da doutrina, este é o entender majoritário – ressalvando-se, no último capítulo, a discordância com essa tese.

No mesmo sentido majoritário, Marciano Seabra de Godoi realiza uma crítica ao art. 112 do Código Tributário Nacional, mencionando a sua aplicação tão somente às normas que estabelecem conteúdo acerca de sanções, penalidades e infrações tributárias:

Quanto ao direito positivo, o ordenamento brasileiro, como de resto o ordenamento da generalidade dos países de nosso entorno cultural, não adota um critério apriorístico e específico para a interpretação do Direito Tributário. O art. 112 do CTN constitui a projeção do princípio penal do *in dubio pro reo* no campo específico do Direito Tributário sancionador, estabelecendo diversas hipóteses em que, em caso de dúvida, ‘a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado’. Repita-se que o dispositivo legal não se aplica à interpretação das normas que tratam dos elementos da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, etc.), mas somente à interpretação das normas que tratam de infrações e sanções tributárias.²⁰⁵

Além disso, existe o posicionamento de que, através da literalidade do art. 112 do CTN, este se aplicaria somente às infrações e penalidades justamente pelo fato de que o dispositivo utiliza essas expressões, ao invés de tributo. Douglas Stelet Ayres Domingues²⁰⁶, nesse sentido, estabelece como raciocínio a própria dicotomia entre tributo e multa, e, como à luz do art. 3º do CTN²⁰⁷ o tributo não constitui sanção de ato ilícito, uma vez que o art. 112 em seu *caput* não tenha abordado “tributo”, restaram segregadas as regras, aplicando-se o dispositivo apenas para as infrações e penalidades.

²⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 832.

²⁰⁴ *Idem*. **Direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 833.

²⁰⁵ GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 183.

²⁰⁶ 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 de Direito Tributário Atual, nº 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 194. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/douglas-stelet.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

²⁰⁷ 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. (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 mar. 2022).

Percebe-se que a doutrina majoritária converge para o entendimento de que o art. 112 do Código Tributário Nacional aplica-se somente às normas que disciplinam infrações. Também nesse sentido entende Regina Helena Costa²⁰⁸, ao lecionar que o campo de incidência deste dispositivo estaria relacionado ao “Direito Tributário Penal”, referindo-se apenas às infrações e sanções, e, então, aplicando-se a lei de forma mais benéfica somente nestes casos de dúvida.

Entretanto, há de se ressaltar, no presente trabalho, a doutrina minoritária – e que entende-se ser a mais coerente no presente estudo, ainda que signifique a menor parcela.

De modo contrário e acompanhando a doutrina minoritária, Hugo de Brito Machado pontua sobre as hipóteses de dúvida, em artigo sobre “a interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional”, que o art. 112 não se refere somente às penalidades e infrações, ou ao alcance da lei, mas, em verdade, ao próprio enquadramento da norma ao caso concreto, isto é, na capitulação e no próprio fato que a concretiza.²⁰⁹

Dessa forma, para o doutrinador, o art. 112 se aplica não apenas no que tange a norma, mas, também, ao fato analisado, seja em relação às suas circunstâncias, origem, efetividade ou extensão dos seus efeitos, restando determinado que o intérprete e o julgador adotem a solução mais favorável ao contribuinte havendo dúvida de modo geral.²¹⁰

Além disso, o art. 142, *caput* e parágrafo único do CTN²¹¹, indicam que a autoridade (de atividade plenamente vinculada) encontra-se limitada a cobrar tributos apenas e somente nas exatas situações em que o sujeito passivo praticou o fato gerador, isto é, os casos nos quais houve a ocorrência da hipótese de incidência no mundo concreto, levando ao raciocínio de que, havendo dúvida, não se deve cobrar o tributo – aplicando-se esse raciocínio não somente às penalidades e infrações, mas à própria cobrança da obrigação tributária principal.

Por fim, entende-se ser mais devida a aplicação do art. 112 não somente às penalidades e infrações tributárias, mas, como abordado por alguns dos doutrinadores trazidos, a aplicação do dispositivo deve ocorrer também quando o sujeito passivo é acusado de descumprir a lei

²⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 164.

²⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 229. São Paulo: RDDT, 2014, p. 43-45.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 45.

²¹¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 mar. 2022).

tributária como um todo²¹², seja pelo não recolhimento, seja pelo não cumprimento de uma obrigação acessória. Dessa forma, passa-se a adentrar a partir de então na interpretação assumida em relação ao art. 112 do Código Tributário Nacional e esmiuçada pela doutrina.

3.2.1 Da interpretação da norma contida no art. 112 do CTN

Como visto, inegável é que também existe uma interpretação restritiva – ou, ainda, literal - do art. 112, com o fito de aplicar-lhe apenas para os casos de penalidades e infrações tributárias. Um exemplo de aplicação dessa interpretação no âmbito do Poder Judiciário é a observância do art. 112 para mitigar multas aplicadas pelo Fisco perante o contribuinte, tal como na Ação Rescisória nº 1316/SP, julgada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal e de relatoria do então Ministro Ilmar Galvão:

Trata-se, entretanto, de dispositivo que recomenda seja interpretado da maneira mais favorável ao contribuinte a lei que define infrações, em caso de dúvida quanto à natureza ou extensão dos efeitos desta, e não a lei que impõe obrigações resultantes de multas fiscais. No presente caso, onde não se controverte a respeito do acerto, ou não, da punição dada ao devedor remisso, mas tão-somente sobre a exigibilidade da multa que lhe foi aplicada, em face da concordata requerida, forçoso é reconhecer que a norma interpretativa do mencionado dispositivo não tem aplicação.²¹³

Contudo, em que pese exista parte da doutrina que pela literalidade do artigo o aplique apenas para “infrações” e “penalidades”, insta investigar quais seriam as demais interpretações possíveis da norma contida no aludido art. 112.

Adotando-se, dessa forma, uma interpretação teleológica²¹⁴, por exemplo, não há razão para ser aplicado o art. 112 do CTN apenas e tão somente às infrações e penalidades. Sob esse prisma, existe o argumento de que, uma vez fosse adotada essa interpretação restritiva, restaria mitigado o próprio intento da norma (*mens legis*) de proteger os direitos fundamentais

²¹² OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade.** Tese de láurea. São Paulo: USP, 2019, p. 56. Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Ávila. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2020/08/Tese-de-La%CC%81urea.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

²¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AR 1316/SP.** Relator: Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. DJ 07 maio 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=369378>. Acesso em: 24 mar. 2022.

²¹⁴ XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte.** Tese. (Doutorado em Direito - Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo, p. 39-40. Orientadora: Profa. Fabiana Del Padre Tomé. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.

do contribuinte, tal como a propriedade, razão pela qual haveria um esvaziamento do sentido do dispositivo.²¹⁵

Nesse sentido, entende-se ser necessário analisar o art. 112 através de uma interpretação teleológica que acaba por ultrapassar a interpretação meramente formal²¹⁶. Com isso, ganha uma maior atenção a própria proteção do que está sendo garantido pela norma, de sorte a concretizar o seu objetivo, não sendo adequado se ater, nesta interpretação teleológica, apenas ao que está no texto, mas, em verdade, também a fatores externos, sempre fincado na premissa de “indicar a direção finalística do comando legislado”, como pondera Paulo de Barros Carvalho.²¹⁷

Por iguais razões, é imperioso ressaltar que deve-se interpretar a norma contida no art. 112 de forma sistemática e à luz da Constituição Federal de 1988 e do sistema jurídico como sendo um sistema uno.²¹⁸

Como destaca Luciano Amaro²¹⁹, logicamente aquele que interpreta a norma deve tomar como ponto de partida a análise do texto da lei literalmente e gramaticalmente, procurando o sentido das palavras utilizadas pelo legislador, mas, para isso, deve o intérprete dar à norma um entendimento lógico e em consonância com todo o sistema normativo: a interpretação sistemática.

Além disso, acrescenta o doutrinador que a lei deve ser interpretada não apenas de modo sistemático em conjunto com as outras normas existentes no ordenamento jurídico, mas, também, analisando-se historicamente e perquirindo-se as finalidades almejadas – as interpretações histórica, e teleológica ou finalística.²²⁰

Outrossim, para José Eduardo Soares de Melo, em estudo sobre as formas de interpretação e integração da legislação tributária, tem-se sobre a interpretação sistemática que esta se atenta para a construção de um sistema jurídico inteiramente em harmonia, dotado de coerência, devendo aquele que o interpreta verificar a norma não de forma apartada, mas dentro do

²¹⁵ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 178-179.

²¹⁶ XAVIER, Bianca Ramos. *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*. Tese (Doutorado em Direito - Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, p. 39. Orientadora: Profa. Fabiana Del Padre Tomé. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 125-126.

²¹⁸ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *Op.cit.*, 2012, p. 179.

²¹⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 238-239.

²²⁰ *Ibidem*, p. 239.

contexto permeado de preceitos²²¹. Assim deve ocorrer quando é interpretado o art. 112 do CTN.

Nesse sentido, enfatiza o doutrinador que “os princípios constituem as balizas, as diretrizes, os superiores comandos normativos que iluminam a compreensão dos textos legais”²²² – razão pela qual entende-se e assume-se a posição, no presente trabalho, de que o art. 112 deve ser analisado à luz de todos os princípios já destacados no início dos capítulos, e da Lei Maior como um todo.

A interpretação sistemática faz com que a análise da norma não ocorra de modo isolado e apartado, mas, sim, de forma a fazer com que o intérprete e o operador do direito analise-a dentro do ordenamento em que está inserida. Somente assim restarão consagrados o modelo de coesão social, a segurança jurídica e a situação ideal no Direito Tributário, sendo certo que todo e qualquer dispositivo infraconstitucional deve deitar raízes na Lei Maior e estar em sintonia com o sistema constitucional.²²³

Edvaldo Brito, por seu turno, aproxima-se desta interpretação, mas a nomeia como “interpretação integrativa”, aduzindo que deve ser buscado o sentido de qualquer norma tributária dentro de um contexto jurídico e sempre fielmente a partir da Constituição, de modo a encontrar a sua validade e a sua justificativa.²²⁴

É por essas razões que, ao ser interpretado o art. 112 do CTN e o *in dubio pro* contribuinte, deve ser buscada a sua racionalidade na Lei Maior. Isso porque, como visto, percebe-se do ordenamento jurídico uma preocupação notória e extremamente fundamentada para haver a proteção constitucional dos direitos do contribuinte, o que denomina Roque Antonio Carrazza²²⁵ como sendo o “estatuto do contribuinte”, relacionado à ideia do Estado democrático de Direito.

Imperioso mencionar, dessa forma, que toda a atuação da Fazenda Pública deve ater-se a tais garantias, a saber:

²²¹ MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 171.

²²² *Ibidem*, p. 174.

²²³ CALIENDO, Paulo. **Interpretação Tributária: in dubio contra sacrificium**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 33, n. 1. Ceará: UFC, 2013, p. 220-225. Disponível em: https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11539/2/INTERPRETACAO_TRIBUTARIA_IN_DUBIO_CONTRA_SACRIFICIUM.pdf. Acesso em: 23 mar. 2022.

²²⁴ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 203.

²²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 479-480.

O “estatuto do contribuinte” exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a ideia de Estado de Direito. As várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública deverão corresponder às garantias dos direitos dos contribuintes. Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesse dos indivíduos. (...) É que a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites que a Carta Suprema traçou (fulminando o poder tributário absoluto do Estado). Este objetivo é alcançado, basicamente, respeitando-se os direitos fundamentais do contribuinte e aquela faixa de liberdade das pessoas, onde a tributação não pode se desenvolver. É nesse sentido que Albert Hensel dizia que “o direito tributário é um direito intervencionista submetido à ordenação do Estado de Direito”.²²⁶

Tal raciocínio é corroborado e adotado também por Paulo Caliendo, ao defender a interpretação sistemática e à luz da Lei Maior como decorrente do próprio Estado Democrático de Direito, ou Estado Constitucional²²⁷, pontuando que as soluções devem ser dadas e as normas devem ser interpretadas através de conexões valorativas.²²⁸

Dessa forma, assume-se no presente trabalho a posição (ainda que minoritária) de que a interpretação da norma contida no art. 112 não deve ser restrita à aplicação favorável nos casos de dúvida apenas em relação às infrações e penalidades. Deve-se olhar cuidadosamente para o art. 112 dentro de um sistema integrado e uno, e que, inclusive, possui diversos princípios que protegem o contribuinte frente à atuação estatal de tributar, de modo geral.

Para Tercio Sampaio Ferraz Júnior²²⁹, a interpretação sistemática é feita de modo estrutural, levando em consideração o sistema tido como uno, recomendando, neste caso, que sempre seja analisado o preceito em observação em harmonia com todas as demais normas do sistema, incluindo, também, os princípios gerais.

Assume-se, também, as ilações do doutrinador Ives Gandra da Silva Martins, que defende com veemência que o art. 112 deve ser analisado de forma conjunta não apenas com a Constituição e com as garantias dos contribuintes nela insculpidas, mas, também, associadamente aos próprios artigos do Código Tributário Nacional que irradiam normas de interpretação da lei tributária.²³⁰

²²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 479-480.

²²⁷ CALIENDO, Paulo. **Interpretação Tributária: in dubio contra sacrificium**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 33, n. 1. Ceará: UFC, 2013, p. 221. Disponível em: https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11539/2/INTERPRETACAO_TRIBUTARIA_IN_DUBIO_CONTRA_SACRIFICIUM.pdf. Acesso em: 23 mar. 2022.

²²⁸ *Ibidem*, p. 207.

²²⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 244-248.

²³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio Bernardo Ribeiros de Moraes. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1988, p. 208-210. Disponível em:

Destarte, nos dizeres do doutrinador²³¹, o art. 112 não se aplica somente às infrações e penalidades, mas há de ser interpretado com base na obrigação tributária como um todo, arrematando que, por exemplo, o próprio inciso I, ao tratar da capitulação do fato, já indicaria que o dispositivo se refere também ao fato gerador do tributo e sua exigência, e não somente sobre as infrações e penalidades. Eis um exemplo de interpretação sistemática e teleológica.

Isso posto, conclui-se que a norma contida no art. 112 do CTN deve ser observada e interpretada conforme a Constituição, de modo sistemático e teleológico também com todo o ordenamento jurídico, protegendo-se os direitos fundamentais dos contribuintes e servindo de parâmetro de orientação e postulado axiológico²³². Assim, adentra-se então no ponto fulcral do presente trabalho, que é a investigação da existência ou não do *in dubio pro* contribuinte, sem prejuízo de, nas próximas linhas, ser abordado como é vislumbrado pela doutrina: se como um princípio, como uma regra, ou como ambos.

3.2.2 Da existência do *in dubio pro* contribuinte no Direito Tributário

Superadas as noções gerais sobre o art. 112 do CTN, bem como as posições majoritária e minoritária acerca da extensão de sua aplicação, para além de abordada a interpretação da norma contida neste dispositivo, assumindo-se a sistemática e teleológica, abordar-se-ão os fundamentos para a existência do aludido *in dubio pro* contribuinte – ponto de extrema relevância para o estudo da sistemática do voto de qualidade.

A importância de se ter analisado previamente o art. 112 do CTN para então ser estudado o *in dubio pro* contribuinte em confronto ao voto de qualidade é que, havendo fundamentação suficiente para priorizar uma solução favorável ao contribuinte nos casos de dúvida, restar-se-á verificada a incompatibilidade do voto de qualidade com o sistema de proteção e garantias ao contribuinte insculpido no ordenamento – o que continuará sendo investigado nos próximos capítulos, sobretudo acerca das recentes Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415.

www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2018/03/23/1ba3869teoria_da_imposicao_tributaria.pdf. Acesso em: 23 mar. 2022.

²³¹ *Ibidem*, *loc.cit.*

²³² VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro* contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 178-181.

Entende a doutrina, acerca do visto art. 112 do CTN, que este, ao definir expressamente que a “dúvida” será interpretada de modo favorável ao acusado – como o contribuinte que sofre uma acusação fiscal –, culminou na transposição do princípio do *in dubio pro reo* ao Direito Tributário, ressalvadas, logicamente, as particularidades e minúcias dessa última área.²³³

Para quem defende a existência do *in dubio pro* contribuinte no Direito Tributário, toma-se como raciocínio a proteção do sujeito mais vulnerabilizado também em outros ramos, tais como o Direito Previdenciário (o *in dubio pro misero*), o Direito Penal (o *in dubio pro reo*), o Direito do Trabalho (proteção do empregado frente ao empregador) e o Direito do Consumidor (proteção do consumidor)²³⁴, todos estes exemplos pautados sob a égide da proteção dos direitos fundamentais dos mais fragilizados em uma relação jurídica.²³⁵

Isso posto, a existência do *in dubio pro* contribuinte decorreria da própria ideia de que o Fisco apenas pode se valer do seu poder de tributar quando houver certeza e clareza de que o sistema tributário assim permitiu, até pelo próprio caráter da tributação, que atinge indiretamente direitos fundamentais como o da propriedade. Dessa forma, sendo considerado o *in dubio pro* contribuinte como uma norma, nos casos de dúvida permanece a não tributação ao invés da tributação²³⁶ - ou, ainda, a não aplicação de uma penalidade.

A presunção favorável ao contribuinte, para Roque Antonio Carrazza, decorre da noção do Estado Constitucional de Direito, que consagra a ideia de que a inocência deve ser preservada até que se prove o contrário, de modo que se a autoridade administrativa tributária relativizar essa premissa e concretizar atos arbitrários e abusivos contra o sujeito passivo da relação tributária, os direitos fundamentais restariam definitivamente violentados.²³⁷

Roque Antonio Carrazza, fazendo um paradigma com Alfredo Augusto Becker, acrescenta:

Todavia, o empenho em extrair, como quer Becker, “do fato conhecido, cuja existência é certa, (...) o fato desconhecido, cuja existência é provável”, não chega

²³³ BRIGAGÃO, Gustavo. **Decisões do Carf em que houver empate devem ser julgadas pró-contribuinte**. Revista Consultor Tributário: 2016, p. 1-2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultortributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>. Acesso em: 24 mar. 2022.

²³⁴ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 39. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 25 mar. 2022.

²³⁵ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 178.

²³⁶ *Ibidem*, p. 177.

²³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 552-553.

ao ponto de justificar a formalização de exigências tributárias com base exclusivamente em suposições do agente fiscal.²³⁸

Dessa forma, não poderia o Estado-tributante pautar sua atuação apenas no interesse de arrecadar, não lhe sendo dado o direito de presumir a ocorrência de fatos em casos de dúvida, apenas no afã de o contribuinte recolher o *quantum* a título de tributo, ou, ainda, de fazer o contribuinte suportar as penalidades impostas²³⁹ – dúvida essa que seria representada, por exemplo, através do empate de votos no julgamento no contencioso administrativo.

Isso posto, entende-se haver, a partir de toda a interpretação exposta, o *in dubio pro* contribuinte no sistema tributário. É o que manifestou e defendeu a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) em nota sobre a extinção do voto de qualidade por meio da Lei nº 13.988/20 – lei essa que será abordada nas próximas linhas do presente trabalho.

Nesta senda, a OAB também se manifestou favoravelmente à tese de que existe, nos casos de empate, a necessidade de ser dirimido o conflito favoravelmente ao contribuinte (*in dubio pro* contribuinte), entendendo-o como um princípio, a saber:

Tal critério, como a realidade demonstrou de forma eloquente, anulava na prática o caráter paritário do CARF – cujos membros são indicados metade pelo Poder Público e metade pela sociedade civil –, sobretudo levando-se e conta que a presidência das suas câmaras é sempre exercida por um representante do Fisco. Por meio da Lei nº 13.988, de 14.04.2020, o Congresso Nacional finalmente eliminou essa inconstitucionalidade, fazendo prevalecer, na hipótese de empate, o princípio *in dubio pro* contribuinte (art. 19-E), adotado no campo tributário por um número crescente de nações desenvolvidas e universalmente consagrado em tema de penalidades (*in dubio pro reo*).²⁴⁰

Além disso, no que concerne à doutrina tributarista, Edmar Oliveira Andrade Filho, citado em pesquisa sobre o “o voto de qualidade no CARF: uma análise à luz dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário”, concorda que o art. 112 do CTN é a própria existência do *in dubio pro* contribuinte no Direito Tributário, mencionando que este dispositivo exara norma sobre a necessidade de interpretação mais favorável ao contribuinte, o que chamou também de interpretação “*in bonam partem*”, assim como a oriunda no *in dubio pro reo*.²⁴¹

²³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 552.

²³⁹ *Ibidem*, p. 554.

²⁴⁰ BRASIL. Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Conselho Federal. **Nota sobre a extinção do voto de qualidade no CARF**. Brasília: Conselho Federal, 2020, p. 1. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/oab-fim-voto-qualidade-carf.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

²⁴¹ FILHO, Edmar Oliveira Andrade *apud* FERREIRA, Bernardo Dantas. **O voto de qualidade no CARF: uma análise à luz dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário**. 2019. Trabalho de conclusão de curso. (Graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, p. 61.

Destaca ainda Fernando Facury Scaff²⁴² que o *in dubio pro* contribuinte surge por uma análise da perspectiva dos direitos fundamentais, defendendo que a única conclusão que se chega quando da busca de uma tributação respeitando-se esses direitos fundamentais é a presunção favorável ao contribuinte. O doutrinador conclui o seu artigo, dessa forma, sintetizando que caso haja empate em um procedimento ou, ainda, uma dúvida da Administração Tributária sobre a conduta do contribuinte, deve ser aplicado o brocardo *in dubio pro* contribuinte.²⁴³

Além disso, imperioso demonstrar como os julgamentos no Poder Judiciário e no âmbito administrativo vêm entendendo o tema em estudo neste trabalho monográfico. Primeiramente, destaca-se que entende o Superior Tribunal de Justiça pela existência do *in dubio pro* contribuinte quando analisado o art. 112 do CTN, como no Recurso Especial nº 254.276/SP, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Na hipótese daquele *decisio*, foi mencionada expressamente a “aplicação da equidade e do princípio da lei tributária *in dubio pro* contribuinte”²⁴⁴, com fulcro nos arts. 108, inciso IV, e art. 112, ambos do CTN.

Outrossim, também existem decisões acolhendo a tese do *in dubio pro* contribuinte nas instâncias inferiores, a despeito do Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105 (julgado já visto, inclusive, no tópico “Da diferença entre voto de qualidade e voto de desempate”), o qual teve decisão proferida em Campinas, no ano de 2016, pelo julgamento favorável ao contribuinte, após verificado o empate na turma respectiva.²⁴⁵

Esse julgamento de suma importância - o Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105 - versou, inevitavelmente, sobre o *in dubio pro* contribuinte. *Pari passu*, o que ocorreu foi a anulação, no Poder Judiciário, de um julgamento administrativo recursal no CARF que utilizou o voto de qualidade. Destarte, a sentença²⁴⁶ proferida em Campinas

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/11270/1/BDFerreira.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

²⁴² SCAFF, Fernando Facury. ***In dubio pro* contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 35.

²⁴³ *Ibidem*, p. 38.

²⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 254.276/SP**. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Panificadora Rainha da Cidade LTDA. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DJ 15 mar. 2007. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000327689&dt_publicacao=28/03/2007. Acesso em: 25 mar. 2022.

²⁴⁵ Marcos de Aguiar Villas-Bôas, amplamente citado no presente trabalho, comenta a decisão ao mencionar que “tal sentença aplicou o *in dubio pro* contribuinte para interpretação de cabimento ou não da exigência tributária, conforme proponha desde 2008 (...)”. (VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Sem aperfeiçoamentos, Carf continuará em dívida com a sociedade brasileira**. Consultor Jurídico: 2016, p. 1. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jun-19/villas-boas-aperfeiçoamentos-carf-continuara-sendo-ineficiente>. Acesso em: 26 mar. 2022).

²⁴⁶ BRASIL. 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas. **Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105**. Relator: Des. Fed. Antônio Cedenho. DJ de 30 maio 2016. Disponível em:

entendeu que o CARF, ao ter verificado o empate, deveria ter julgado favoravelmente ao contribuinte, tendo a decisão judicial por fundamentação o princípio da justiça tributária e da legalidade, acrescentando-se, ainda, que na interpretação da hipótese de incidência, caso não haja a certeza da ocorrência do fato gerador, a norma não incidirá e não surgirá a relação jurídica obrigacional tributária.

Isso posto, entendeu o Relator do julgado (já no Poder Judiciário) que “a dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte”.²⁴⁷

Estes ensaios jurisprudenciais sobre o *in dubio pro* contribuinte também são o cerne do presente trabalho monográfico, razão pela qual cita-se outra decisão judicial, no Mandado de Segurança nº 1005300-81.2016.4.01.3400. Neste *decisio* foi apreciada pela 13ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal situação em que o contribuinte teve o seu processo julgado pela 2ª Turma Ordinária de 4ª Câmara da 1ª Seção, tendo sido utilizado o voto de qualidade, diante do empate administrativo.

Apenas a título elucidativo, tratava o Processo Administrativo Fiscal nº 15540.720415/2011-24 sobre multa aplicada pelo não pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o qual chegou à segunda instância administrativa pela interposição de Recurso Voluntário, julgado pelo Acórdão nº 1402-001.823 e desempatado pelo voto de qualidade proferido pelo Conselheiro Presidente em 24 de setembro de 2014. Vistos, relatados e discutidos aqueles autos, acordaram os membros do Colegiado, através de desempate por voto de qualidade, por negar o provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e manter a exigência de multa isolada.²⁴⁸

Levado o caso ao Poder Judiciário, a Magistrada Edna Márcia Silva Medeiros Ramos discordou da aplicação do voto de qualidade na seara administrativa, acrescentando que este voto deveria ser destinado para situações de empate em que o Presidente do órgão não ainda

<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=201561050130448>. Acesso em: 05 mar. 2022.

²⁴⁷ BRASIL. 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas. **Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105**. Relator: Des. Fed. Antônio Cedenho. DJ de 30 maio 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=201561050130448>. Acesso em: 05 mar. 2022.

²⁴⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 1402-001.823**. Processo nº 15540.720415/2011-24. 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Disponível Recorrente: Soter Sociedade Técnica de Engenharia S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Frederico Augusto Gomes de Alencar. Sessão em 24 set. 2014. em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>. Acesso em: 25 mar. 2022.

tivesse votado, cabendo a este desempatar através de um único voto, sob pena de serem violados os mais basilares princípios democráticos de direito.²⁴⁹

Ato contínuo, também na Justiça Federal do Distrito Federal, especificamente na 20ª Vara Federal, foi abordada a temática da aplicação favorável ao contribuinte. É o que se denota do Mandado de Segurança nº 1009633-76.2016.4.01.3400²⁵⁰, que entendeu que a dúvida que recai sobre o direito aplicável deve ensejar, necessariamente, sentido favorável ao contribuinte, sob pena de violação ao ordenamento jurídico pátrio e à luz do art. 112 do CTN.

Saliente-se, ainda, que alguns outros julgados do Poder Judiciário serão deixados para serem minudenciados ao final do presente trabalho, por estarem mais intimamente relacionados à sistemática do voto de qualidade do que ao *in dubio pro* contribuinte propriamente dito – ainda que o estudo de ambos esteja religiosamente interligado.

Entretanto, de antemão, da análise de toda a doutrina estudada e das jurisprudências destacadas, é perceptível que o *in dubio pro* contribuinte é invocado não como mitigador da importância da tributação para a sociedade, mas, sim, como verdadeiro eixo de limitação da atuação estatal e de seus eventuais excessos, de sorte que reste protegido o sistema constitucional tributário, e de forma que haja uma tributação apenas dentro dos limites do que é permitido constitucionalmente.²⁵¹

Nesse sentido, curiosamente e paradoxalmente, o próprio CARF e também a CSRF já reconheceram, em alguns de seus acórdãos, a interpretação favorável ao contribuinte - ou *in dubio pro* contribuinte -, como na decisão a seguir delineada, o Acórdão nº 01-04.513 de 2003, que consagrou o art. 112 do CTN:

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3 e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

²⁴⁹ BRASIL. 13ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Mandado de Segurança nº 1005300-81.2016.4.01.3400**. Impetrante: Soter Sociedade Técnica de Engenharia S/A. Impetrado: Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Relatora: Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Julgamento em 06 jul. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/voto-qualidade-carf-nao-vale-dois-sim.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022.

²⁵⁰ BRASIL. 20ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Mandado de Segurança nº 1009633-76.2016.4.01.3400**. Impetrante: American Airlines. Impetrado: Conselheiro Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Brasília. Relator: Renato C. Borelli. Julgado em 06 fev. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/carf-voto-qualidade.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2022.

²⁵¹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro contribuinte***. 2009. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, p. 165. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/12324/1/MARCOS%20DE%20AGUIAR%20VILLAS-B%20OAS.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2022.

Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.²⁵²

Não foi esse o único caso em que a própria seara administrativa contenciosa tributária reconheceu a existência e a necessidade de aplicação do *in dubio pro* contribuinte. Assim também ocorreu – inclusive fazendo menção expressa ao *in dubio pro reo* – no Acórdão nº 03-04.393²⁵³, o qual entendeu pela aplicação do art. 112 do CTN no caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (inciso II), negando-se o provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Diante de todas as ponderações feitas acima, abordando-se o *in dubio pro* contribuinte, entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, bem como o art. 112 do CTN e seus fundamentos, passa-se, então, a adentrar se o *in dubio pro* contribuinte é visto como um princípio ou uma regra, ou, ainda, como ambos.

3.2.3 Do *in dubio pro* contribuinte como uma regra e como um princípio

Também é crucial, após vistos o art. 112 do CTN e o *in dubio pro* contribuinte de modo geral, dialogar ambas ideias e extrair como o *in dubio pro contribuinte* é visto pela doutrina: se como uma regra, como um princípio que norteia o Direito Tributário, ou como ambos.

Para Eros Roberto Grau²⁵⁴, os princípios do direito são verdadeiras normas jurídicas, dotados, também, de positivação, acrescentando-se que estes podem ser princípios expressos, positivados no direito posto, ou, ainda, princípios que embora não estejam expressos, estão no direito pressuposto. Assim, pondera Eros Roberto Grau²⁵⁵ que os princípios são encontrados e

²⁵² BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 01-04.513**. Processo nº 10855.001947/94-49. Recurso nº 108 -128.464. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Sujeito Passivo: Soral Veículos LTDA. Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Sessão em 15 abr. 2003. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/108550019479449_4420195.pdf. Acesso em: 27 mar. 2022.

²⁵³ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 03-04.393**. Processo nº 11042.000301/95-43. Recurso nº 302-118955. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes. Interessado: Ponteio Comercial e Impor. de Alimentos LTDA. Relator: Carlos Henrique Klaser Filho. Sala de Sessões, Distrito Federal. Sessão em 17 maio 2005. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/110420003019543_4416006.pdf. Acesso em: 26 mar. 2022.

²⁵⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161-171.

²⁵⁵ *Ibidem*, p. 171.

descobertos no interior do sistema jurídico, não sendo necessário e imprescindível que estejam expressos, desde que caiba ao intérprete induzi-los e perquiri-los, entretanto.

Outrossim, regras, como cediço, são normas descritivas de condutas, mais exclusivas e abrangentes, enquanto princípios possuem natureza mais finalística de concretização e busca do estado ideal das coisas e dos valores, ressalvando-se que os princípios não são os próprios valores, mas, em verdade, estão a eles intimamente relacionados.²⁵⁶

De proêmio, observa-se que a doutrina majoritária²⁵⁷ entende a norma existente no art. 112 e o *in dubio pro* contribuinte como um verdadeiro princípio. Fernando Facury Scaff²⁵⁸, pesquisador do tema, assim o entende, estabelecendo como raciocínio que o processo administrativo fiscal tem caráter eminentemente acusatório, de exorbitante poder dos julgadores que concedem a decisão, e que, por isso, deve ser norteado por este princípio.

Nessa linha de intelecção, Hugo de Brito Machado²⁵⁹ também afirma categoricamente e expressamente ser a interpretação favorável ao contribuinte um princípio, lecionando que havendo dúvida deve ser interpretado de forma benigna ao sujeito passivo, o que seria um desdobramento do princípio do *in dubio pro* reo como no Direito Penal. Contudo, o mesmo doutrinador também reconhece o caráter de regra do art. 112 do CTN em sua obra, posicionando-se, destarte, nos dois sentidos.

Além disso, Marcos de Aguiar Villas-Bôas²⁶⁰, em dissertação de mestrado, concorda com a assertiva de que se está diante de um princípio, salientando que o *in dubio pro* contribuinte almeja alcançar o que chamou de “estado ideal de coisas”, ou seja, a proteção das garantias e preceitos fundamentais do sujeito passivo frente à atuação estatal. Por fim, arremata que esta seria a espécie de norma mais adequada à discussão, tendo em vista que é a de maior abrangência e carga axiológica, ainda que existam posições diversas desta.²⁶¹

²⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78-81.

²⁵⁷ OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade**. Revista Direito Tributário Atual, nº 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 735-736. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Maria-Eugenia-Mariz-de-Oliveira.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

²⁵⁸ SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p.35-38.

²⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 117-118.

²⁶⁰ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 150-157.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 158.

Outra dissertação de mestrado, de autoria de Marco Favini²⁶², também entende ser o aludido preceito do *in dubio pro* contribuinte um princípio constitucional transposto ao Direito Tributário, o que indica que a literatura nascente e a produção recente sobre o tema entendem que a interpretação benéfica no caso de dúvida é uma norma desta espécie.

Para Humberto Ávila, em obra acerca da teoria dos princípios, estes, se descumpridos, geram uma violação extremamente gravosa, pois a violação implica na maculação dos próprios valores fundamentais do ordenamento jurídico pátrio²⁶³, acrescentando o jurista que os princípios guardam os fundamentos que precisam ser sopesados com outros fundamentos, através de conexões axiológicas²⁶⁴. Isso posto, notável é a importância dos princípios para a efetivação dos valores insculpidos na Constituição Federal, sendo certo que há posicionamento na doutrina pelo *in dubio pro* contribuinte como uma norma desta espécie.

Contudo, de modo contrário, um dos argumentos contra a natureza de princípio do *in dubio pro* contribuinte é que o Direito Tributário não possui critérios de interpretação específicos, sendo este ramo como todos os demais do Direito²⁶⁵, ignorando-se, deste modo, a relação que no presente trabalho entende-se sim ser peculiar: marcada pela horizontalidade entre Estado, que detém o poder de tributar, e o contribuinte.

Como visto em alguns julgados já destacados na presente monografia, o Poder Judiciário, por seu turno, entende em diversos acórdãos e sentenças ser o *in dubio pro* contribuinte uma decorrência do art. 112, e, conseqüentemente, dotado de caráter de regra, e não de princípio. É por isso que, como visto no trabalho em comento, parte da doutrina e jurisprudência entendem pelo caráter restritivo do art. 112, ventilando a sua aplicação apenas nos casos de dúvida quanto a infrações e penalidades²⁶⁶ – o que aqui se discorda.

²⁶² FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 49. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 25 abr. 2022.

²⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 129.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 64-67.

²⁶⁵ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 168-171.

²⁶⁶ Nesse sentido, Eduardo Sabbag concorda: “O art. 112 do CTN preconiza a aplicação na seara do Direito Tributário de um preceito tipicamente penal (*in dubio pro reo*), que se pauta na ‘presunção de inocência’. (...) Diante da mínima dúvida sobre as hipóteses citadas no artigo, não se deve aplicar a sanção, ou seria recomendável a coerção mais branda possível. A interpretação mais favorável só deve ser aplicada quando tratar de norma punitiva, devendo ser afastada quando tratar-se de outros tipos de normas.” (SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 604-605).

Outrossim, Edmar Oliveira Andrade Filho também entende que o *in dubio pro* contribuinte, ou, ainda, a interpretação *in bonam partem* caracteriza uma regra²⁶⁷, acrescentando que deve prevalecer sempre que for viável. Para esse entendimento, se houver dúvida na aplicação da lei ao caso posto, interpreta-se de modo favorável ao contribuinte com base no art. 112, em razão da existência de uma regra que, como cediço, é aplicada inteiramente ou é inteiramente afastada.²⁶⁸

Para Humberto Ávila²⁶⁹, as regras possuem “eficácia de trincheira”, ou seja, defende o doutrinador que as regras, ao contrário dos princípios, têm um peso de decisão maior, pois já antevêm uma decisão ao conflito posto, não sendo necessário, por exemplo, uma grande e árdua construção argumentativa do intérprete na busca de alcançar o estado ideal. Assim, para Humberto Ávila²⁷⁰, em outras palavras, as regras também possuem uma função fundamental, sobretudo por trazerem soluções mais previsíveis e eficientes.

Ademais, quanto ao posicionamento de que há uma regra e não um princípio, no próprio CARF há julgados que apontam o entendimento da presunção favorável do art. 112 como sendo uma regra, como no Acórdão nº 9202-001.969 proferido pela 2ª Turma, que negou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, indicando expressamente a aplicação da “regra” do art. 112 frente às circunstâncias duvidosas existentes no caso.²⁷¹

Pari passu, Maria Eugênia Mariz de Oliveira, em estudo ao voto de qualidade e sua inconstitucionalidade e ilegalidade, também entende ser o preceito uma regra, nos seguintes termos:

Tal preceito estabelece uma regra clara, qual seja, de que se decida a favor do contribuinte em caso de dúvida. Ora, tendo sido estabelecido que o empate nos julgamentos do CARF é a materialização dessa dúvida, não há espaço para discricionariedade na aplicação do voto de qualidade, ele deve, necessariamente, ser em favor do contribuinte. Conclui-se, então, que há uma real incompatibilidade entre

²⁶⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade *apud* DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 248-249.

²⁶⁸ Nesse sentido, Dirley da Cunha Jr. aborda a regra sob o espectro de Robert Alexy: “As regras são normas jurídicas que, ou são satisfeitas, ou não são satisfeitas. Isto é, as regras, quando válidas, devem ser sempre satisfeitas, de modo que se deve fazer exatamente aquilo que ela prescreve, nem mais, nem menos, pois elas contêm determinações no âmbito daquilo que é sempre possível, fática ou juridicamente”. (CUNHA JR., Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 8.ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 131).

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 141-148.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 141-148.

²⁷¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 9202-01.969**. Processo nº 10680.013122/2006-10. . 2ª Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Rogério Tadeu Buratti. Relator: Gonçalo Bonet Allage. Sessão em 15 fev. 2012. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10680013122200610_5224072.pdf . Acesso em: 25 abr. 2022.

o voto de qualidade tal como aplicado no âmbito do CARF e o *in dubio pro contribuinte*.²⁷²

Por fim, expostos ambos entendimentos quanto à hermenêutica e interpretação do *in dubio pro contribuinte* no ordenamento jurídico pátrio, assume-se a posição, no presente trabalho, de que este caracteriza eminente princípio implícito e norteador de julgamentos tributários. Também assim interpreta Carlos Maximiliano²⁷³ em obra sobre hermenêutica e aplicação do Direito, em capítulo acerca das leis fiscais, assumindo a posição de que do art. 112 do CTN decorre e é instituído um verdadeiro princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Nesse espeque, o entendimento que se apropria é o de haver justificativa mais do que plausível para a construção do *in dubio pro contribuinte* como uma norma da espécie princípio, ainda que seja necessário um maior ônus argumentativo, no seguinte sentido:

Por não existir, na literalidade do texto constitucional, um dispositivo que determine claramente a máxima proteção ao direito fundamental de propriedade do contribuinte em caso de dúvida, a existência do princípio do *in dubio pro contribuinte* tem sido negada. Esquece-se da interpretação sistemática, assim como da interpretação teleológica. A partir de dispositivos esparsos do texto constitucional, apesar de necessário um maior esforço interpretativo e concretizador, é possível, em nossa opinião, construir o referido princípio.²⁷⁴

Para o autor acima citado²⁷⁵, existe o princípio do *in dubio pro contribuinte* tendo em vista que, a uma, a relação tributária é horizontal e desigual *per se*, figurando como partes o Estado e o contribuinte, e, a duas, qualquer limitação de direito fundamental (como o da propriedade²⁷⁶) exige um ônus argumentativo muito maior, eis que os direitos fundamentais estão na Lei Maior, inclusive, como cláusulas pétreas (vide art. 60, § 4º, inciso IV, CF/88²⁷⁷).

Essa visão acerca da existência de um verdadeiro princípio do *in dubio pro contribuinte* para o Direito Tributário coaduna e dialoga com a já abordada interpretação conforme a

²⁷² OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade. Revista Direito Tributário Atual, nº 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 742-743. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Maria-Eugenia-Mariz-de-Oliveira.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

²⁷³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 21.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 297-301.

²⁷⁴ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 200.

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 199-202.

²⁷⁶ Como visto, para Roque Antonio Carrazza o poder estatal de tributar flexiona o direito de propriedade, ou, ainda, o princípio constitucional que protege a propriedade privada. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 445).

²⁷⁷ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 abr. 2022).

Constituição, e de modo sistemático, tendo em vista que os princípios são normas e diretrizes de todo o sistema, e que orientam a sua aplicação de modo mais axiológico, como visto.

Analisado o *in dubio pro* contribuinte como uma regra, como um princípio, bem como as posições doutrinárias, entendendo-se ser mais adequada aquela que o define como um princípio, adentrar-se-á em uma das nuances mais importantes e específicas sobre o voto de qualidade: a judicialização de sua recente extinção, sobretudo em relação às Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415 hodiernamente em trâmite perante o STF.

4 DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.399, 6.403 E 6.415

Serão reservadas as seguintes linhas para averiguar, de forma mais atualizada e pormenorizada, como vem sendo analisada a sistemática do voto de qualidade no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em específico nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415.

Dessa forma, cabe a nota elucidativa que se optou, no presente trabalho, em primeiramente trazer as noções gerais sobre o processo administrativo fiscal, sobre o voto de qualidade, bem como acerca do art. 112 do CTN e do *in dubio pro contribuinte* para, somente após serem fixadas essas premissas basilares, ser explorado o que há de mais recente e atual em termos de discussão, sobretudo na Corte Maior do país.

Nesse sentido, fazendo um breve apanhado, até abril do ano de 2020, os casos de empate nos julgamentos administrativos envolvendo o CARF eram decididos através do voto de qualidade, voto esse, como amplamente visto, sempre proferido pelo Presidente da Turma da Câmara respectiva²⁷⁸. Como se denota dos capítulos anteriores, muito se questionou – e muito se questiona - se esse “voto de qualidade” se coaduna ou não com o sistema de proteção e garantia dos direitos dos contribuintes, por vezes chamado criticamente de “voto duplo”, como para Fernando Facury Scaff.²⁷⁹

Notou-se também que os contribuintes recorrentes, na maioria esmagadora das vezes, não logravam êxito no provimento de seus recursos ainda que os julgamentos fossem empatados, eis que, historicamente, quando desempatados através do voto de qualidade, o deslinde era dado favoravelmente ao ente estatal da relação jurídico-tributária, representado pelo Fisco²⁸⁰ – ressalvadas, claramente, as raríssimas exceções.

²⁷⁸ 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. (BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20N%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%20processo%20administrativo%20fiscal%20e%20dá%20outras%20providências.&text=Art.,aplicação%20da%20legislação%20tributária%20federal. Acesso em: 27 mar. 2022).

²⁷⁹ SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 34.

²⁸⁰ Nesse sentido, concorda Fábio Martins de Andrade, em seu livro sobre o voto de qualidade: “Devidamente contextualizado o cenário subjacente à pesquisa elaborada, com a existência frequente de violação na paridade em razão da composição sem observância da necessária equiparação, o que levou a um crescente número de resultados alcançados por maioria de votos, verifica-se mesmo assim percentual de esmagadora maioria dos

Contudo, ainda no ano de 2020, o voto de qualidade foi extinto dos processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário, em razão do art. 19-E incluído na Lei nº 10.522/02²⁸¹ através do art. 28 da Lei nº 13.988/20²⁸², sendo determinada expressamente a não aplicação do aludido voto contido no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72²⁸³. Sobre essa extinção e seus pormenores, serão reservadas as linhas da seguinte seção secundária para um maior aprofundamento.

Contudo, fato é que existe hodiernamente no STF grande debate e discussão acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo que extinguiu a utilização do voto de qualidade nas hipóteses especificadas, através das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415.

Sob esse prisma, a discussão se originou do fato de que o artigo responsável pela referida extinção foi oriundo da conversão em lei da Medida Provisória (MPV) nº 899/2019²⁸⁴. Entrementes, a referida MPV tratava sobre temática de transação tributária e extinção de créditos, razão pela qual parcela da comunidade jurídica questiona se houve a prática conhecida como “jabuti” ou “contrabando legislativo”.²⁸⁵

Nessa toada, a prática comumente conhecida como “contrabando legislativo” significa a inserção de um art. supostamente sem relação com a temática da MPV - e, conseqüentemente, sem os requisitos de relevância e urgência²⁸⁶ - quando da conversão desta última em lei, em outras palavras.

votos de qualidade aplicados quase unanimemente em favor dos interesses fazendários.” (DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 83).

²⁸¹ BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 27 mar. 2022.

²⁸² BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 27 mar. 2022.

²⁸³ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20N%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%20processo%20administrativo%20fiscal%20e%20d%20outras%20providências.&text=Art.,aplicação%20da%20legislação%20tributária%20federal. Acesso em: 27 mar. 2022

²⁸⁴ BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 20 mar. 2022.

²⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.012/DF**. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, DJ 01 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274790>. Acesso em: 29 mar. 2022.

²⁸⁶ MINHOTO, Vinicius Marinho. **O contrabando legislativo e a modulação de efeitos na ação direta de inconstitucionalidade 5.127**. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, n. 2, v. 25. São Paulo, 2019, p. 3. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/download/988/834/>. Acesso em: 29 mar. 2022.

Traz-se, dessa forma, apenas a título esclarecedor, os dizeres da Ministra Rosa Weber²⁸⁷ na ADI nº 5.012, a qual debateu, entre os seus pontos, a prática do contrabando legislativo, definindo a Ministra que a prática resta configurada quando se percebe a introdução de matéria legislativa alheia e estranha à Medida Provisória, acrescentando que esse *modus operandi*, no seu entender, não é mera falta de observação do quesito formal: em verdade, caracteriza agir eminentemente antidemocrático.

Retornando para as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que aqui interessam, de nº 6.399, 6.403 e 6.415, provocado o STF, atualmente, no ano de 2022, vem sendo profundamente debatida a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade do art. que extinguiu o voto de qualidade. Analisa-se, assim, a validade ou invalidade material da sistemática desse voto, bem como se sua extinção está ou não está consonante aos ditames formais. Daí porque a sublime relevância deste ponto ao presente tema, sobretudo pela ausência de julgamento definitivo até o presente momento em 2022 – e pela possibilidade de retorno do voto de qualidade ao sistema tributário pátrio, caso as ADIs sejam julgadas procedentes.

Isso posto, antes de adentrar na extinção do voto de qualidade pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/02, e previamente à análise detida dos argumentos contra e a favor ao voto de qualidade, bem como os votos já proferidos pelos Ministros do STF até o ano de 2022, se faz imperioso trazer um contexto geral sobre as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415, vendo-se, desse modo, quem as ajuizou e quais os seus fundamentos.

4.1 DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.399

A primeira Ação Direta de Inconstitucionalidade, epigrafada sob o nº 6.339 e oriunda do Distrito Federal²⁸⁸, foi ajuizada pelo Procurador-Geral da República, incluindo pedido de medida cautelar, contra o art. 28 da Lei nº 13.988/20. No início da petição inicial, o

²⁸⁷ Além disso, assevera a Ministra Rosa Weber, em seu voto, que: “(...) intencionalmente ou não, subtrai do debate público e do ambiente deliberativo próprios ao rito ordinário dos trabalhos legislativos a discussão sobre as normas que irão regular a vida em sociedade. Com efeito, ‘Nas democracias constitucionais contemporâneas apenas as normas postas pelos representantes do povo construídas por meio de um processo específico (...)’.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.012/DF**. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, DJ 01 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274790>. Acesso em: 29 mar. 2022).

²⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399. Número único 0096726-49.2020.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5899306>. Acesso em: 28 mar. 2022.

Procurador faz alusão também ao art. inserido (o art. 19-E) na Lei nº 10.522/02, acrescentando que esta lei “dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências”.²⁸⁹

Ademais, o ponto central arguido nesta petição inicial que culminou na ADI nº 6.399 foi, eminentemente, a inconstitucionalidade formal por vício no processo legislativo, aduzindo o Procurador a prática do “contrabando legislativo” ao mencionar que a matéria do art. problematizado não continha pertinência temática com o texto de origem:

Percebe-se discrepância de conteúdos normativos entre a proposição submetida ao Parlamento pela Presidência da República e a lei aprovada pelo Congresso. Enquanto a MP 899/2020 tratava da negociação extrajudicial de créditos tributários existentes e constituídos, em dívida ativa ou não judicializados, o art. 28 da Lei 13.988/2020 disciplinou aspecto procedimental do julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, ou seja: regra de desempate em julgamento administrativo. O art. 28 da Lei 13.988/2020 é tema estranho ao que justificou a edição da Medida Provisória 899/2019.²⁹⁰

Além disso, essa peça instauradora da ADI nº 6.399 trouxe tópico em defesa da “legitimidade do voto de qualidade no CARF”, acrescentando, ainda, que a sistemática desse voto é opção político-legislativa com feição de procedimento, sendo, nas palavras do Procurador, uma opção legalmente recepcionada pelo ordenamento pátrio.

Por fim, os argumentos para sustentar o pedido cautelar foram que houve a plausibilidade jurídica do pedido - ou *fumus boni juris* - pelos fundamentos suscitados no bojo de toda a peça, ventilando o Procurador que havia o perigo da demora através de argumentos de cunho arrecadatório. Dessa forma, abordou os "potenciais prejuízos à arrecadação" e teses como a prevalência do interesse público sobre o privado, defendendo-se a arrecadação da União, principalmente no contexto dos impactos na economia em decorrência da pandemia do Covid.²⁹¹

4.2 DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.403

²⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399. Número único 0096726-49.2020.1.00.0000.** Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5899306>. Acesso em: 28 mar. 2022.

²⁹⁰ *Ibidem.*

²⁹¹ *Ibidem.*

A segunda ADI, de nº 6.403 e oriunda do Distrito Federal²⁹², foi ajuizada pelo Partido Socialista Brasileiro - PSB, que, ao contrário da ADI anterior que questionava diretamente o art. 28 da Lei nº 13.988/20, foi ajuizada para declarar a inconstitucionalidade do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, introduzido pelo art. 18 da Lei nº 13.988/20. A questão, claramente, é a mesma: a extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF.

Essa segunda ADI, ao contrário da primeira já vista, não rechaçou apenas a inconstitucionalidade formal, mas, também, a inconstitucionalidade material do art. que resultou na extirpação do voto de qualidade dos processos de determinação e exigência do crédito tributário. Dessa forma, na peça vestibular existem parágrafos sobre o “histórico do CARF e sua posição estratégica para a administração tributária federal”, com argumentos sobre a pretensa perda de arrecadação aos cofres da União, estimada pelo Partido em sessenta bilhões de reais, caso o voto de qualidade permaneça extinto.²⁹³

Além disso, a peça inicial desta ADI mencionou que as razões da MPV nº 899/2019 eram sobre transação tributária e melhorias no incremento da arrecadação federal, e que a matéria do art. 19-E, sobre método de julgamento no CARF, contrariamente, não possui nenhuma relevância com o tema central, o que subtrairia o debate público e prejudicaria o rito do devido processo legislativo.²⁹⁴

Outrossim, a petição inicial elaborada pelo Partido menciona um argumento também de cunho econômico - e consequencialista, a nosso ver – ao ventilar que, entre os anos de 2017 a 2020, o voto de qualidade trouxe cento e dez bilhões de reais aos cofres da União, arrematando com o pedido de medida cautelar para suspender liminarmente a eficácia do art. em debate, havendo, para o Partido, perigo da demora no que tange a perda destes bilhões de reais, e o *fumus boni iuris* por toda a argumentação.²⁹⁵

4.3 DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 6.415

²⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.403. Número único 0091197-49.2020.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5900086>. Acesso em: 29 mar. 2022.

²⁹³ *Ibidem*.

²⁹⁴ *Ibidem*.

²⁹⁵ *Ibidem*.

Por fim, a última ADI relevante ao presente trabalho monográfico, de nº 6.415 e proveniente do Distrito Federal, foi ajuizada pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) contra o art. 28 da Lei nº 13.988/20 (assim como na ADI nº 6.399) responsável por inserir o art. 19-E na Lei nº 10.522/02.²⁹⁶

A ANFIP, por seu turno, arguiu a inconstitucionalidade tanto formal quanto material (ao contrário da ADI nº 6.399 ajuizada pelo Procurador-Geral da República, de argumentação apenas pelo descumprimento na formalidade). Para tanto, no aspecto material, atacou as questões da violação à presunção de legitimidade do ato administrativo como corolário do princípio da legalidade a que se sujeita a Administração Pública, e, na formalidade, da edição do art. em debate²⁹⁷. Sobre esse último ponto, entendeu a ANFIP também pela inserção de temática alheia e estranha à centralidade da MPV nº 899/2019 no Congresso Nacional, vício esse que, à luz da inicial, comprometeria o devido processo legislativo e o princípio democrático, violando frontalmente, para a Associação, o art. 62, § 9º, da Carta Magna.

Ponto comum de todas as três Ações Diretas de Inconstitucionalidade, a ANFIP também argumentou pela busca e defesa da arrecadação de bilhões de reais em sua peça vestibular, ao minudenciar que:

A relevância, porém, para desconstituição desse vício legislativo, é notória, até mesmo em função dos valores em litúgio no CARF, cuja solução foi dada através do voto de qualidade do Presidente, no âmbito das Turmas ou da Câmara Superior de Recursos, nos últimos três anos, na ordem de aproximadamente 248 (duzentos e quarenta e oito) bilhões. O mesmo se diga em relação à expectativa dos julgamentos para este ano de 2020 (aproximadamente R\$ 29 bilhões, c.f. informações fornecidas pelo Ministério da Economia, por meio de resposta à solicitação nº 03006.007183/2020-84, na forma da “Lei de Acesso à Informação”, Lei nº 12.527/2011 – doc.11).²⁹⁸

Destarte, um dos pedidos formulados foi a concessão de medida cautelar, aqui com certa peculiaridade, pois o pedido foi pela concessão da cautelar principalmente antes do retorno das atividades do CARF. Assim, a ANFIP sustentou a urgência da medida, pois, naquele momento, em 04 de maio de 2020, seriam instituídas as sessões de julgamento pelo meio virtual no CARF, rogando a Associação, dessa forma, que não fosse aplicada a nova regra imediatamente, acerca da resolução da lide administrativa de modo favorável ao contribuinte.

²⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.415. Número único 0092167-49.2020.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5907820>. Acesso em: 29 mar. 2022.

²⁹⁷ *Ibidem*.

²⁹⁸ *Ibidem*.

Sobre a plausibilidade jurídica do pedido, a ANFIP fez alusão a toda argumentação, que tanto atacou a inconstitucionalidade formal quanto a inconstitucionalidade material do art. que promoveu a extinção do voto de qualidade em 2020.²⁹⁹

Quanto ao pedido liminar nas três ADIs, denota-se que todos não foram acolhidos, em que pese o esforço argumentativo das partes para sustentar a perda arrecadatória da União. Ainda no ano de 2020, o relator dos três processos, o Ministro Marco Aurélio, entendeu pela adoção do rito contido no art. 12 da Lei nº 9.868/99³⁰⁰, mencionando, por exemplo, em decisão monocrática na ADI nº 6.399³⁰¹, que “a racionalidade própria ao Direito direciona no sentido de aguardar-se o julgamento definitivo”. Esse *decisio* foi aplicado em iguais termos nas ADIs nº 6.403 e 6.415.

Por fim, imperioso salientar que, com o ajuizamento das três ADIs, respectivamente em 28 de abril de 2020, 28 de abril de 2020 e 8 de maio de 2020, o Ministro Marco Aurélio, no “Plenário Virtual” de 02 de abril de 2021, determinou que fosse procedida a análise de mérito de todas as três ADIs de modo conjunto e simultâneo, tendo em vista que foram distribuídas, inclusive, por prevenção (ADIs nº 6.403 e 6.415 vinculadas à ADI nº 6.399).³⁰²

4.4 DA EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE PELO ART. 19-E DA LEI Nº 10.522/02

Vistos alguns dos pormenores das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415, como as partes que as ajuizaram, as petições iniciais e algumas das argumentações sobre os aspectos material e formal do art. que extinguiu o voto de qualidade, cumpre esclarecer, antes de adentrar nos

²⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.415. Número único 0092167-49.2020.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5907820>. Acesso em: 29 mar. 2022.

³⁰⁰ Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação. (BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 29 mar. 2022).

³⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399**. Número único 0096726-49.2020.1.00.0000. Decisão monocrática. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: DJ 07 maio 2022. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343031631&ext=.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2022.

³⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Marco Aurélio, p. 1. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 02 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fimvoto.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

votos já proferidos pelos Ministros nas ADIs até o ano de 2022, como se deu essa extinção do voto e qual foi a dinâmica entre o art. 28 da Lei nº 13.988/20 e o art. 19-E da Lei nº 10.522/02.

Como cediço, a Medida Provisória nº 899/2019 editada em 16 de outubro de 2019 - conhecida como “MPV do Contribuinte Legal”³⁰³ -, dispôs sobre transação tributária, almejando fixar parâmetros e condições para que o Fisco e o contribuinte alcançassem uma relação menos longínqua e litigiosa, promovendo um maior diálogo na relação jurídico-tributária através de mecanismos menos burocráticos. Estudiosos do referido instituto da transação tributária assim compreendem essa possibilidade, como se percebe da passagem do seguinte estudo que culminou em dissertação de mestrado, e que também minudenciou as questões atinentes à MPV nº 899/2019 em específico:

Toda a apresentação teve como propósito traçar uma ampla visão, um panorama geral sobre a lei, regras gerais, condições implementadas pela Lei 13.988/2020, objeto da conversão em lei da Medida Provisória 899/2019. A Lei Federal que rege a transação tributária permitiu um passo, ou alguns deles, perante a aproximação das partes litigantes, isto é, Fisco e contribuinte para derrubar barreiras burocráticas e possibilitar formas inovadoras de alcançar a solução da demanda judicial por meio do diálogo, consenso e convergência de interesses. Isso porque, como mencionado, até o ano de 2019, apesar da previsão da transação no artigo 171 do Código Tributário Nacional, eram escassas as tentativas de regulamentação desse instituto, para não dizer nulas. Até que, finalmente, em 2019, foi editada a Medida Provisória 899, como forma de regular a transação e colocar em prática um efetivo sistema de transação tributária, ao menos em nível federal.³⁰⁴

Destarte, a MPV nº 899/2019, quando convertida na Lei nº 13.988/20, resultou na existência do art. 28, dispositivo esse responsável por promover a alteração legislativa que guarda relevância ao voto de qualidade em comentário: “Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E (...)”.³⁰⁵

Esta Lei nº 13.988/20 foi publicada em edição extra do Diário Oficial da União de 14 de abril de 2020³⁰⁶, entrando em vigor nesse dia, assim como dispôs o art. 30, inciso II³⁰⁷ – o que

³⁰³ BRASIL. Congresso Nacional. **Medida Provisória nº 899, de 2019 (Contribuinte Legal)**. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>. Acesso em: 30 mar. 2022.

³⁰⁴ CARDOSO, Yuri Aurelio Nascimento Arantes. **Transação tributária, uma realidade no Brasil**. 2021. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, São Paulo, p. 94. Orientador: Prof. Dr. Ricardo Geraldo Rezende Silveira. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/3229/1/DISSERTA%20c3%87%20c3%83O_%20YURI%20AURELIO%20NASCIMENTO%20ARANTES%20CARDOSO_MESTRADO%20EM%20DIREITO.pdf. Acesso em: 01 abr. 2022.

³⁰⁵ BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 01 abr. 2022.

³⁰⁶ BRASIL. **Diário Oficial da União. Imprensa Nacional. Ano CLVIII. Nº 71-A**. Brasília - DF, terça-feira, 14 de abril de 2020. Seção 1 - Extra. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=14/04/2020&jornal=600&pagina=1>. Acesso em: 01 abr. 2022.

significa que o voto de qualidade era passível de ser utilizado somente até as duas primeiras semanas de abril de 2020. A partir de 14 de abril de 2020, o art. 19-E passou a vigorar. A título elucidativo, o aludido art. 28 determinou que o art. 19-E da Lei nº 10.522/02 passasse a vigorar com a seguinte redação, no sentido de não aplicar o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72:

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.³⁰⁸

Para a tributarista Betina Treiger Gruppenmacher³⁰⁹, essa extinção promovida pelos arts. em comento concretizou o princípio da moralidade, defendendo a professora que, caso haja mais de uma interpretação da lei passível de ser aplicada ao caso concreto, a dúvida deve provocar uma resolução favorável ao contribuinte.

Dessa forma, com o art. 19-E da Lei nº 10.522/02, o voto de qualidade foi extirpado dos processos de determinação e exigência do crédito tributário, nos casos de empate nos julgamentos no âmbito do CARF, sendo determinada, por conseguinte, a aplicação de solução favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária: o contribuinte.

Outro ponto relevante que se repisa no presente trabalho é sobre qual natureza teria o referido dispositivo. Assim, existe posicionamento no sentido de que o art. 19-E tem cunho eminentemente material e interpretativo, inclusive com interpretação retroativa, à luz do art. 106, inciso I, do CTN³¹⁰, tornando-o aplicável aos casos que ainda não tiveram decisões definitivas proferidas. É exatamente o que foi evidenciado em decisão da 18ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais, no processo nº 1024238-49.2020.4.01.3800.

Neste processo, foi proferida decisão, em junho de 2020, pela Juíza Federal substituta em exercício na 18ª Vara Federal de Minas Gerais, mencionando-se expressamente que o dispositivo (art. 19-E) tem caráter interpretativo, sendo certo que sua abrangência alcança as

³⁰⁷ Art. 30. Esta Lei entra em vigor: (...) II - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos. (BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 01 abr. 2022).

³⁰⁸ BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 27 mar. 2022.

³⁰⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Fim do voto de qualidade no Carf é imposição do princípio da moralidade**. Consultor Jurídico: 2020, p. 2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/betina-gruppenmacher-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 01 abr. 2022.

³¹⁰ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. (**Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 abr. 2022).

lides administrativas já existentes antes de sua edição. Esse era o caso concreto deste processo citado, tendo em vista que houve a judicialização de acórdão do CARF proferido em setembro de 2020. Além disso, mencionou a Magistrada que, uma vez tendo sido constatado o empate no julgamento do recurso administrativo, havia a necessidade de o ato ser revisto – já no Poder Judiciário – nos termos do (novo) art. 19-E, para fins de não aplicar o voto de qualidade e manter-se o entendimento a favor do contribuinte (que foi, na esfera administrativa, voto vencido).³¹¹

Contudo, salienta-se que também existe entendimento no Judiciário em sentido contrário, entendendo pela natureza processual do art. 19-E, pela aplicação não retroativa deste e pelos efeitos apenas futuros do dispositivo, como na decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) que apreciou a Apelação nº 5094299-45.2019.4.02.5101. Nesta senda, o Relator Marcus Abraham³¹² ressaltou que a extinção do voto de qualidade não poderia provocar a nulidade de julgamentos já efetivados anteriormente, com base na proibição da retroatividade da lei nova, bem como no princípio *tempus regit actum*.

Semelhante entendimento compartilha o tributarista Sérgio André Rocha³¹³, ao comentar que “não nos parece que, nestas situações, estejamos diante de uma aplicação retroativa do novo artigo 28, mas sim de sua incidência automática aos processos em andamento, como, de regra, é a aplicação das normas processuais no tempo”.

Todos esses questionamentos e posicionamentos apenas refletem o presente cenário de incerteza e de insegurança jurídica³¹⁴ quando se trata do art. 28 da Lei nº 13.988 e, consequentemente, do art. 19-E da Lei nº 10.522/02.

³¹¹ BRASIL. 18ª Vara Federal da SJMG. Seção Judiciária de Minas Gerais. **Processo nº 1024238-49.2020.4.01.3800**. Autor: Banco Inter S.A. Réu: União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Carla Dumont Oliveira de Carvalho. Julgamento em 29 jun. 2020. Disponível em: <https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=c62ce43433c02b6897d6bc7576179703663bd3e486a1545587a85e60b9fb487c83432e63eadc8639f61a88b9f2e82db70f83cdcee1b28474&idProcessoDoc=264353438>. Acesso em: 01 abr. 2022.

³¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação nº 5094299-45.2019.4.02.5101/RJ**. Apelante: Sul América CIA/Nacional de Seguros. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Marcus Abraham. Julgamento em 16 nov. 2020. Disponível em: <https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1212017670/apelacao-ac-986355120174025101-rj-0098635-5120174025101/inteiro-teor-1212017675>. Acesso em: 01 abr. 2022.

³¹³ ROCHA, Sergio André. **Inconstitucionalidade e controvérsias do fim do voto de qualidade**. JOTA: 2020, p. 4. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inconstitucionalidade-e-controversias-do-fim-do-voto-de-qualidade-17042020>. Acesso em: 01 abr. 2022.

³¹⁴ Nesse sentido: “Com todo o respeito às teses opostas, que defendem a mudança trazida pelo artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14/4/2020, a verdade é que este não surgiu como solução a eventuais dificuldades práticas. Antes, agravou e potencializou a insegurança jurídica. Apenas para situar o nosso leitor, o citado dispositivo inseriu o artigo 19-E na Lei nº 10.522, de 19/7/2002, ao instituir novo critério para o desempate de julgamentos ocorridos no âmbito do Carf (...)”. (TORRES, Heleno Torres. **O STF e o voto de qualidade no processo administrativo**

Ademais, com o novo art. 19-E da Lei nº 10.522/02, o Ministério da Economia publicou a Portaria nº 260, que disciplinou o uso do voto de qualidade. A referida Portaria esclareceu, em seu art. 2º, § 1º, que o desempate a favor do contribuinte se aplica aos casos de determinação e exigência do crédito tributário, como já visto, elucidando também que é englobada a exigência, seja por auto de infração, seja por fiscalização³¹⁵. Essa Portaria nº 260 entende que o art. 19-E tem natureza de norma processual, aplicando-se exclusivamente aos julgamentos ocorridos nas sessões de 14 de abril de 2020 em diante, consoante art. 3º, inciso I, alínea 'a' – no mesmo sentido defendido por Sérgio André Rocha e evidenciado no julgamento do TRF2 suso comentado (Apelação nº 5094299-45.2019.4.02.5101).

Ainda que o art. que extinguiu o voto de qualidade possua presunção de constitucionalidade, sobretudo pela ausência de julgamento definitivo das três ADIs, fato é que a comunidade jurídica ainda vem tentando construir e entender as suas próprias teses acerca da temática, sabendo-se que o aludido voto poderá retornar a ser utilizado, caso haja a procedência das ADIs, ou poderá ser definitivamente extirpado, caso haja a improcedência destas.

Como pontua o tributarista Hugo de Brito Machado Segundo³¹⁶ em artigo de sua autoria, a alteração legislativa que provocou o fim do voto de qualidade poderia, no máximo, gerar discussões políticas ao redor de uma possível reformulação do processo administrativo, argumentando o doutrinador, dessa forma, pela inexistência de necessidade de debate sobre a inconstitucionalidade material do art. 28 da Lei nº 13.988/20, e, por conseguinte, do art. 19-E da Lei nº 10.522/02.

Por outro lado, para Sergio André Rocha, a Lei nº 13.988/20, publicada em abril de 2020, deve ser criticada e questionada, sendo, para ele, resultado da falta de crítica. Para o docente, esta lei é despida de caráter de solução, acrescentando ainda que este diploma normativo foi

fiscal. Consultor Jurídico: 2021, p. 1. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-31/consultor-tributario-stf-voto-qualidade-processo-administrativo-fiscal>. Acesso em: 01 abr. 2022).

³¹⁵ Art. 2º O resultado do julgamento, constatado empate na votação, após colhidos os votos nos termos do art. 58 da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, será proclamado com o voto de qualidade do presidente de turma, na forma do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. § 1º O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento. (BRASIL. **Portaria nº 260, de 01 de julho de 2020**. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-260-de-1-de-julho-de-2020-264913627?utm_source=JOTA+Full+List&utm_campaign=a3f1b04fc6-EMAIL_CAMPAIGN_2019_02_15_01_04_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_5e71fd639b-a3f1b04fc6-380311005. Acesso em: 01 abr. 2022).

³¹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf**. Consultor Jurídico: 2020, p. 1. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 01 abr. 2022.

fruto de um lobby no Poder Legislativo, e que, além de ser exagerado, traz consequências incertas e inesperadas.³¹⁷

Todos esses questionamentos e posicionamentos, claramente, possuem elevada importância. Assim, um dos pontos mais nevrálgicos no presente trabalho é, certamente, delinear quais são os argumentos em defesa e contra o voto de qualidade, assim como entender como estão sendo proferidos os votos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal nas ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415 até o ano de 2022. Tão somente assim será possível evidenciar e traçar quais serão os possíveis contornos sobre a manutenção do fim do voto de qualidade, ou, ainda, o retorno de sua aplicação no âmbito do CARF.

4.4.1 Dos argumentos em defesa do voto de qualidade

Para que se compreenda como se posiciona a comunidade jurídica que defende o voto de qualidade, bem como a parte dos estudiosos, especialistas, advogados, professores, juristas e tributaristas que rechaçam o aludido voto, será necessário explorar tanto a doutrina quanto o posicionamento do Poder Judiciário, em especial o da Suprema Corte nas ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415. Em resumo, serão evidenciados, através das mais diversas fontes, quais os argumentos para cada entendimento e para cada “lado da moeda”.

Inicialmente, há quem defenda indiretamente o voto de qualidade, é dizer, há quem entenda pela inconstitucionalidade formal do art. que culminou na sua extinção. Veja-se.

Quanto aos julgamentos das ADIs nº 6.399, nº 6.403 e nº 6.415, cumpre esclarecer que o voto do Ministro Marco Aurélio, de certa peculiaridade quando comparado aos demais, aparecerá tanto nos argumentos “contra o voto de qualidade”, quanto nos argumentos “em defesa do voto de qualidade”. Isso porque, não obstante o Ministro tenha defendido a constitucionalidade material do art. que extinguiu a aplicação do voto de qualidade – o que se verá no próximo tópico -, o Ministro também entendeu pela inconstitucionalidade formal do art. 28 da Lei nº 13.988/20 que fez o art. 19-E da Lei nº 10.522/02 vigorar com aquela redação, nos seguintes termos:

Compete ao Supremo, intérprete final da Constituição, examinar a validade, sob os ângulos formal e material, do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, por

³¹⁷ ROCHA, Sergio André. **Inconstitucionalidade e controvérsias do fim do voto de qualidade**. JOTA: 2020, p. 4. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inconstitucionalidade-e-controversias-do-fim-do-voto-de-qualidade-17042020>. Acesso em: 01 abr. 2022.

meio do qual inserido o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002 (...). Não há conexão da matéria com o texto original. O cenário é de molde a reconhecer a crise legislativa há tempos existente na frágil democracia brasileira, marcada pela opção por atalhos à margem da Constituição Federal – o que, na quadra vivenciada, tem se mostrado regra, e não exceção (...). Julgo procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade formal do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, por meio do qual inserido o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002.³¹⁸

Dessa forma, de um modo ou de outro o Ministro Marco Aurélio entende ser devido o retorno da aplicabilidade do voto de qualidade no âmbito do CARF, ao menos pelo aspecto formal de como foi extinto o seu uso. Dessa forma, explanou o Ministro que o objeto único e central da MPV nº 899/2019 era a transação extrajudicial entre o Fisco Federal e os contribuintes, modalidade específica de extinção do crédito tributário, em que pese o art. que extinguiu o voto de qualidade tratasse de regra de julgamento no processo administrativo tributário.³¹⁹

Dentre os críticos da presunção favorável ao contribuinte - como no caso de haver um empate entre os votos – está Marciano Seabra de Godoi. Para o doutrinador, a defesa do “na dúvida, em favor do contribuinte” não se compatibiliza com a própria noção de Estado Fiscal³²⁰, defendendo, desse modo, que os argumentos favoráveis a esta tese, no geral, estão usualmente e sutilmente fincados em premissas de que o tributo seria como uma ofensa arbitrária ao patrimônio dos cidadãos.³²¹

Destarte, para o doutrinador, saber se o tributo é devido ou não é devido meramente "depende do que dispõe a legislação, que deve ser corretamente interpretada"³²², não existindo, para Marciano Seabra de Godoi, nem a necessidade de ser estabelecido que será resolvido em favor do contribuinte, nem o contrário.

Outro robusto argumento de quem defende o voto de qualidade ou a desnecessidade de uma presunção favorável ao contribuinte no CARF é a possibilidade de o contribuinte, mesmo que vencido nesta esfera, judicializar a contenda (art. 5º, XXXV, Constituição Federal de 1988) – o que não é, de outro modo, facultado quando a Fazenda sai perdedora. Isso posto, o Fisco não tem o condão de tentar reverter a decisão administrativa que lhe foi desfavorável no Poder

³¹⁸ BRASIL. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Marco Aurélio, p. 1-12. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 02 abr. 2021. DJ de 06 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fimvoto.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

³¹⁹ *Ibidem*, p. 5.

³²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 184-186.

³²¹ GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 195-197.

³²² *Ibidem*, p. 199.

Judiciário, por interpretação do art. 5º, XXXVI³²³, da CF/88, uma vez que as decisões irrecorríveis e favoráveis ao contribuinte, em processo administrativo de matéria fiscal, geram direito adquirido³²⁴ e extinguem o crédito tributário (consoante art. 156, inciso IX, CTN).

Destarte, na visão de quem sai em defesa do voto de qualidade, uma vez o contribuinte tendo essa opção de rediscussão judiciária, enquanto a Fazenda não possui, a atribuição do voto de qualidade na pessoa do Conselheiro representante do Fisco no processo administrativo restaria justificada e, além disso, significaria um equilíbrio entre ambos³²⁵. Assim, uma vez sopesada a relação, “conclui-se que, no seu sentido técnico, o critério de desempate centrado no voto de qualidade, ainda que na prerrogativa do representante da Fazenda, não merece as críticas recebidas”.³²⁶

Pari passu, há também o argumento de que o voto de qualidade é uma mera opção legislativa sobre critério de desempate em processo administrativo fiscal (como fez a Lei nº 11.941/09), e que, uma vez estando o voto previsto em lei oriunda de um processo legislativo no Poder Legislativo, sendo constitucional e estando em vigor, deve ser necessariamente aplicado, em consonância ao princípio da legalidade (ou da reserva legal) do art. 5º, inciso I, e art. 150, inciso II, da CF/88³²⁷. Faz-se a ressalva, no presente trabalho, que o princípio da legalidade também pode ser utilizado como argumento contra o voto de qualidade, o que se verá no tópico seguinte.

Além disso, forte e robusto argumento em defesa do voto de qualidade é a inexistência de parcialidade dos votos proferidos pelo Conselheiro Presidente (representante da Fazenda Nacional) necessariamente em favor da manutenção da exação, do tributo ou da penalidade aplicável. Esse argumento, entretanto, entende e defende a inexistência de vinculação a

³²³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 mar. 2022).

³²⁴ Hugo de Brito Machado Segundo acrescenta sobre essa tônica: “Quanto ao processo administrativo, uma vez concluído de modo favorável aos interesses do administrado, com o insucesso da Administração, tem-se que foi a própria Administração que, no exercício do autocontrole, corrigiu uma ilegalidade por ela própria praticada, fazendo ‘voluntariamente’ com que desaparecesse o conflito. Não se trata, portanto, de exceção à inafastabilidade do controle jurisdicional, mas sim de hipótese na qual a parte litigante reconhece o seu equívoco e põe termo à disputa”. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 49).

³²⁵ FERREIRA, Antonio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Thomson Reuters, 2013, p. 2-3. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=289978&key=VjdNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTNVGN3TmPVeU5UQT1JNA==. Acesso em: 02 abr. 2022.

³²⁶ *Ibidem*, p. 1.

³²⁷ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 161-163.

favor da Fazenda Nacional do Presidente que profere o voto de qualidade – argumento o qual também, no próximo tópico, receberá algumas críticas.

Nesse espeque, tratando especificamente da inexistência de parcialidade na aplicação do voto de qualidade, os especialistas em Direito Tributário, e também Procuradores, Marco Aurélio Zortea Marques e Moisés de Sousa Carvalho³²⁸, em conjunto, traçaram ponderações sobre os dados amplamente divulgados sobre o CARF - como o de que 96% das matérias julgadas pelo voto de qualidade tiveram resultado favorável à Fazenda (dado já mencionado no presente trabalho, ao tratar “da análise da utilização do voto de qualidade no âmbito do CARF”).

Acrescentaram ambos especialistas que por trás de toda a discussão do voto de qualidade, tem-se, implicitamente, a premissa de que os Conselheiros são parciais, ainda que não se diga isso expressamente³²⁹. Contudo, os dois Procuradores discordam veementemente desse posicionamento, aclarando, em defesa do voto de qualidade, que os Conselheiros representantes da Fazenda não representam os interesses das instituições a que estão vinculados, não sendo o mero fato de haver uma “indicação” funcional suficiente para que se chegue à conclusão de que, com isso, sempre votariam em prol dos interesses fazendários.³³⁰

Outro argumento facilmente perceptível quando estudada a fundamentação para a defesa do voto de qualidade é a presunção de veracidade e legitimidade do ato administrativo. Esse foi um dos argumentos da ANFIP na petição inicial que culminou na ADI nº 6.415, ao trazer o art. 37, *caput*, da Lei Maior. A referida construção argumentativa se finca na premissa que o CARF é um órgão de revisão dos próprios atos administrativos emanados pelo "Estado", com base na autotutela, não sendo, destarte, dotado de caráter verdadeiramente jurisdicional. Assim, o CARF apenas revê o "lançamento tributário", e esse lançamento é um ato que goza dos atributos da Administração Tributária, dentre eles a presunção de legitimidade.

Não sobre o voto de qualidade, mas sobre a natureza do lançamento tributário, leciona José Souto Maior Borges³³¹ que o papel do Fisco é apenas o de investigar se ocorreu o fato jurígeno previsto em lei, e, uma vez tendo ocorrido no mundo dos fatos, em outras palavras,

³²⁸ MARQUES, Marco Aurélio Zortea; CARVALHO, Moisés de Sousa. **Reflexões sobre o voto de qualidade no CARF**. JOTA, 2017, p. 2. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017>. Acesso em: 02 abr. 2022.

³²⁹ *Ibidem, loc.cit.*

³³⁰ Acrescenta-se, ainda, que: “Por último, a fim de derrubar qualquer argumentação no sentido de que os integrantes do CARF são parciais, ressaltamos que, de acordo com o próprio relatório que levantou as decisões do CARF, há tanto decisões unânimes para cada lado, como decisões com voto de qualidade a favor dos contribuintes. Isso posto, apenas pela existência dessas decisões, não há que se falar que os conselheiros estão vinculados a quaisquer interesses”. (*Ibidem*, p. 4).

³³¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 1981, p. 122.

surge a relação tributária e conseqüentemente o papel da Autoridade Tributária, qual seja o da aplicação da lei de ofício.

Dessa forma, o ato concretizado pela Autoridade Tributária, *per si*, seria oficial, acrescentando José Souto Maior Borges³³² que a atuação do Fisco é imparcial, perquirindo-se a verdade material, ao estatuir, dessa forma, que a imparcialidade decorre “porque a sua atuação está desvinculada dos interesses que se controvertem no processo, sem consideração a interesses parciais de qualquer ordem”. Isso posto, se vale dessa assertiva quem defende o voto de qualidade através do aspecto da presunção de legitimidade, veracidade, oficialidade e imparcialidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido defende a AGU ao mencionar que “o voto de qualidade que possibilita a própria existência de um órgão de julgamento administrativo paritário, cujas decisões se revestem da presunção de legitimidade tipicamente atribuída aos atos administrativos”.³³³

Por seu turno, há, pela defesa do voto de qualidade, a argumentação de que empate não necessariamente significa dúvida. Nesse diapasão, a mera divisão semelhante entre os votos (por exemplo, quatro votos a quatro), significaria mero “dado objetivo”³³⁴, que não se confunde com a “dúvida” contida no art. 112 do CTN, uma vez que, se a divisão exata entre o número dos votos significasse incerteza, o julgamento nunca seria concluído³³⁵. Essa também foi a posição do Partido Socialista Brasileiro³³⁶ na ADI nº 6.403, ao ventilar que o empate não é dúvida, mas, em verdade, mera não formação de maioria no julgamento, a ser finda e resolvida pelo Presidente que detém o voto de qualidade.

Também defende o voto de qualidade pelo argumento de que o empate não significa dúvida a ensejar a aplicação do art. 112 do CTN a Advocacia-Geral da União (AGU), como fez em manifestação na ADI nº 5.731 em agosto de 2017. Esta ADI, de relatoria do Ministro Gilmar

³³² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 1981, p. 122.

³³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Manifestação da Advocacia-Geral da União. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 05 abr. 2022.

³³⁴ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 164-166.

³³⁵ MARQUES, Marco Aurélio Zortea; CARVALHO, Moisés de Sousa. **Reflexões sobre o voto de qualidade no CARF**. JOTA, 2017, p. 5-6. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017>. Acesso em: 02 abr. 2022.

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.403. Número único 0091197-49.2020.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5900086>. Acesso em: 03 abr. 2022.

Mendes, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), também teve como objeto o questionamento do voto de qualidade, com a peculiaridade de que o CFOAB requereu, em seus pedidos³³⁷, a inconstitucionalidade da expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade” do art. 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72.

Cabe a nota elucidativa que a referida ADI não foi tão explorada no presente trabalho pela perda superveniente de objeto, conforme decisão monocrática proferida em abril de 2020³³⁸, e arquivamento dos autos³³⁹, em razão da publicação da Lei nº 13.988/20 no Diário Oficial Extra de 14 de abril de 2020.

Contudo, cumpre mencionar, como um dos argumentos a favor do voto de qualidade, o posicionamento exarado pela AGU na referida Ação, que também sustentou que o empate é mera constatação objetiva, não significando dúvida³⁴⁰. O raciocínio, partilhado também na manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), entende que o empate é apenas um resultado direto da quantidade par de julgadores, sendo autoexplicativo de que o que se tem é empate, e não dúvida – e, por conseguinte, não havendo dúvida, não se interpreta favoravelmente ao contribuinte.

Por fim, tem-se os dois últimos argumentos em defesa do voto de qualidade, que muito se aproximam: a “prevalência da competência tributária”³⁴¹ e a importância da arrecadação para os cofres da União.

³³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 05 abr. 2022.

³³⁸ “Assim, tendo em vista o exaurimento da eficácia das normas impugnadas, constato o prejuízo da presente ação. Ante o exposto, julgo prejudicada, pela perda superveniente de seu objeto, a presente ação direta de inconstitucionalidade (art. 21, IX, do RISTF).” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Decisão monocrática. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 22 abr. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 05 abr. 2022).

³³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Petição do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB de 20 de abril de 2020. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 05 abr. 2022.

³⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Manifestação da Advocacia-Geral da União. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 05 abr. 2022.

³⁴¹ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 167.

Primeiramente, sobre a necessidade de prevalecer a competência tributária - que muito se assemelha ao argumento de Marciano Seabra de Godoi sobre a preponderância do Estado-fiscal numa crítica à visão libertarista do tributo, vista no início desse tópico – tem-se a ideia de que financiar o Estado adquire importância máxima e superior aos interesses diversos da tributação, pelo fato de que a tributação também – e principalmente - garante direitos como liberdade e segurança.³⁴²

Para Filipe Silvestre Lacerda Bastos, em estudo acerca do *in dubio pro* contribuinte e as competências tributárias, percebe-se, como argumento a favor do voto de qualidade, que a competência tributária deveria prevalecer nesse entendimento, uma vez que o tributo já vem legitimado pela própria Carta Magna. Veja-se, com mais vagar:

O tributo vem legitimado pela Constituição de 1988, não sendo compatível com a qualificação de excepcional nem com a perspectiva de vulneração de direitos fundamentais. As limitações postas pela Constituição servem para balizar a tributação, impedindo que adquira caráter excessivo. Destaca-se que a vedação à tributação confiscatória impede a atividade econômica e escapa da noção da característica do tributo. Pelo argumento a contrário, confirma que a tributação normal e regular é admitida pela Constituição, não sendo vista como violação a direito fundamento. A visão de Estado opressor é inadequada, sobretudo se considerado que não existe uma única categoria de contribuinte, podendo haver interesses diversos em face da tributação (...). Os direitos de propriedade, de liberdade, de segurança não levam a concluir que deva prevalecer o interesse do contribuinte. O *in dubio pro* contribuinte parece não ser o caminho (...). Dessa forma, uma postura *a priori* em favor do contribuinte não encontra suporte nas normas constitucionais (nem infraconstitucionais, diga-se), não se concordando com a existência do *in dubio pro* contribuinte.³⁴³

Por via de consequência do argumento da prevalência da competência, da tributação de todo o modo e da própria noção de fiscalidade³⁴⁴, uma vez regular e admitida pelo Estado, vê-se também, como argumento defensivo do voto de qualidade, a importância – e imposição quase que suprema e celestial – da arrecadação ao máximo de valores aos cofres públicos da União. É bem verdade que, curiosamente, dentre as diversas peculiaridades, um principal ponto se mostrou equivalente em todas as petições iniciais das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415: a questão arrecadatória.

³⁴² DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 167.

³⁴³ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda *apud* DE ANDRADE, Fábio Martins. *Ibidem*, p. 167-168.

³⁴⁴ Sobre as funções fiscais, acrescenta Luís Eduardo Schoueri: “Com efeito, o cumprimento das funções fiscais é, primeiro, objeto da análise do orçamento público: por meio daquela peça se apurarão os recursos financeiros destinados e reservados para cada uma das finalidades governamentais. O tributo, na função arrecadadora, tem uma relação mediata com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado. Caberá ao jurista, neste ponto, investigar se os recursos orçamentários são arrecadados e aplicados na forma da lei.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 44).

Nesse sentido, um argumento muito visto na defesa do voto de qualidade é que, uma vez este voto sendo definitivamente extinto, tamanho seria o prejuízo aos cofres federais, como na ADI nº 6.403, que o Partido Socialista Brasileiro, ao rebater o fim do voto de qualidade, sustentou o alijamento do valor de aproximadamente sessenta bilhões de reais.³⁴⁵

Não sobre o voto de qualidade, mas sobre a arrecadação, Geraldo Ataliba, em sua obra “hipótese de incidência tributária”, faz uma crítica sobre o tributo como instrumento para abastecer os cofres públicos a todo e a qualquer custo. Nesse sentido, indica o doutrinador que, por vezes, o direito é utilizado meramente como meio para o intuito e para o desígnio “de abastecer o estado de dinheiro”.³⁴⁶

Fato é que a arrecadação tributária é importante e essencial para o Estado Democrático de Direito, mesmo porque garante a liberdade dos indivíduos e concretiza os fins de toda a coletividade e governos³⁴⁷, através desta entrega de recursos dos contribuintes aos cofres do Fisco. Porém, para que se compreenda se, quanto ao voto de qualidade nos casos de dúvida nos julgamentos administrativos, deve-se favorecer a arrecadação ou a presunção favorável ao contribuinte, imperioso faz-se analisar também, de modo dialético e retórico, os argumentos contrários aos suso destrinchados, e, conseqüentemente, contra a sistemática do voto de qualidade e em defesa do seu fim definitivo.

4.4.2 Dos argumentos contra o voto de qualidade

Acerca das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415, não obstante o Ministro Marco Aurélio tenha entendido pela inconstitucionalidade formal do art. que extinguiu o voto de qualidade, o Ministro também se posicionou contra o voto de qualidade em sua materialidade. Para o Ministro, com a redação do art. 19-E e com a extinção do voto de qualidade não foi criado um “benefício” em favor do contribuinte, cujo chamou de “parte mais fraca da relação, que oferece resistência contra o Estado todo-poderoso”. Em verdade, apenas foi estabelecido o

³⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.403. Número único 0091197-49.2020.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5900086>. Acesso em: 06 abr. 2022.

³⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2021, p. 29.

³⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19.

óbvio: ausente a formação de maioria do colegiado, não se pode confirmar o lançamento do tributo.³⁴⁸

Além disso, o Ministro rechaçou o argumento a favor do voto de qualidade pela presunção de legitimidade – visto no tópico anterior. Nesta senda, para o Ministro Marco Aurélio não é adequado ter como premissa inabalável que todo ato administrativo sempre será legítimo e revestido de legalidade, apenas pela supremacia do interesse público sobre o privado, tendo em vista que podem existir atuações desproporcionais.

Por fim, sobre a questão arrecadatória, ponderou o Ministro que o PAF de determinação e exigência do crédito deve ter apenas como foco secundário o interesse arrecadatório, devendo-se atentar, muito antes disso, ao princípio da igualdade e solução favorável ao contribuinte se empate houver, em consonância às regras constitucionais do sistema tributário pátrio, à luz do "sistema de direitos e garantias fundamentais" e com base no princípio da proporcionalidade.³⁴⁹

Outrossim, o Ministro Luís Roberto Barroso também proferiu voto nas três ADIs contra o voto de qualidade, e pela constitucionalidade (tanto formal quanto material) do art. que extinguiu a sua utilização. Para o Ministro³⁵⁰, o art. 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72 atribui um “voto duplo” ao representante da Fazenda, mencionando que o voto de qualidade ofende o devido processo legal e a igualdade, e que a sua extinção, portanto, não é incompatível com a Constituição.

De modo claro, o Ministro elucidou e fez uma metáfora em suas razões, esclarecendo que, havendo voto de qualidade, frustra-se a paridade do CARF, pois não seria como haver quatro representantes do Fisco e quatro do contribuinte, mas, sim, quatro representantes do contribuinte e cinco representantes do Fisco, já que um deles teria o condão de votar duas vezes (um voto ordinário e um de “desempate”).³⁵¹

³⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Marco Aurélio, p. 7-9. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 02 abr. 2021. DJ de 06 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fim-voto.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 8-12.

³⁵⁰ Outrossim, acrescentou o Ministro que: “Além disso, a extinção do voto de qualidade não afronta a soberania do Estado em relação ao indivíduo, a supremacia do interesse público sobre o privado ou a presunção de legitimidade do ato administrativo. Tampouco transmuda o órgão julgador público em um órgão julgador ‘privado’, ocasionando a renúncia de receitas tributárias”.

³⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 9-15. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 18 jun. 2021 a 25 jun. 2021. DJ de 28 jun. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5899306>. Acesso em: 06 abr. 2022.

Por fim, o Ministro Luís Roberto Barroso se manifesta em oposição ao voto de qualidade, pelo entendimento de que o seu fim foi constitucional, eis que, havendo empate, a solução deve ser favorável ao contribuinte, pelos seguintes fundamentos:

O voto de qualidade produzia distorção no processo administrativo tributário, por, aparentemente, desequilibrar a relação entre o Fisco e o contribuinte. A resolução do empate sempre em favor de quem sofre a exação, a seu turno, embora também dê ensejo a questionamentos dessa ordem, pode ser justificada a partir de um amplo sistema constitucional de proteção de direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo contra eventuais excessos cometidos pelo Estado. É preciso recordar que o lançamento de ofício (CTN, art. 149) – que, na maioria dos casos, dá início ao contencioso fiscal – é um ato administrativo que torna a obrigação tributária exigível antes mesmo de o sujeito passivo ter se defendido. Não por outra razão o sujeito passivo já é notificado para pagar o tributo lançado ou, caso discorde, para impugnar a cobrança.³⁵²

Após os votos dos Ministros Marco Aurélio e Luís Roberto Barroso no ano de 2021, foram proferidos na sequência, em sessão transmitida virtualmente no dia 24 de março de 2022, os votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e da Ministra Cármen Lúcia, todos estes também contra o voto de qualidade, isto é, pela constitucionalidade tanto formal quanto material do art. que o extinguiu no ano de 2020.

Para o Ministro Alexandre de Moraes não prospera o argumento arrecadatário de que sem o voto de qualidade haveria renúncia fiscal, por este ser despido de lógica e por ser mero “exercício de futurologia”, tendo em vista que cada caso levado à esfera administrativa tem peculiaridades, não sendo possível antevê-las. Além disso, sustentou oralmente o Ministro que, ainda que não haja uma previsão acerca da necessidade de o voto ser proferido favoravelmente ou contra o contribuinte ou a Fazenda, fato é que o que existe na Constituição – de suma importância em matéria tributária – é uma série de garantias em face de eventuais abusos, arbitrariedades e distorções do Poder Estatal, utilizando a expressão de como se fosse um “*bill of rights*” do Direito Tributário. Por fim, em conclusão, para o Ministro, se há um sistema mais protetivo ao contribuinte, a lógica deve ser a do desempate em favor deste, eis que não formada a maioria.³⁵³

Outrossim, o Ministro Edson Fachin também se posicionou contra o voto de qualidade, explicitando que a opção legislativa de pôr fim ao uso dessa sistemática de desempate é

³⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 17. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 18 jun. 2021 a 25 jun. 2021. DJ de 28 jun. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5899306>. Acesso em: 06 abr. 2022.

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Alexandre de Moares. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=JOSUnAPOHA8>. Acesso em: 06 abr. 2022.

legítima, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte e pondo fim ao litígio sem a possibilidade de a Fazenda levar a questão ao Poder Judiciário, de modo a evitar a macrolitigiosidade em matéria tributária já existente nos Tribunais.³⁵⁴

Ato contínuo, a Ministra Cármen Lúcia, acompanhando os demais Ministros, aduziu que o fim do voto de qualidade foi escolha legislativa de tornar o resultado, havendo empate nos julgamentos do CARF, “pró contribuinte”, reconhecendo a constitucionalidade tanto formal quanto material do art. 19-E da Lei nº 10.522/02 e art. 28 da Lei nº 13.988/20.³⁵⁵

Por fim, o último voto proferido até o presente momento foi o do Ministro Ricardo Lewandowski. Ao votar, o Ministro entendeu pela constitucionalidade do fim do voto de qualidade, trazendo as ilações do professor Fernando Facury Scaff em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário – artigo este também já citado no presente trabalho. Nessa toada, o raciocínio trazido pelo Ministro contra o voto de qualidade, de modo sólido, foi que, havendo empate nos julgamentos, significa que a Administração Tributária não comprovou a necessidade de julgar contra o contribuinte.³⁵⁶

Apenas a título elucidativo, as ADIs ainda não se encontram definitivamente julgadas, tendo em vista o pedido de vista pelo Ministro Nunes Marques. Destarte, o placar encontra-se com cinco votos pela improcedência das ADIs e um voto pela procedência, o que aparenta indicar que o voto de qualidade não retornará a ser utilizado, ressalvando-se, claramente, a probabilidade ainda que remota de, por ventura, os outros cinco votos trazerem novos contornos à temática.

Sobre os argumentos contra o voto de qualidade, ilustra-se também a passagem de Fernando Facury Scaff de que, havendo o empate, “considera-se que a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria à sua validação. Ou seja, *in dubio pro contribuinte*”.³⁵⁷

³⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Edson Fachin. Relator. Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=JOSUnAP0HA8>. Acesso em: 06 abr. 2022.

³⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto da Min. Cármen Lúcia. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=JOSUnAP0HA8>. Acesso em: 06 abr. 2022.

³⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Ricardo Lewandowski. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 24 mar. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=JOSUnAP0HA8>. Acesso em: 06 abr. 2022.

³⁵⁷ SCAFF, Fernando Facury. ***In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários***. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 38.

Também argumenta contra o voto de qualidade Hugo de Brito Machado Segundo³⁵⁸, ao estatuir que havendo incerteza, indefinição e dúvida, não pode ser procedente a cobrança do Fisco em face do sujeito passivo, não devendo ser exigida a entrega de uma parte do patrimônio do contribuinte diante da exação tributária, eis que, para que isso ocorra, deve haver certeza e razoabilidade quanto à cobrança do tributo ou da imposição da penalidade.

Por fim, acerca dos demais argumentos favoráveis ao fim do uso do voto de qualidade no âmbito do CARF, estes continuarão sendo explorados no próximo capítulo conclusivo, eis que os fundamentos se assemelham com a própria conclusão alcançada no presente trabalho monográfico, qual seja a da notória ofensa do voto de qualidade a todo o sistema de proteção dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

³⁵⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf**. Consultor Jurídico: 2020, p. 6. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

5 DA OFENSA DO VOTO DE QUALIDADE À PROTEÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Diante de tudo o que foi pormenorizado nos capítulos anteriores, o voto de qualidade no âmbito do CARF, a nosso ver, representa flagrante ofensa à proteção dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, sendo certo que o presente tema ganha relevância especial, tendo em vista a existência de debate atual no STF acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. que o extinguiu.

Assim, em conclusão, após perpassados os argumentos contra e a favor do voto de qualidade na doutrina e na jurisprudência, restarão demonstrados os fundamentos e posicionamentos argumentativos assumidos no presente trabalho, os quais reiteram a necessidade de extirpação definitiva da utilização dessa sistemática de desempate na votação dos julgamentos em sede do referido Conselho.

Como visto, o voto de qualidade, extinto no ano de 2020, mas em discussão hodierna, é sempre detido pelo Presidente da Turma da Câmara respectiva de julgamento do CARF. Contudo, por consectário legal, o Presidente é sempre um Conselheiro representante da Fazenda Nacional³⁵⁹, por força do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 54 do RICARF³⁶⁰, Conselheiro esse o qual, após votar ordinariamente entre os oito votos, votará mais uma vez para desempatar. Com efeito, entende-se ser a referida sistemática de desempate antiquada e desprovida de razoabilidade.

Sob esse prisma, o posicionamento assumido neste trabalho monográfico, pela ofensa do voto de qualidade à proteção dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, se dividirá em dois fundamentos maiores. São eles, primeiramente, o elenco de violações perpetradas aos princípios existentes no ordenamento jurídico pátrio, sejam eles de cunho procedimental,

³⁵⁹ Nesse sentido, pontua Fernando Facury Scaff que a regra existente é um problema: "Como regra, a Presidência de todos os órgãos julgadores do Carf compete aos conselheiros representantes da Fazenda Nacional. O problema ocorre quando se verifica a norma do art. 54 (Ricarf), em especial sua parte final. (...) Registre-se que a norma legal menciona apenas o voto de qualidade e a norma regimental menciona ambos, ou seja, 'além do voto ordinário, o de qualidade'". (SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 27).

³⁶⁰ Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade. (BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 20 abr. 2022).

sejam eles gerais, sejam eles tributários, e, *a posteriori*, evidenciar-se-á a falta de compatibilização do referido voto ao art. 112 do CTN e ao *in dubio pro* contribuinte.

5.1 DA VIOLAÇÃO POR PARTE DO VOTO DE QUALIDADE AOS PRINCÍPIOS PROCEDIMENTAIS E DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrar ao elenco de violações perpetradas por parte do voto de qualidade aos princípios incidentes no processo administrativo fiscal – os quais serão divididos em princípios procedimentais e tributários, apenas para fins de sistematização -, retome-se, de modo breve, a destacada e necessária observância de tais garantias também na seara administrativa.

Há de se convir que todas as garantias insculpidas na Constituição precisam ser cumpridas e observadas também pela Autoridade Tributária, de modo a conformar a atuação do poder estatal de tributar com vistas à realização do interesse público³⁶¹. Entende-se, dessa forma, que não somente as normas, mas também os princípios devem ser fielmente protegidos no processo administrativo, seara de grande relevância à esfera tributária, sobretudo por constituir modo de controle da atuação fiscal para que esta se dê nos limites permitidos.³⁶²

Nessa toada, para Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁶³, os princípios, sejam eles constitucionais, sejam eles mais específicos e tributários, são a representação da proteção das garantias e dos direitos fundamentais dos contribuintes, denominando-os de verdadeiras cláusulas constitucionais, de *status* pétreas, por força do art. 60, § 4º, da Lei Maior.

Fato é que, como visto, o processo administrativo caracteriza eminente garantia constitucional do contribuinte, possibilitando à Administração Tributária que reveja, melhore e exerça o autocontrole de sua própria atuação, reduzindo-se, por via de consequência, a macrolitigiosidade tributária hodiernamente existente nos tribunais do Poder Judiciário.

Assim, sob o influxo dessas ideias, defende-se no presente trabalho a necessidade de observância dos princípios constitucionais, procedimentais e tributários em todo o rito de

³⁶¹ GENARO, Leandro Lopes. **Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, nº 38. São Paulo: IBDT, 2017, p. 58-60. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/do-voto-de-qualidade-pelo-representante-da-fazenda-nacional-no-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em: 20 abr. 2022.

³⁶² *Ibidem*, p. 53-55.

³⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 130-131.

juízo administrativo no âmbito do CARF. Isso posto, urge maior relevância e importância esses princípios no processo administrativo, haja vista que o contribuinte, quando recebe uma Notificação Fiscal de Lançamento ou um Auto de Infração, possui trinta dias para pagar ou recorrer, e, caso nada faça, terá o seu crédito tributário inscrito em dívida ativa, podendo vir a ser citado em uma Execução Fiscal.

Nesse sentido, se faz imperioso assumir, na presente conclusão, o posicionamento de que o processo fiscal em âmbito administrativo tributário é claro objeto do Estado Democrático de Direito, como pontua Ian Fernandes de Castilhos em artigo sobre o fim do voto de qualidade:

Nesta perspectiva, o processo administrativo é elemento essencial de racionalidade do exercício do poder de tributar e não pode ser pensado fora da esfera do princípio da fundamentação, essencial para uma democracia deliberativa. Tal afirmativa pode se desenvolver da seguinte forma: o Processo Administrativo Tributário deve levar à última instância a ideia da *no taxation without representation*, uma vez que, além de haver constituição democrática da legislação tributária – vista de uma perspectiva meramente ideal –, também é possível haver participação do cidadão na construção real do tributo – também de uma perspectiva ideal, ou seja: se em um contexto de tributação sob a égide de um constitucionalismo democrático, espera-se do legislador que, ao estabelecer fatos impositivos, considere as expectativas normativas da sociedade e os princípios materiais limitadores (capacidade contributiva, isonomia, vedação ao confisco etc.), também se faz necessário pensar o Processo Administrativo Fiscal como momento oportuno para a cocriação da norma jurídica.³⁶⁴

Entende-se, assim, valer-se das ilações de Ricardo Lobo Torres sobre a necessidade de o processo administrativo fiscal observar religiosamente todas as garantias constitucionais atribuídas também aos processos judiciais³⁶⁵. Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal igualmente entende pela premência de a Autoridade Tributária ater-se ao respeito dos direitos e das garantias dos contribuintes, seja quanto aos seus órgãos - como é o CARF -, seja no que tange o seu direito de fiscalizar.

É o caso, apenas a título exemplificativo, do HC 82.788/RJ, de relatoria do Ministro Celso de Melo, cuja ementa estabeleceu, expressamente e de forma crítica, que “a administração tributária, por isso mesmo, embora quando muito, não pode tudo”. Assim, no fundamentado voto, percebe-se que o STF vem reiterando há muito tempo que não são absolutos aqueles poderes dos órgãos da Administração Tributária, tendo em vista que o poder estatal deve

³⁶⁴ CASTILHOS, Ian Fernandes de. **O fim do voto de qualidade e o problema da deliberação racional**. Revista Direito Tributário Atual, n. 47. São Paulo: IBDT, 2021, p. 286. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/o-fim-do-voto-de-qualidade-e-o-problema-da-deliberacao-racional/#:~:text=A%20delibera%C3%A7%C3%A3o%20racional%20fortalece%20a,administrativo%20democr%C3%A1tico%20que%20%C3%A9%20defendido>. Acesso em: 21 abr. 2022.

³⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 331-334.

observar todo o congregado de direitos e garantias fundamentais que os contribuintes fazem jus, incluindo os “postulados consagrados pela Constituição da República”.³⁶⁶

Com efeito, não é outro o entendimento ventilado no presente trabalho a não ser pela necessidade de serem observados os princípios sacramentados pelo ordenamento jurídico pátrio, os quais conferem uma maior proteção às garantias e direitos dos contribuintes, sob pena de haver despautério e arbitrariedade, seja no poder de tributar, seja em julgamentos que apreciam de forma contenciosa esse exercício da atividade estatal.

Contudo, em que pese reste mais do que remansoso que o processo administrativo tributário está atrelado a todas as garantias constitucionais, observa-se que, em verdade, a aplicação do voto de qualidade no âmbito do CARF, proferido por um Conselheiro representante da Fazenda que já havia exercido o seu direito de voto, está em sentido diametralmente oposto à preservação das referidas garantias e preceitos valorativos.

Nesse diapasão, abordar-se-á a notória e flagrante violação do voto de qualidade aos princípios tributários como a legalidade, a igualdade e a isonomia, e, também, aos princípios procedimentais específicos, tais como a segurança jurídica, o devido processo legal, a verdade material, a razoabilidade e a proporcionalidade, a imparcialidade, a colegialidade e a motivação, todos esses de suma importância ao contencioso administrativo tributário.

5.1.1 Da violação do voto de qualidade à legalidade, à isonomia e à igualdade

Escolhe-se destacar, dentre os princípios do Direito Tributário, apenas três: o princípio da legalidade, o princípio da isonomia e o princípio da igualdade. Entende-se que os demais não guardam tamanha relevância ao estudo do voto de qualidade.

Não há, com efeito, como analisar se o voto de qualidade representa ou não uma ofensa a toda a sistemática de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes sem perpassar pelo princípio da legalidade em seu espectro tributário, chamado por Luís Eduardo Schoueri de “princípio da tipicidade cerrada”.³⁶⁷

³⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 82.788/RJ**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, Segunda Turma, 12 abr. 2005. DJ 02 jun. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79150>. Acesso em: 22 abr. 2022.

³⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 324-326.

O substrato para o referido princípio encontra-se insculpido tanto no art. 5º, inciso II, quanto no art. 150, inciso I, ambos da Lei Maior. Deste modo, o princípio da legalidade define que toda a atuação fiscal apenas e tão somente pode ocorrer com base no quanto previsto em lei, preceito corolário do Estado Democrático de Direito, no intuito de proteger os sujeitos passivos de eventuais arbitrariedades e excessos cometidos pelo Fisco.³⁶⁸

Também se encontra a necessidade de observância da legalidade no art. 37 da Carta Magna, ao definir que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte (...)”.³⁶⁹

Isso posto, entende-se que, se houver dúvida no julgamento administrativo do CARF, representada pela divisão exata dos votos entre quatro e quatro, e não houver a resolução favorável ao contribuinte, ou, ainda, houver o desempate pelo voto de qualidade por um Conselheiro representante do Fisco que já votou, estar-se-ia diante de flagrante violação ao princípio da legalidade.

Isso porque, se há dúvida e não há formação de maioria, não há como ser formalizado e mantido o lançamento, ou ser mantida a aplicação da penalidade, pois não se teria a concretização do convencimento de forma inequívoca e despida de incerteza de que o contribuinte, por exemplo, concretizou o fato gerador previsto em lei – justamente pelo princípio da legalidade e pela máxima de que apenas pode ser cobrado aquilo que estiver previsto em lei, que irá estipular a “regra-matriz de incidência”.³⁷⁰

Nessa mesma linha de inteligência, para Maria Eugênia Mariz de Oliveira “somente pode formalizar o lançamento quando restar verificado, acima de qualquer dúvida, que a conduta adotada pelo contribuinte adequa-se perfeitamente à hipótese legal”³⁷¹, razão pela qual concorda-se aqui que o voto de qualidade ofende o princípio da legalidade.

³⁶⁸ GENARO, Leandro Lopes. **Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, nº 38. São Paulo: IBDT, 2017, p. 59. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/do-voto-de-qualidade-pelo-representante-da-fazenda-nacional-no-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em: 20 abr. 2022.

³⁶⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

³⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 189.

³⁷¹ OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade**. Revista Direito Tributário Atual, nº 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 755. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Maria-Eugenia-Mariz-de-Oliveira.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

Destarte, no deslinde, por exemplo, de um caso que virou objeto de apreciação pela seara administrativa do CARF, deve o julgador, a nosso ver, agir religiosamente dentro da legalidade, e uma vez não formada a maioria e havendo empate, a resolução mais favorável ao contribuinte é medida que se impõe.

É exatamente nesse sentido que entende a tributarista Betina Treiger Grupenmacher³⁷², ao defender a extinção do voto de qualidade pelo raciocínio de que, uma vez que haja dúvida sobre se a autuação fiscal ou o lançamento foram fielmente adstritos à lei, e havendo mais de uma possível solução a ser dada ao caso, diante da incerteza constatada evidenciada pelo empate, o julgamento deve se dar em favor do contribuinte.

A professora, por fim, ventila que se o PAF é uma confirmação e uma apreciação da atividade estatal, e sabendo-se que o princípio da legalidade obriga o Estado a exigir apenas tributos dispostos em lei, o voto de qualidade é indevido.³⁷³

Cite-se, nesse sentido, Alberto Xavier³⁷⁴, que ao lecionar sobre o princípio da legalidade apontou que uma de suas funções é retirar a subjetividade da aplicação da lei no Direito Tributário, fazendo decorrer também a proibição da discricionariedade, seja no âmbito judicial, seja no âmbito administrativo. A nosso ver, caso haja empate no âmbito do CARF e não se resolva de modo favorável ao contribuinte, diante da ausência de formação de maioria, há manutenção da exação por mera suposição subjetiva – o que não é devido.

Sob o primado da legalidade, não há como negar que o CARF, ao reapreciar os atos do Fisco, deve ser abalizado por este princípio, cujo qual, para Aurélio Pitanga Seixas Filho citado na tese de doutorado de Bianca Ramos Xavier³⁷⁵, é um dos princípios que devem ser cumpridos em toda a atividade da administração fiscal - inclusive no reexame de um lançamento tributário, na apreciação de uma impugnação e também de um recurso voluntário.

Além ao princípio da legalidade, a referida sistemática de desempate também viola a isonomia e a igualdade. Como visto no início da presente monografia, a isonomia encontra-se

³⁷² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Fim do voto de qualidade no Carf é imposição do princípio da moralidade**. Consultor Jurídico: 2020, p. 3. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/betina-grupenmacher-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 01 abr. 2022.

³⁷³ *Ibidem, loc.cit.*

³⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 38.

³⁷⁵ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas *apud* XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Tese (Doutorado em Direito - Direito Tributário - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, p. 53. Orientadora: Profa. Fabiana Del Padre Tomé. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2022.

insculpida no art. 5º, *caput*, e art. 150, inciso II, da Lei Maior, princípio este de suma importância para o Direito Tributário, sobretudo por definir que deve haver a igualdade de todos perante a lei. Nessa vereda, para Luciano Amaro³⁷⁶ a isonomia deve ser observada não somente na edição da lei, mas também pelo aplicador do direito, sendo vedado a ambos realizar discriminações e favoritismos.

A nosso ver, o voto de qualidade viola a isonomia por não conceder tratamento igualitário entre o Fisco e o contribuinte, representado, no caso, pelos oito Conselheiros que compõem o julgamento. Há de se convir que, caso o voto de qualidade retorne a ser utilizado, se, por exemplo, forem julgadas procedentes as ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415, haverá afronta ao princípio da isonomia, eis que os quatro conselheiros representantes dos contribuintes votam apenas uma vez, conquanto o Presidente da Turma, representante do Fisco, votará ordinariamente e deterá o voto de “desempate”. Não se deve desequilibrar a balança da justiça, nesse sentido.

Isso posto, se faz mandatório repisar que a isonomia se aplica não apenas quando relacionados diversos contribuintes entre si, mas também nas relações entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária:

No âmbito do processo administrativo fiscal, o princípio da isonomia tem, contudo, outro viés, não se limitando a concretizar tratamento igualitário entre cidadãos administrados. Assegura, ainda, a igualdade de tratamento entre os próprios envolvidos na relação administrativa processual, ou seja, entre a Administração e os particulares, tanto quanto possível, não olvidando o regime jurídico próprio que rege dita relação.³⁷⁷

Assim, o voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional não é compatível ao princípio da isonomia, pois não necessariamente assegura uma decisão pautada em critérios objetivos no processo administrativo fiscal, ofendendo, conseqüentemente, o estado ideal perquirido, eis que a isonomia visa o julgamento do contribuinte sem posições subjetivas.³⁷⁸

Concorda-se também com o posicionamento de Fernando Facury Scaff³⁷⁹, ao defender que o “voto duplo” cria uma figura com maior peso na votação, uma espécie de “superjulgador”, violando-se o princípio da isonomia, e, decorrente disso, violando-se também a paridade.

³⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 161-163.

³⁷⁷ AKEL, Michelle Heloise. **Lançamento tributário e processo administrativo fiscal: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro**. 2007, p. 158. Dissertação. (Curso de Mestrado em Direito de Estado) – Universidade Federal do Paraná - UFPR, Paraná. Orientadora: Profa. Betina Treiger Gruppenmacher. Disponível em: www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp037618.pdf. Acesso em: 23 abr. 2022.

³⁷⁸ *Ibidem, loc.cit.*

³⁷⁹ SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 34.

Conseqüentemente, há violação ao princípio da igualdade no processo administrativo fiscal se utilizado o voto de qualidade. Sob as ilações de Celso Antônio Bandeira de Mello³⁸⁰, a igualdade, em sua dimensão principiológica, impossibilita que o sistema jurídico possua desbalanços e desequilíbrios arbitrários, fortuitos e injustificados. Contudo, quanto ao voto de qualidade, resta mais do que claro que a igualdade não é preservada, haja vista que não há peso igual atribuído entre os julgadores conselheiros, pelo fato de que o cômputo duplo do voto sempre é do Presidente representante do Fisco, em prejuízo ao valor dos votos dos demais pares que, por decorrência lógica, possuem uma força menor.³⁸¹

Por fim, com a violação da isonomia e da igualdade no processo administrativo fiscal, resta prejudicada também a própria paridade, como se verá doravante, tendo em vista que, ao ser atribuído o voto de qualidade ao representante da Fazenda, se coloca ainda mais em vulnerabilidade³⁸² o sujeito que na relação jurídico-tributária é o “polo mais fragilizado”³⁸³ diante da atuação estatal: o contribuinte.

Isso posto, finaliza-se o elenco de violações do voto de qualidade aos princípios da isonomia, da igualdade e da legalidade no Direito Tributário assumindo-se o que leciona Alberto Xavier³⁸⁴, em outras palavras: não é possível, havendo incerteza (aqui representada pelo empate), a Administração Tributária manter o lançamento, uma vez que, havendo qualquer dúvida acerca da aplicação da lei tributária, impõe-se a salvaguarda do patrimônio dos contribuintes em detrimento de outras razões “que conduzem ao seu sacrifício”.

5.1.2 Da violação do voto de qualidade aos princípios procedimentais

³⁸⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 18

³⁸¹ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 194-196.

³⁸² Nesse sentido: “Todavia, ‘o paradigma da igualdade não é apenas desprezado como invertido’, tendo em vista a manutenção de diversos privilégios para a salvaguarda do crédito tributário, que prejudica ainda mais a vulnerabilidade do Contribuinte, como, por exemplo, a ausência de paridade em sessões de julgamento, a impossibilidade de apreciação de questões constitucionais e o voto de qualidade sempre pelo representante da Fazenda Nacional.” (GENARO, Leandro Lopes. **Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, nº 38. São Paulo: IBDT, 2017, p. 65. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/do-voto-de-qualidade-pelo-representante-da-fazenda-nacional-no-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em: 20 abr. 2022).

³⁸³ Para o Ministro Marco Aurélio, o contribuinte é “o sujeito passivo da obrigação tributária, parte mais fraca da relação, que oferece resistência contra o Estado todo-poderoso.”

³⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo administrativo tributário**. Forense: Rio de Janeiro, 1998, p. 146-148.

O voto de qualidade, a nosso ver, viola também uma série de princípios destacados no início do presente trabalho monográfico, de cunho mais procedimental, tais como a segurança jurídica, o devido processo legal, a verdade material, a razoabilidade e a proporcionalidade, a imparcialidade, a colegialidade e a motivação.

Esclarece-se, desde já, que o ponto nevrálgico ao presente trabalho não é a idoneidade ou inidoneidade dos conselheiros do CARF, não sendo colocada a moralidade em dúvida. Também não se relativiza a importância histórica e compromisso social do referido Conselho, não sendo o presente trabalho uma crítica ao órgão em si. O que se conclui, em verdade, é que a centralização do voto duplo na figura do representante da Fazenda que já proferiu um voto anteriormente acaba por violar o equilíbrio no julgamento, ou, como pontua Fernando Facury Scaff, a necessária equidistância.³⁸⁵

Primeiramente, acerca da segurança jurídica³⁸⁶, como visto nos capítulos anteriores, há ainda uma maior importância deste preceito e uma necessidade de maior intensidade³⁸⁷ quando se está diante deste ramo do Direito que, por si, é verticalizado: a relação jurídica é entre o Estado, que detém o poder de tributar, e o contribuinte que compulsoriamente paga o tributo, consoante dicção do art. 3º do Código Tributário Nacional.³⁸⁸

O CARF, em especial, possui como um de seus objetivos expressamente declarados a colaboração para a concretização da segurança jurídica na seara tributária, buscando assegurar a legalidade dos atos administrativos, a proteção do desenvolvimento do Brasil e a ordem econômica, como se denota do documento público emitido pelo próprio Conselho em comemoração aos seus 85 anos em 2010.³⁸⁹

³⁸⁵ SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 29.

³⁸⁶ A segurança jurídica está disposta como princípio no art. 2º da Lei nº 9.784/99, vinculando toda a Administração Pública, vide: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” (BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 20 abr. 2022).

³⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

³⁸⁸ 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. (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2022).

³⁸⁹ MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, p. 116-127. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2022.

Sucedem que, a nosso entender, a atribuição de voto duplo ao representante da Fazenda, em verdade, viola a segurança jurídica no processo administrativo fiscal. Entende-se, na presente pesquisa, que o voto de qualidade causa insegurança jurídica ao contribuinte ao interpor um recurso hierárquico direcionado ao CARF, por exemplo, tendo em vista que se sabe que, se houver empate no julgamento, o Conselheiro do Fisco proferirá o voto de qualidade.

Não se trata de uma vinculação necessária aos interesses fazendários, mas, como visto, os números demonstram que, salvo raríssimas exceções, o desempate é utilizado para manter a cobrança ou a penalidade, como abordado no início do presente trabalho. A nosso entender, a violação à segurança jurídica ocorre não apenas no momento da utilização do voto, mas, sim e principalmente, por sua mera estipulação no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 e art. 54 do Regimento Interno do CARF.

Para Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica é um sobreprincípio³⁹⁰ que concretiza não apenas valores, mas também é responsável por resguardar outros princípios, e, uma vez não havendo o respeito ao referido sobreprincípio, prejudicam-se as demais diretrizes de todo o sistema.

Por conseguinte, a nosso ver, o voto de qualidade viola também a garantia do devido processo legal, o qual obsta – ou deveria obstar - a perpetração de excessos, arbitrariedades e disparidades no processo administrativo fiscal, impondo a observâncias das garantias inculpidas na Constituição aos contribuintes. Assume-se, aqui, o posicionamento de que a atribuição de um voto dúplice para desempatar, pela figura do representante do Fisco, acaba por mitigar o devido processo legal e impactar no próprio sistema de decisão colegiada e formação paritária do aludido órgão³⁹¹. O referido entendimento, inclusive, dialoga com a violação também vista aos princípios da igualdade, da legalidade e da isonomia anteriormente abordados.

Mesmo raciocínio estabeleceu o Ministro Luís Roberto Barroso ao analisar o voto duplo no âmbito do CADE, ao argumentar que atribuir dois votos a uma mesma pessoa viola o devido processo legal, tendo em vista que “confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo”. Assim, o segundo voto

³⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nº 98. São Paulo: USP, 2003, p. 180. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em: 23 abr. 2022.

³⁹¹ GENARO, Leandro Lopes. **Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, nº 38. São Paulo: IBDT, 2017, p. 61-73. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/do-voto-de-qualidade-pelo-representante-da-fazenda-nacional-no-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em: 20 abr. 2022.

sempre irá no mesmo sentido do voto já proferido, não representando “uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos”.³⁹²

Ainda que o Ministro tenha se referido a outro Conselho em seu artigo, o argumento é plenamente válido e ventilado no presente trabalho também ao CARF. E, além disso, o mesmo Ministro corroborou para a presente assertiva também especificamente sobre o voto de qualidade, ao proferir o seu voto nas ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415, no seguinte sentido:

Note-se, portanto, que o voto de qualidade, apesar de estar previsto em variados procedimentos, está longe de ser unanimidade. A depender das características do órgão julgador, pode configurar afronta ao devido processo legal e à igualdade entre as partes litigantes. Deve-se, assim, realizar avaliação criteriosa em cada caso acerca de sua compatibilidade com a Constituição.³⁹³

O Ministro Luís Roberto Barroso³⁹⁴, na fundamentação de seu voto, posicionou-se no sentido de, havendo empate, ser mais devida a resolução favoravelmente a quem sofre a exação. A justificativa para tanto, exatamente como entende o presente trabalho, é todo o complexo de proteção, garantias e direitos fundamentais dos contribuintes no ordenamento pátrio.

Destarte, o voto de qualidade fere também o princípio do devido processo legal, pois acaba por resguardar o cargo sempre ao Presidente representante da Fazenda, trazendo distorções ao processo administrativo fiscal, e tornando-o um julgador com maior peso na votação, o que implica em prejuízo também, como se verá, à própria paridade entre os representantes.

Outrossim, há flagrante violação do voto de qualidade à verdade material buscada no processo administrativo fiscal. Como cediço, é a verdade material que rege o PAF, devendo a Autoridade Tributária demonstrar e provar, clara e inequivocamente, que o contribuinte realizou o fato gerador, ou, ainda, que realizou a conduta a ensejar a penalidade ou a infração.

É o entendimento congruente, a nosso ver, assim como destaca Fernando Facury Scalfi³⁹⁵, ao relacionar o voto de qualidade como incompatível à verdade material, tendo em vista que,

³⁹² BARROSO, Luís Roberto. **A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal**. Revista do IBRAC. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos de Concorrência, Consumo e Comércio Internacional - IBRAC, v. 16, n. 01, 2009, p. 45. Disponível em: <https://ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

³⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 12. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 18 jun. 2021 a 25 jun. 2021. DJ de 28 jun. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5899306>. Acesso em: 26 abr. 2022.

³⁹⁴ *Ibidem*, p. 17.

³⁹⁵ SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 37-38.

havendo empate, há ausência de prova das alegações do Fisco, merecendo o contribuinte receber um deslinde a si benigno.

Mesma conclusão partilha Marco Favini³⁹⁶ em sua dissertação de mestrado orientada pela professora Tathiane dos Santos Piscitelli, ao ponderar que se a dúvida prejudicar aquele que denominou de “réu-contribuinte”, haverá notória ofensa a diversos princípios, dentre eles o da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal.

Além disso, defende-se que o voto de qualidade é despido de razoabilidade e proporcionalidade, princípios contidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99 e extraídos também do art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal de 1988. A razoabilidade impõe que a relação entre a postura tomada pelo Poder Público e o fato apreciado tenha um mínimo de compatibilidade entre a medida escolhida e o caso posto.³⁹⁷

A razoabilidade e a proporcionalidade, embora relacionadas, não significam o mesmo princípio. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado Segundo³⁹⁸, em verdade se diferenciam na medida em que a razoabilidade almeja um controle dos atos do poder estatal, analisando se os fins são compatíveis com os meios, enquanto a proporcionalidade consiste em observar se o meio foi proporcional e adequado ao alcance do que se propõe, e se provocou algum “efeito colateral” em outros direitos fundamentais.

Para Humberto Ávila³⁹⁹ a proporcionalidade e a razoabilidade são eminentes postulados normativos, os quais possibilitam a verificação casuística de se houve ou não maculação e ofensa às demais normas. Ato contínuo, distinguindo-os, a proporcionalidade é centrada na análise entre o fim e o meio, e a razoabilidade finca-se na necessidade de haver equidade entre o instrumento utilizado e as circunstâncias do fato do caso individualizado, numa lógica de harmonia entre o individual e o geral.⁴⁰⁰

³⁹⁶ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 24. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 28 abr. 2022.

³⁹⁷ OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade**. Tese de láurea. São Paulo: USP, 2019, p. 25-26. Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Ávila. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2020/08/Tese-de-La%CC%81urea.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

³⁹⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 10.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 37-40. E-book.

³⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 163-166.

⁴⁰⁰ *Ibidem*, p. 200-203.

Sabendo-se da importância tanto da razoabilidade quanto da proporcionalidade também no processo administrativo fiscal, no trabalho vertente entende-se - assim como aduziu o CFOAB na ADI nº 5.731⁴⁰¹ - que o voto de qualidade viola ambos os princípios.

A medida razoável e proporcional, havendo empate em julgamentos do CARF, é a resolução favorável ao contribuinte, como pontuou o Ministro Marco Aurélio⁴⁰² em seu voto nas ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415, minudenciando que esta é a solução mais compatível com os direitos e garantias dos contribuintes, com o contencioso fiscal, e, também, é a menos conflitante com a Carta Magna.

Estudos mais recentes sobre o voto de qualidade no CARF⁴⁰³ também apontam para a presente assertiva, com fulcro na razoabilidade, defendendo-se o deslinde, nos casos de empate, pelo mais favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária, eis que o empate significa dúvida e ausência de convencimento, e, se há dúvida, não se pode manter a exação, com base na razoabilidade e na proporcionalidade. Assim também ventila o doutrinador Hugo de Brito Machado, expressamente:

Importante questão, geralmente não estudada pelos que tratam do processo administrativo tributário, consiste em saber se nos casos de empate na votação é válido o denominado voto de desempate ou voto de Minerva a favor da Administração Pública. A nosso ver, esse voto lesiona o princípio da razoabilidade.⁴⁰⁴

Fábio Martins de Andrade, em obra sobre a “polêmica em torno do voto duplo”, também defende que o referido voto ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Por iguais razões, o autor acrescenta que o que existe na referida sistemática é uma discriminação sem razoabilidade e sem proporcionalidade entre os Conselheiros representantes da Fazenda e

⁴⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Petição inicial. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁴⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 6.399, 6.403 e 6.405**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, Plenário, Sessão Virtual de 2.4.2021 a 12.4.2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fim-voto.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022

⁴⁰³ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 53. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20ConseCon%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 466.

os dos contribuintes, bem como afirma que não é encontrado qualquer motivo ou justificativa plausível para tanto, pelo próprio caráter paritário (ao menos em teoria) do Conselho.⁴⁰⁵

Nesse espeque, com base na proporcionalidade e na razoabilidade, o critério do voto de qualidade para desempatar os julgamentos no âmbito do CARF não é a medida mais adequada e que implica em menos sacrifícios aos direitos dos contribuintes, razão pela qual entende-se que, diante da ofensa desta forma de desempate ao sistema constitucional tributário, e aos princípios como um todo, a manutenção de sua extinção é a melhor alternativa. Dito de outro modo, defende o presente trabalho a improcedência das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415.

O voto de qualidade também viola a imparcialidade, a nosso ver, que consequentemente viola a paridade do Conselho. Contudo, a referida afirmativa merece um maior cuidado em sua explanação.

Primeiramente, impende salientar que a paridade do Conselho está estatuída no Decreto nº 70.235/72, no art. 25, inciso II⁴⁰⁶. De fato, há paridade pela divisão exata entre quatro Conselheiros representantes da Fazenda e quatro indicados como representantes dos contribuintes.

O voto de qualidade fere a imparcialidade não pela vinculação funcional de o Presidente, representante da Fazenda, votar religiosamente a favor do Fisco. De fato, não há qualquer previsão nesse sentido. Entretanto, o que se observa de todo o estudo de tema é que, em que pese os Conselheiros possam votar livremente, em números e historicamente o aludido voto foi utilizado majoritariamente para a manutenção dos interesses fazendários. Como pontua Fernando Facury Scaff⁴⁰⁷, a mera centralização do poder desse voto apenas no representante da Fazenda termina por causar prejuízos à necessária distância no julgamento.

⁴⁰⁵ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 209-214

⁴⁰⁶ Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20N%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%20processo%20administrativo%20fiscal%20e%20dá%20outras%20providências.&text=Art.,aplicação%20da%20legislação%20tributária%20federal. Acesso em: 26 abr. 2022).

⁴⁰⁷ SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 34-35.

Importante ressaltar que o voto de qualidade é mais sensível a essas questões, devendo haver uma maior cautela com a imparcialidade⁴⁰⁸ em se tratando de processos administrativos. Não se afirma, no presente trabalho, que o voto de qualidade sempre será proferido contra o contribuinte. Entretanto, quando se prevê na legislação a atribuição do voto duplo para “um dos lados”, essa mera previsão de dois votos a um Conselheiro dentro de um contexto de um Conselho que é colegiado⁴⁰⁹ e que tem a sua paridade determinada legalmente, por si, viola a imparcialidade.

A imparcialidade está também relacionada à ideia de que o sistema não permite que um mesmo julgador participe com mais peso ou mais vezes do que seus pares no apreço de um mesmo caso⁴¹⁰. Assim, conclui-se que o voto dúplice exercido por uma mesma pessoa coloca em dúvida o princípio da imparcialidade pelo mero aumento de peso de um voto de um representante indicado pelo “lado” da Fazenda – que frise-se, de um modo ou de outro, direta ou indiretamente, é parte e tem os seus interesses discutidos no processo.

Outrossim, a nosso ver, não tão somente a imparcialidade é colocada em risco, mas é colocada mais ainda em jogo a independência funcional pela indicação dos conselheiros que representam a Fazenda através de lista elaborada pela própria Secretaria da RFB, consoante art. 28 do RICARF.

Assim, defende-se com veemência que a medida mais adequada seria “uma pessoa, um voto”, e, por isso, havendo dois votos atribuídos a um mesmo julgador no âmbito do CARF, representante da Fazenda, colocam-se em risco todas as estipulações legais de imparcialidade e de independência funcional nos julgamentos dos recursos levados à aludida segunda instância. Se a decisão é pela maioria, e a “maioria” apenas é formada com a repetição de um mesmo voto, maioria não há, mas, sim, empate disfarçado de desempate.

Por fim, entende-se, por via de consequência de todas as violações acima indicadas, haver ofensa também à colegialidade e à motivação das decisões. Quanto à colegialidade, sabe-se

⁴⁰⁸ A imparcialidade está prevista no RICARF, em seu art. 41, inciso IV: “Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno: IV - cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos”. (BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 21 abr. 2022)

⁴⁰⁹ DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 224-225.

⁴¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal**. Revista do IBRAC. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos de Concorrência, Consumo e Comércio Internacional - IBRAC, v. 16, n. 01, 2009, p. 60. Disponível em: <https://ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2022.

que essa foi instituída no CARF justamente para, junto à composição dividida entre representantes do Fisco e contribuinte, promover um maior debate técnico e mais aperfeiçoado, de modo a formar um julgamento alheio a convicções previamente formadas. Contudo, o que se percebe é que a colegialidade resta prejudicada pelo voto de qualidade.

Se a colegialidade significa que a vontade será formada não por um, mas por todos os integrantes, a mesma colegialidade encontra-se esvaziada se um dos julgadores possuir um peso maior e uma influência mais incisiva no julgamento, a nosso ver. É como haver quatro votos contra cinco, ainda que os julgadores totalizem oito pessoas.

Isso posto, restam frustradas, com o voto de qualidade, a colegialidade e a paridade, e, conseqüentemente, a motivação:

O que se observa no CARF é uma paridade “no papel”, isto é, o número de conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes aponta para uma paridade, porém, quando se observa o funcionamento do órgão, e o modo como se dão as decisões, conclui-se que esta paridade acaba por ser descumprida. Afinal, parece-nos irrefutável que, a partir do momento que um dos membros do colegiado tem um voto duplo, e este membro é sempre representante da Fazenda Nacional, a paridade exigida por lei resta violada.⁴¹¹

Não há motivação no voto de qualidade atribuído ao representante da Fazenda para desempatar o julgamento. Isso porque o “nono” voto é meramente uma duplicação do voto já proferido (entre os oito), e também já fundamentado.

Como pontua Fernando Facury Scaff, não haveria sentido o Presidente da Turma, após proferir voto em um sentido, usar do voto de qualidade para votar em sentido contrário ao seu próprio voto: “Não seria aceitável crer que uma mesma pessoa vota ordinariamente em um sentido em outro ao exercer seu voto de qualidade, extraordinariamente. Não creio que a esquizofrenia fiscal tenha chegado a este ponto”.⁴¹²

Assim, há de se questionar se haveria fundamentação desse voto de “desempate”, chegando-se à conclusão de que motivação não há, eis que mera repetição de entendimento já levado em consideração em um primeiro momento.

⁴¹¹ OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade.** Tese de láurea. São Paulo: USP, 2019, p. 68. Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Ávila. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2020/08/Tese-de-La%CC%81urea.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁴¹² SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 220, 2014, p. 28. Disponível em: <https://scaff.adv.br/site/wp-content/uploads/2020/07/2014.-SCAFF-F.-In-dubio-pro-contribuinte-e-o-voto-de-qualidade-nos-julgamentos-administrativo-tribut%C3%A1rios.-RDDT.-2014.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

5.2 DA FLAGRANTE VIOLAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE AO ART. 112 DO CTN E AO *IN DUBIO PRO* CONTRIBUINTE

Por fim, além do elenco de violações perpetradas pelo voto de qualidade aos princípios e preceitos valorativos acima demonstrados, a referida forma de desempate também é ofensiva ao sistema de garantias e proteção dos direitos do contribuinte pela dissonância ao art. 112 do CTN e ao princípio do *in dubio pro* contribuinte – ambos evidenciados em momento anterior.

O *in dubio pro* contribuinte, para a doutrina tributária, decorre do art. 112 do Código Tributário Nacional. Esse é o posicionamento, por exemplo, de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que menciona expressamente que o art. em comento muito se destina também aos órgãos administrativos do contencioso fiscal.⁴¹³

Assim como o doutrinador afirma expressamente que a decisão, nesses casos de dúvida, há de ser favorável ao contribuinte⁴¹⁴, também entende-se no presente trabalho que, à luz do art. 112 do CTN e do *in dubio pro* contribuinte, se houver mais de uma interpretação possível a ser dada aos fatos, no caso de incerteza da acusação ou da autuação fiscal – representada, neste caso, pela divisão exata entre os votos –, não deve ser mantida a exação.

Por iguais razões, o voto de qualidade viola o art. 112 do CTN e o princípio do *in dubio pro* contribuinte. Como dito anteriormente, não é que necessariamente o voto seja prolatado pela manutenção do interesse fazendário e no afã de arrecadar. O que é defendido na presente monografia é que, pela mera divisão entre o número de votos – e apenas por isso – sequer seria necessária e válida a utilização do voto de qualidade. É dizer: se a maioria não foi formada, não houve a formação perfeita e inequívoca do convencimento dos pares julgadores, e, conseqüentemente, a solução a ser dada deve ser a mais favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Roque Antonio Carrazza, deste modo, entende que no Estado Constitucional de Direito há de se observar a presunção de inocência. A referida presunção, conseqüentemente, apenas pode ser afastada se for provado o contrário⁴¹⁵ – significa, a nosso entender, que se não há prova inequívoca da necessidade de ser mantida uma Notificação Fiscal de Lançamento ou um Auto

⁴¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 419.

⁴¹⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

⁴¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 553.

de Infração pelo próprio Conselho, entre os seus oito membros, não houve formação de convencimento.

Esclarece-se, como posicionamento do presente trabalho, que ainda que o contribuinte seja o sujeito que instaura o processo administrativo fiscal por meio de uma impugnação, e que o continua por meio de um recurso voluntário, por exemplo, é este o sujeito tido como o “apreciado”. É o contribuinte que recebe uma notificação ou uma autuação, a título esclarecedor. Roque Antonio Carrazza⁴¹⁶, nessa linha de intelecção, afirma expressamente que a presunção faz com que o Estado que tributa que tenha que demonstrar a existência, *exempli gratia*, de uma infração para impor uma multa.

Nesse sentido, ainda que seja o sujeito passivo quem inicia o procedimento, sabe-se que é o seu direito que está sendo posto e apreciado, somado ao fato de que quem cobra o tributo é o Estado e que quem profere a última palavra administrativa é o Conselho (vinculado ao Ministério da Economia), cujo irá apreciar a exigência fiscal. Portanto, ainda que não seja uma espécie de “acusado” típico como no Direito Penal, é, invariavelmente, o que detém menos forças na relação tributária que, por si, é compulsória, além de ser o contribuinte aquele que busca obter um provimento no contencioso administrativo.

Outrossim, o art. 112 do CTN é definido por Luciano Amaro⁴¹⁷ como “interpretação benigna”, por Paulo de Barros Carvalho⁴¹⁸ como “interpretação mais favorável ao sujeito passivo” e por Luís Eduardo Schoueri⁴¹⁹, no capítulo de sua obra, como “*in dubio pro reo*”.

Destarte, se na doutrina majoritária entende-se que havendo incerteza a presunção deve recair a favor do contribuinte, não é outra a conclusão do presente trabalho a não ser pela dissonância e incompatibilidade do voto de qualidade ao art. 112 do CTN e ao *in dubio pro contribuinte*.

Além das diversas decisões do Poder Judiciário exploradas nos capítulos anteriores, veja-se mais uma decisão – entre as tantas – que, em sua fundamentação, vale-se do art. 112 para demonstrar que, diante da existência de dúvida na aplicação da lei quanto ao alcance dos seus institutos (hipótese do inciso II do art. 112, em outras palavras sobre a “extensão de seus

⁴¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 553.

⁴¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 252.

⁴¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 134.

⁴¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 856-857.

efeitos”), por exemplo, não deve ser aplicado o voto de qualidade, corroborando para a presente assertiva:

Isso porque, de fato, em sede de interpretação dos julgamentos no colegiado administrativo do CARF, a regra que deve prevalecer é aquela prevista no art. 112, inciso II do CTN, eis que se instalou naquele órgão julgador verdadeira dúvida quanto aos fatos em discussão e seus efeitos legais no tocante à inclusão na base de cálculo das exações do PIS e COFINS no tocante aos valores transferidos a terceiros. Ademais, não há que se falar em voto de qualidade do presidente do colegiado, que estaria votando duas vezes sem previsão legal e contrariamente ao desiderato do legislador do CTN, que procura beneficiar o contribuinte na aplicação da lei diante da dúvida quanto ao alcance dos seus institutos.⁴²⁰

Os estudos sobre o tema do voto de qualidade, em sua maioria, apontam a ofensa da referida sistemática de desempate ao art. 112 do CTN e ao *in dubio pro* contribuinte.

É o caso da conclusão da dissertação de mestrado de Marco Favini⁴²¹, que entende pela existência de todo um sistema constitucional de proteção dos cidadãos em face de eventuais arbitrariedades das autoridades, do livro de Fábio Martins de Andrade⁴²² sobre a “polêmica em torno do voto duplo”, que conclui que qualquer dúvida acerca da subsunção do fato à norma deve atrair a solução favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária, e da dissertação de mestrado de Marcos de Aguiar Villas-Bôas⁴²³, que virou o livro “*in dubio pro* contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais”.

Em que pese esta última obra não trate do voto de qualidade especificamente, conclui substancialmente que o *in dubio pro* contribuinte decorre da própria limitação do Estado-fiscal consoante as diretrizes constitucionais, sendo, para a seara tributária, um dos princípios que concretizam o devido processo legal⁴²⁴. Todos esses posicionamentos, como se percebe, são assumidos neste capítulo conclusivo do presente trabalho.

Além disso, sobre o posicionamento desta monografia, que conclui que o voto de qualidade ofende a proteção aos direitos do contribuinte pela sua ofensa ao art. 112 do CTN e ao *in*

⁴²⁰ BRASIL. 2ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Processo nº 0041376-24.2016.4.01.3400**. Relator: Charles Renaud Frazão de Moraes. Decisão de 25 jul. 2016, p. 1. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=413762420164013400&secao=JFDF>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴²¹ FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, p. 48-49. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴²² DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 252.

⁴²³ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro* contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012, p. 226-228.

⁴²⁴ *Ibidem*, p. 226-228.

dubio pro contribuinte, importante se faz esclarecer que (i) entende-se, aqui, pela interpretação do referido dispositivo não como restritiva, discordando-se da doutrina majoritária, (ii) há de ser interpretada a presunção em favor do contribuinte de modo sistemático e conforme a Carta Magna e, por fim, (iii) a nosso ver, o *in dubio pro* contribuinte é também um princípio, que deve ser observado por via de consequência de todas as nuances anteriores.

Quanto à interpretação do art. 112 do CTN, como visto nos capítulos anteriores, entende a doutrina majoritária pela sua interpretação restritiva e apenas às situações de dúvida que tenham relação com as penalidades e com as infrações, impondo-se, nestes casos, a solução mais favorável ao contribuinte quanto às hipóteses dos incisos I a IV. É o caso, por exemplo, da doutrina de Luís Eduardo Schoueri⁴²⁵, Marciano Seabra de Godoi⁴²⁶, Regina Helena Costa⁴²⁷, Alexandre Mazza⁴²⁸ e Eduardo Sabbag⁴²⁹.

Em que pese o doutrinador Paulo Caliendo⁴³⁰ aborde em sua obra que o art. 112 do CTN se aplica aos casos de dúvida em relação à própria aplicação da lei, o doutrinador salienta a aplicação do dispositivo apenas e tão somente aos casos de sanções tributárias, em consonância à doutrina majoritária.

Entretanto, assume-se no presente trabalho a posição da doutrina minoritária, que entende que a interpretação benigna ao contribuinte nos casos de dúvida é aplicada de um modo geral, não apenas aos casos de infrações e penalidades, mas, também, à própria cobrança dos tributos e à interpretação dos fatos, ou seja, da subsunção do fato à norma em quaisquer hipóteses.

É o que entende Luciano Amaro⁴³¹, ao lecionar que o art. 112 do CTN abarca a subsunção do fato à norma como um todo, e Ives Gandra da Silva Martins⁴³², ao mencionar que os incisos I a IV são meramente exemplificativos, tomando como exemplo o inciso I sobre a “capitulação

⁴²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 833.

⁴²⁶ GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 183.

⁴²⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 164.

⁴²⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 852. E-book.

⁴²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 604-605.

⁴³⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 694-696. E-book.

⁴³¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 252.

⁴³² MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio Bernardo Ribeiros de Moraes. 2.ed. revista e atual. São Paulo: LTr, 1988, p. 209. Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2018/03/23/1ba3869teoria_da_imposicao_tributaria.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022

legal do fato”, que, por si, já traria um indício de que o art. 112 aplica-se a qualquer dúvida quanto à interpretação do fato e subsunção da norma, não somente às penalidades e infrações.

Ademais, também é nessa linha de intelecção a doutrina abalizada por Hugo de Brito Machado⁴³³, que estatui que o art. 112 do CTN deve ser interpretado no que tange ao enquadramento da norma ao caso posto, devendo haver a solução mais favorável ao contribuinte nos casos de dúvida em todas essas situações.

Também concorda com a doutrina minoritária acerca da interpretação não restritiva do art. 112 do CTN o doutrinador Leandro Paulsen⁴³⁴, ao lecionar, em seus dizeres, que em que pese o dispositivo mencione a interpretação da lei meramente punitiva, a sua aplicação, evidentemente, há de observar todo e qualquer caso concreto, o que se percebe da existência dos incisos I a IV, bastando haver a dúvida quanto à lei e quanto aos atos do contribuinte.

Por fim, arremata o doutrinador - como concorda o presente trabalho - que a interpretação favorável ao contribuinte impõe que o Fisco, em todas as situações, demonstre a sua "convicção plena", o que não se adequa ao empate no julgamento do contencioso.⁴³⁵

Além disso, defende-se que é necessário observar o art. 112 do CTN a partir de uma interpretação sistemática e conforme a Constituição. Para Ives Gandra da Silva Martins⁴³⁶, deve ser buscada a racionalidade e a fundamentação do referido art. 112 de modo conjunto no congregado de garantias e direitos protegidos pela Lei Maior, e cabalmente assegurados aos contribuintes.

A interpretação sistemática é a mais adequada mesmo porque, como enfatiza, José Eduardo Soares de Melo⁴³⁷, protege-se, assim, a harmoniosidade e a integridade do sistema, fazendo com que seja analisada uma norma não de modo isolado das demais, mas em um contexto permeado, por exemplo, por diversos princípios, diretrizes e balizas valorativas que orientam a compreensão do dispositivo.

⁴³³ MACHADO, Hugo de Brito. **A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 229. São Paulo: RDDT, 2014, p. 43-45.

⁴³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 184-185. E-book.

⁴³⁵ *Ibidem*, p. 185.

⁴³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio Bernardo Ribeiros de Moraes. 2.ed. revista e atual. São Paulo: LTr, 1988, p. 208-210. Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2018/03/23/1ba3869teoria_da_imposicao_tributari_a.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁴³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 171.

Vale-se aqui também das palavras do Ministro Marco Aurélio na apreciação das ADIs nº 6.399, 6.403 e 6.415 em apreço por parte da Suprema Corte, guardiã da Carta Magna. Nos dizeres do Ministro⁴³⁸, a solução favorável ao contribuinte no processo administrativo fiscal, havendo empate entre os votos, não conflita com a Lei Maior, mas, em verdade, assegura a harmonia com o conjunto de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Acrescenta também o Ministro Luís Roberto Barroso, nas mesmas ADIs, que o voto de qualidade é uma "rota de colisão" com a Constituição, eis que fere a paridade em um Conselho que é vinculado ao Ministério da Economia, e que, pelo art. 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72, é sempre detido pelo Conselheiro que representa a Fazenda, afetando-se a relação entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária no procedimento. Por fim, reiterou o Ministro que a extinção do voto de qualidade é a medida mais compatível com a Lei Maior, posicionando-se a favor da constitucionalidade do art. 19-E que estabeleceu expressamente, no ano de 2020, o deslinde favorável ao contribuinte.⁴³⁹

Por seu turno, Paulo Caliendo⁴⁴⁰ não se refere ao *in dubio pro* contribuinte nestes termos, mas o aborda como o *in dubio contra sacrificium* sendo, para ele, o melhor sentido da expressão conforme a Constituição. Para isso, toma-se como base a salvaguarda dos valores insculpidos na Lei Maior, no sentido de não ser possível exigir um sacrifício do sujeito passivo - o contribuinte - por mera dedução, eis que, se assim o fosse, poderiam haver arbitrariedades e excessos pelo poder fiscal. Nessa toada, o doutrinador acrescenta:

Em nosso entender, o critério que melhor evoca o sentido constitucional é *in dubio contra sacrificium*, no sentido de que a exigência de sacrifício particular não pode ser deduzido de preceitos tácitos. Todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco. Este critério evoca o problema da restrição constitucional de direitos fundamentais, visto que a tributação sempre significará uma retirada de patrimônio do contribuinte em prol das tarefas públicas.⁴⁴¹

⁴³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Marco Aurélio, p. 12. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 02 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fimvoto.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2021.

⁴³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415**. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 11-16. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Plenário Virtual, 18 jun. 2021 a 25 jun. 2021. DJ de 28 jun. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5899306>. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁴⁴⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 677-678. E-book.

⁴⁴¹ *Ibidem*, p. 677.

Além disso, Kiyoshi Harada⁴⁴² aborda o art. 112 como um dispositivo que consagra o chamado *in dubio contra fiscum*, também fazendo alusão ao campo do Direito Penal e ao princípio do *in dubio pro reo* visto nos capítulos anteriores.

À guisa do arremate, o voto de qualidade ofende o *in dubio pro* contribuinte assumido aqui como um verdadeiro princípio, que tem a sua construção e é extraído de todo o sistema constitucional e também do próprio art. 112 do Código Tributário Nacional.

Assim como concluiu Marcos de Aguiar Villas-Bôas⁴⁴³ em sua obra, apesar de não haver expressamente uma previsão da solução favorável ao contribuinte nos casos de dúvida como uma norma desta espécie, é intuitivo chegar-se a essa conclusão pela própria Carta Magna. Isso porque, como a literatura nascente e as conclusões majoritárias dos estudos entendem, e como visto em todos os capítulos anteriores, a Lei Maior demonstra um maior cuidado com a limitação do poder fiscal estatal, para que este se conforme aos direitos e garantias dos contribuintes:

O princípio do *in dubio pro* contribuinte é um eixo de concentração dos órgãos públicos e da sociedade na importância de evitar os excessos estatais que têm sido verificados no dia a dia. Através da sua aplicação entendemos que pode vir a ser possível a efetivação das normas do sistema constitucional tributário, permitindo uma tributação dentro do que permite a CF/88.⁴⁴⁴

Por tais razões, o voto de qualidade é uma forma de desempate que ofende todo o sistema constitucional de garantias e proteção dos direitos dos contribuintes, concluindo-se pela sua incompatibilidade e dissonância ao art. 112 do CTN, que deve ser interpretado sistematicamente com a Constituição Federal de 1988, e, conseqüentemente, com o princípio do *in dubio pro* contribuinte.

Apenas a título conclusivo, reitera-se que este estudo não constitui uma crítica ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, restando mais do que reconhecida a sua qualificação e respeito no contencioso fiscal.

Contudo, o que se denota é que a atribuição de um voto duplo ao Conselheiro representante da Fazenda Nacional nos casos de empate, ao ser confrontada e analisada com as garantias e com

⁴⁴² HARADA, Kiyoshi **Direito financeiro e tributário**. 26.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 378-379. E-book.

⁴⁴³ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte**. 2009. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, p. 151. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/12324/1/MARCOS%20DE%20AGUIAR%20VILLASBÔAS.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁴⁴⁴ *Ibidem*, p. 164.

a proteção dos direitos do contribuinte, sobeja mais do que indevida, inadequada e desprovida de equilíbrio e razoabilidade.

Assim, em que pese ainda não tenha sido concluído o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415, conclui-se, no presente trabalho, que a improcedência das mesmas e a manutenção da extinção do voto de qualidade definitivamente são as medidas mais compatíveis com os valores assegurados pela Constituição Federal, com todo o ordenamento jurídico pátrio, e com a proteção dos direitos dos contribuintes.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho visou realizar uma análise e um confronto do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a sistemática de proteção dos direitos e garantias asseguradas pelo ordenamento jurídico pátrio aos contribuintes.

Para tanto, foram minudenciadas as noções gerais sobre o processo administrativo fiscal, o CARF, o voto de qualidade e seu modo de aplicação, bem como os princípios relevantes ao procedimento, o art. 112 do CTN e a existência da necessidade de uma presunção favorável ao contribuinte nos casos de dúvida – traduzido no *in dubio pro* contribuinte –, bem como os debates atuais em sede do Supremo Tribunal Federal, através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415.

Assim, observou-se, em um primeiro momento, que o processo administrativo tributário possui extrema relevância na relação entre o Fisco e o contribuinte, sobretudo pela possibilidade de a Autoridade Tributária poder rever os seus próprios atos, no exercício do controle e da autotutela. Destarte, a viabilidade de o sujeito passivo da obrigação tributária poder instaurar um litígio contencioso administrativo com a apresentação de uma impugnação, iniciando um procedimento que irá ser regido pelas garantias do contraditório e da ampla defesa, e os meios recursais a elas inerentes, é, de fato, uma grande conquista.

Outrossim, ressaltou-se a importância, a nível federal, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como órgão julgador e apreciador em segunda instância, responsável por examinar os recursos voluntários interpostos pelos contribuintes e os recursos de ofício interpostos pela Fazenda. Perpassou-se, necessariamente, uma breve história do Conselho, anteriormente denominado de “Conselho de Contribuintes”, bem como a origem e as razões de sua composição paritária.

Como visto, um dos fundamentos mais relevantes para a paridade do Conselho, dividido entre conselheiros representantes dos contribuintes e conselheiros representantes da Fazenda, é a necessidade de os conflitos serem apreciados por julgadores extremamente técnicos, qualificados e com conhecimento fiscal, aperfeiçoando-se, destarte, o debate aprofundado na busca pela solução à contenda posta.

Entretanto, pelo próprio número par de julgadores nas Turmas de Julgamento, compostas por oito conselheiros, quatro indicados pela Receita Federal e quatro indicados como

representantes dos contribuintes, há, naturalmente, grande possibilidade de haver empate nas votações.

É então que se verificou a aplicação do voto de qualidade, disposto no art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72, e art. 54 do Regimento Interno do CARF. Como abordado durante todo o trabalho, o voto de qualidade é centralizado na figura do Presidente da Turma de Julgamento, que, por consectário legal, é sempre o Conselheiro representante da Fazenda Nacional.

Muito além disso, se esclareceu que o Conselheiro que detém o voto de qualidade, em verdade, vota duas vezes: uma primeira, entre os oito votos, e uma segunda, para supostamente “desempatar” a votação. Consequentemente adentrou-se, de pronto, na diferenciação entre o voto de qualidade e um verdadeiro voto de desempate, concluindo-se que, seja dito de passagem, desempate não há, mas, sim, mera duplicação do voto de um julgador representante da Fazenda.

Também foi analisada a origem histórica do desempate e a utilização em dados do voto de qualidade no âmbito do CARF, tendo sido demonstrado que, em números, a utilização da referida sistemática de desempate de julgamento foi cabalmente mais utilizada, salvo raríssimas exceções, pela manutenção dos interesses fazendários e pelo não provimento dos recursos interpostos pelos contribuintes.

Ato contínuo, foi abordado o caráter “dúplice” do voto de qualidade, chamado, por muitos doutrinadores, de “voto duplo”, bem como foram escolhidos e destacados os princípios do ordenamento jurídico pátrio que devem – ou deveriam – nortear o processo administrativo fiscal.

Foram escolhidos, nesse sentido, apenas os princípios que influenciariam na análise do voto de qualidade, como a segurança jurídica, o devido processo legal, a verdade material, a legalidade, a igualdade e a isonomia, a razoabilidade e a proporcionalidade, a imparcialidade, a colegialidade e a motivação das decisões. Os preceitos valorativos em comento foram introduzidos, em um primeiro momento, e retomados no último capítulo conclusivo do presente trabalho.

Nesse contexto, com o primeiro capítulo começou-se a observar que o voto de qualidade, na realidade, não estaria compatível com todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No segundo capítulo, assim, se fez necessário investigar se, de fato, há de se observar no Direito Tributário uma presunção favorável aos contribuintes nos casos em que houver dúvida, empate e incerteza sobre o melhor e mais justo deslinde ao feito contencioso.

Dessa forma, foram citadas, apenas de modo breve, as aproximações entre o Direito Tributário e o Direito Penal, tão somente para demonstrar que, assim como no Direito Penal existe o *in dubio pro reo*, há de se observar, havendo dúvida, a presunção favorável ao contribuinte no âmbito fiscal, como, por exemplo, pelo caráter limitador de ambos os ramos: um da liberdade e o outro da propriedade.

Posteriormente, abordou-se um dos pontos mais nevrálgicos e sensíveis ao presente trabalho monográfico: o art. 112 do Código Tributário Nacional, sua aplicação, interpretação doutrinária e a investigação de se há, factualmente, o *in dubio pro* contribuinte como norteador de tais relações.

Conforme já mencionado, entendeu-se, na presente monografia, que o art. 112 do CTN deve ser interpretado não de forma restritiva, como aponta a doutrina majoritária pela sua aplicação apenas às penalidades e infrações. Em verdade, concluiu o trabalho vertente pela concordância com a doutrina minoritária, pela aplicação do art. 112 nos casos de toda e qualquer dúvida que abarque a subsunção do fato à norma de modo geral, devendo prevalecer a interpretação favorável ao contribuinte.

Além disso, o trabalho em tela valeu-se da interpretação sistemática e conforme a Constituição Federal de 1988 para demonstrar que, a nosso entender, o *in dubio pro* contribuinte é, evidentemente, um princípio norteador do processo administrativo fiscal, sendo necessário haver a presunção em favor do sujeito passivo da obrigação tributária, por exemplo, nos casos de empate de julgamentos.

Restou constatado que, no contexto de um Estado Constitucional de Direito como é o brasileiro, a inocência é preservada e presumida até que se prove o contrário. Assim, o dever de demonstrar que houve subsunção do fato à norma, realização do fato gerador ou, ainda, conduta do contribuinte a ensejar a aplicação de uma penalidade e uma infração é, indubitavelmente, de ônus da Fazenda.

Outrossim, também foram abordadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415, todas de suma relevância ao tema em apreço, pela sua tramitação paralelamente à execução e escrita deste trabalho.

Esclareceu-se, assim, que no ano de 2020 o voto de qualidade parou de ser utilizado. Isso porque a referida forma de desempate foi extinta dos processos administrativos fiscais de determinação e exigência do crédito tributário, por força do art. 19-E incluído na Lei nº 10.522/02 pelo art. 28 da Lei nº 13.988/20.

Isso posto, foi determinada em 2020 expressamente a não aplicação do voto de qualidade disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, devendo o deslinde ocorrer favoravelmente ao contribuinte.

Contudo, o tema do voto de qualidade ganha ainda mais importância pelo fato de que o julgamento conjunto das três Ações Diretas de Inconstitucionalidade, hodiernamente no ano de 2022, não foi concluído. Deste modo, há uma atual insegurança jurídica e incerteza sobre quais contornos o voto de qualidade receberá.

Verificou-se, assim, a dinâmica entre o art.19-E incluído na Lei nº 10.522/02 e o art. 28 da Lei nº 13.988/20, esta última oriunda da conversão em lei da Medida Provisória nº 899/2019, bem como os fundamentos e argumentos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade em específico.

Estabelecido o contexto das ADIs, foram minudenciados os argumentos e fundamentos tanto contra quanto a favor do voto de qualidade, de modo dialético e confrontador, esmiuçando-se, também e principalmente, os votos até então proferidos nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade em comento.

Por fim, defendeu-se que o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais representa ofensa e dissonância à proteção dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Observou-se que todas as garantias e princípios existentes no ordenamento e na Constituição Federal incidem e também precisam ser observados no processo administrativo fiscal, o que possibilita a conformação da atuação do poder estatal aos limites e balizas assegurados aos contribuintes frente ao exercício da tributação e da fiscalização.

Contudo, o que se percebeu da sistemática de desempate através do voto de qualidade é que esta, notadamente, viola princípios como a legalidade, o princípio da isonomia e o princípio da igualdade, bem como princípios mais procedimentais, tais como a segurança jurídica, o devido processo legal, a verdade material, a razoabilidade e a proporcionalidade, a imparcialidade, a colegialidade e a motivação.

Por fim, também se concluiu pelas diversas violações perpetradas pelo voto de qualidade ao art. 112 do Código Tributário Nacional e ao princípio do *in dubio pro contribuinte*, entendendo-se pela ofensa da referida forma de desempatar um julgamento a todo o sistema de garantias e proteção dos direitos dos contribuintes no sistema constitucional tributário pátrio.

Defendeu-se veementemente, por conseguinte, a necessidade de, havendo empate nos julgamentos do CARF, ou seja, havendo dúvida, incerteza e ausência de formação da maioria na apreciação do feito, ser a solução dada favoravelmente ao contribuinte, à luz de toda a fundamentação construída, independentemente de se o caso em apreço se refere a uma penalidade ou a uma infração, ou se concerne à própria exigência do tributo e realização do fato gerador.

Dessa forma, a atribuição de um voto dúplice ao Conselheiro representante da Fazenda Nacional nos casos de empate envolvendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é indevida e deve ser extinta definitivamente, concluindo-se, conseqüentemente, pelo posicionamento a favor da improcedência das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.399, 6.403 e 6.415, e preservação da extinção do voto de qualidade, eis que incompatível com a proteção dos direitos dos contribuintes e com os valores insculpidos pela Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. **Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de lege ferenda.** ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). Revista Direito Tributário Anual. São Paulo, n. 37, 2017, p. 363-385. Disponível em: https://static1.squarespace.com/static/5a67928fdc2b4a9c1eb96ff4/t/5a6a02a4ec212d7df82d2418/1516896944892/Adamy_RDTA+++Voto+de+Qualidade.pdf. Acesso em: 10 mar. 2022.
- AKEL, Michelle Heloise. **Lançamento tributário e processo administrativo fiscal: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro.** 2007. Dissertação. (Curso de Mestrado em Direito de Estado) – Universidade Federal do Paraná - UFPR, Paraná. Orientadora: Profa. Betina Treiger Grupenmacher. Disponível em: www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp037618.pdf. Acesso em: 23 abr. 2022.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** São Paulo: Editora Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. Disponível em: <https://forumturbo.org/wp-content/uploads/wpforo/attachments/96931/6304-Sistema-Constitucional-Tributario-Humberto-vila.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. **A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal.** Revista do IBRAC. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos de Concorrência, Consumo e Comércio Internacional - IBRAC, v. 16, n. 01, 2009, p. 45-74. Disponível em: <https://ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário.** São Paulo: Editora Malheiros, 1981.
- BRASIL. 20ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Mandado de Segurança nº 1009633-76.2016.4.01.3400.** Impetrante: American Airlines. Impetrado: Conselheiro Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, União Federal. Brasília. Relator: Renato C. Borelli. Julgado em 06 fev. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/carf-voto-qualidade.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2022.
- BRASIL. 2ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Processo nº 0041376-24.2016.4.01.3400.** Relator: Charles Renaud Frazão de Moraes. Decisão de 25 jul. 2016. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=413762420164013400&secao=JFDF>. Acesso em: 26 abr. 2022.
- BRASIL. 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas. **Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105.** Relator: Des. Fed. Antônio Cedenho. DJ de 30 maio 2016.

Disponível em:

<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=201561050130448>.
Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 01-04.513**. Processo nº 10855.001947/94-49. Recurso nº 108 -128.464. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Sujeito Passivo: Soral Veículos LTDA. Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Sessão em 15 abr. 2003.

Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/108550019479449_4420195.pdf
f. Acesso em: 27 mar. 2022.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 03-04.393**. Processo nº 11042.000301/95-43. Recurso nº 302-118955. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes. Interessado: Ponteio Comercial e Impor. de Alimentos LTDA. Relator: Carlos Henrique Klaser Filho. Sala de Sessões, Distrito Federal. Sessão em 17 maio 2005. Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/110420003019543_4416006.pdf
f. Acesso em: 26 mar. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. **Medida Provisória nº 899, de 2019 (Contribuinte Legal)**.

Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>. Acesso em: 30 mar. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 1402-001.823**. Processo nº 15540.720415/2011-24. 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Disponível Recorrente: Soter Sociedade Técnica de Engenharia S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Frederico Augusto Gomes de Alencar. Sessão em 24 set. 2014.
em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 9202-01.969**. Processo nº 10680.013122/2006-10. . 2ª Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Rogério Tadeu Buratti. Relator: Gonçalo Bonet Allage. Sessão em 15 fev. 2012. Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10680013122200610_5224072.pdf . Acesso em: 25 abr. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934**. Disponível em:

www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d24036.htm. Acesso em: 03 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em:

www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm#:~:text=DECRETO%20N%2070.235%2C%20DE%206%20DE%20MARÇO%20DE%201972.&text=Dispõe%20sobre%20o%2

O processo administrativo fiscal de 2020 dá outras providências. &text=A rt., aplicação da legislação tributária federal. Acesso em: 02 mar. 2022.

BRASIL. **Diário Oficial da União. Imprensa Nacional. Ano CLVIII. Nº 71-A.** Brasília - DF, terça-feira, 14 de abril de 2020. Seção 1 - Extra. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=14/04/2020&jornal=600&pagina=1>. Acesso em: 01 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 27 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 27 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 20 abr. 2022

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 103-19.789.** Relatora: Sandra Maria Dias Nunes. Sessão em 08 dez. 1998. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/138220000979572_4240102.pdf. Acesso em: 04 mar. 2022.

BRASIL. Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Conselho Federal. **Nota sobre a extinção do voto de qualidade no CARF.** Brasília: Conselho Federal, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/oab-fim-voto-qualidade-carf.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.** Regimento Interno do CARF. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf. Acesso em: 02 mar. 2022.

BRASIL. **Portaria nº 260, de 01 de julho de 2020.** Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-260-de-1-de-julho-de-2020-264913627?utm_source=JOTA+Full+List&utm_campaign=a3f1b04fc6-EMAIL_CAMPAIGN_2019_02_15_01_04_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_5e71fd639b-a3f1b04fc6-380311005. Acesso em: 01 abr. 2022.

BRASIL. 18ª Vara Federal da SJMG. Seção Judiciária de Minas Gerais. **Processo nº 1024238-49.2020.4.01.3800**. Autor: Banco Inter S.A. Réu: União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Carla Dumont Oliveira de Carvalho. Julgamento em 29 jun. 2020. Disponível em:

<https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=c62ce43433c02b6897d6bc7576179703663bd3e486a1545587a85e60b9fb487c83432e63eadc8639f61a88b9f2e82db70f83cdcee1b28474&idProcessoDoc=264353438>. Acesso em: 01 abr. 2022.

BRASIL. 13ª Vara Federal da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Processo nº 1001136-39.2017.4.01.3400**. Relatora: Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Brasília. Julgamento em 23 fev. 2018. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/3/art20180316-09.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. 13ª Vara Federal Cível da SJDF. Seção Judiciária do Distrito Federal. **Mandado de Segurança nº 1005300-81.2016.4.01.3400**. Impetrante: Soter Sociedade Técnica de Engenharia S/A. Impetrado: Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Relatora: Edna Márcia Silva Medeiros Ramos. Julgamento em 06 jul. 2016.

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/voto-qualidade-carf-nao-vale-dois-sim.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 254.276/SP**. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Panificadora Rainha da Cidade LTDA. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DJ 15 mar. 2007. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000327689&dt_publicacao=28/03/2007. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.407/DF**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 24 nov. 2000. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347037>. Acesso em: 05 mar. 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.667/DF**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 12 mar. 2004. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387197>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.012/DF**. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, DJ 01 fev. 2018. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274790>. Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399. Número único 0096726-49.2020.1.00.0000**. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5899306>. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.403. Número único 0091197-49.2020.1.00.0000**. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5900086>. Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.415. Número único 0092167-49.2020.1.00.0000**. Processo eletrônico público. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5907820>. Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731. Número único 0006641-22.2017.1.00.0000**. Processo eletrônico público. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5212726>. Acesso em: 05 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 470/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, Tribunal Pleno. Julgamento em 17 dez. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ap470.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 6.399, 6.403 e 6.405**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, Plenário, Sessão Virtual de 2.4.2021 a 12.4.2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/supremo-comeca-julgar-fim-voto.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AR 1316/SP**. Relator: Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. DJ 07 maio 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=369378>. Acesso em: 24 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 82.788/RJ**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, Segunda Turma, 12 abr. 2005. DJ 02 jun. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79150>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 58**. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, DJ 19 abr. 1991. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81737>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <https://www.verbojuridico.com.br/vademecum/REGIMENTO%20STF.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação nº 5094299-45.2019.4.02.5101/RJ**. Apelante: Sul América CIA/Nacional de Seguros. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Marcus Abraham. Julgamento em 16 nov. 2020. Disponível em: <https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1212017670/apelacao-ac->

986355120174025101-rj-0098635-5120174025101/inteiro-teor-1212017675. Acesso em: 01 abr. 2022.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Decisões do Carf em que houver empate devem ser julgadas pró-contribuinte**. Revista Consultor Tributário: 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultortributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

CALIENDO, Paulo. **Interpretação Tributária: *in dubio contra sacrificium***. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 33, n. 1. Ceará: UFC, 2013, p. 205-238. Disponível em: https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11539/2/INTERPRETACAO_TRIBUTARIA_IN_DUBIO_CONTRA_SACRIFICIUM.pdf. Acesso em: 23 mar. 2022.

CARDOSO, Yuri Aurelio Nascimento Arantes. **Transação tributária, uma realidade no Brasil**. 2021. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Ricardo Geraldo Rezende Silveira. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/3229/1/DISSERTA%c3%87%c3%83O_%20YURI%20AURELIO%20NASCIMENTO%20ARANTES%20CARDOSO_MESTRADO%20EM%20DIREITO.pdf. Acesso em: 01 abr. 2022.

CARNEIRO, Daniel Martins. **O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e o devido processo legal**. 2015. Monografia. (Pós Graduação Lato Sensu) - Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1725/1/Monografia_Daniel%20Martins%20Carneiro.pdf. Acesso em: 05 mar. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nº 98. São Paulo: USP, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em: 23 abr. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002.

CASTILHOS, Ian Fernandes de. **O fim do voto de qualidade e o problema da deliberação racional**. Revista Direito Tributário Atual, n. 47. São Paulo: IBDT, 2021, p. 265-287. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/o-fim-do-voto-de-qualidade-e-o-problema-da-deliberacao->

racional/#:~:text=A%20delibera%C3%A7%C3%A3o%20racional%20fortalece%20a,administrativo%20democr%C3%A1tico%20que%20%C3%A9%20defendido. Acesso em: 21 abr. 2022.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. Salvador: Editora JusPodivm, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 8.ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2014.

DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto duplo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 21.ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

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 de Direito Tributário Atual, nº 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 175-200. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/douglas-stelet.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Dissertação. (Mestrado profissional). - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo. Orientadora: Profa. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse>
[Con%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20%28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conse). Acesso em: 08 mar. 2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERREIRA, Antonio Airton. **Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado?** Thomson Reuters, 2013. Disponível em:

http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=289978&key=VjdNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTNNVGN3TmPVeU5UQT1JNA==. Acesso em: 02 abr. 2022.

FERREIRA, Bernardo Dantas. **O voto de qualidade no CARF: uma análise à luz dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário.** 2019.

Trabalho de conclusão de curso. (Graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro. Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/11270/1/BDFerreira.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

GENARO, Leandro Lopes. **Do voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário.** Revista Direito Tributário Atual, nº 38. São Paulo: IBDT, 2017, p. 54-79. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/do-voto-de-qualidade-pelo-representante-da-fazenda-nacional-no-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em: 20 abr. 2022.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-197.

GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. *In*: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Consulex, 2012, p. 187-199.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito.** 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Fim do voto de qualidade no Carf é imposição do princípio da moralidade.** Consultor Jurídico: 2020. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/betina-grupenmacher-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 01 abr. 2022.

HARADA, Kiyoshi **Direito financeiro e tributário.** 26.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. E-book.

JÚNIOR, Aury Lopes. **Direito processual penal e sua conformidade constitucional, Volume I.** 5.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

LEME, Cristiane. **Como se comporta o CARF. Parte. I.** Brasília: JOTA, 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/especiais/como-se-comporta-o-novo-carf-19092016>. Acesso em: 10 mar. 2022.

LEME, Cristiane; HOFFMAN, Suzy Gomes. **Observações sobre o relatório das decisões do CARF publicado pelo CARF.** JOTA: 2016. Disponível em:

<https://www.jota.info/especiais/como-se-comporta-o-novo-carf-19092016>. Acesso em: 09 mar. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 229. São Paulo: RDDT, 2014, p. 42-52.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 2. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

MAIA, Flávia. **Estudo mostra que voto de qualidade é mais usado em casos de maior valor**. Brasília: JOTA, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/jota-insper/estudo-mostra-que-voto-de-qualidade-e-mais-usado-em-casos-de-maior-valor-08052020>. Acesso em: 10 mar. 2022.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MARQUES, Marco Aurélio Zortea; CARVALHO, Moisés de Sousa. **Reflexões sobre o voto de qualidade no CARF**. JOTA, 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017>. Acesso em: 02 abr. 2022.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio Bernardo Ribeiros de Moraes. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1988. Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2018/03/23/1ba3869teoria_da_imposicao_tributaria.pdf. Aces 23 mar. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29-80.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19-27.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 21.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 95-104.

MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 165-191.

MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 145-164.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2021.

MINHOTO, Vinicius Marinho. **O contrabando legislativo e a modulação de efeitos na ação direta de inconstitucionalidade 5.127**. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, n. 2, v. 25. São Paulo, 2019, p. 1-24. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/download/988/834/>. Acesso em: 29 mar. 2022.

MORAES, Maurício Zanoide de. **Presunção de inocência no processo penal brasileiro: análise de sua estrutura normativa para a elaboração legislativa e para a decisão judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Ilhéus: Editus, 2016. Disponível em: http://www.uesc.br/editora/livrosdigitais2018/direito_tributario_3.pdf. Acesso em: 04 mar. 2022.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Prisão e liberdade: as reformas processuais penais introduzidas pela Lei 12.403, de 4 de maio de 2011**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade**. Revista Direito Tributário Atual, nº 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 732-760. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Maria-Eugenia-Mariz-de-Oliveira.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Martini Mariz de. **O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Um estudo acerca de sua constitucionalidade e legalidade.** Tese de láurea. São Paulo: USP, 2019. Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Ávila. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2020/08/Tese-de-La%CC%81lurea.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

PACELLI, Eugênio. **Curso de Processo Penal.** 23.ed. São Paulo: Atlas, 2019.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias.** Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Max Limonad, 1977.

PACHECO, Denilson Feitoza. **O princípio da proporcionalidade no direito processual penal brasileiro.** Rio de Janeiro: Editora Lumens Juris, 2007.

PASTORELLO, Dirceu Antônio. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Processo administrativo fiscal.** São Paulo: Dialética, 2000, p. 33-52.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

PELARIN, Evandro. **Bem jurídico-penal: um debate sobre a descriminalização.** São Paulo: IBCCRIM, 2002.

POZZER, Benedito Roberto Garcia. **Correlação entre acusação e sentença no processo penal brasileiro.** São Paulo: IBCCRIM, 2001.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição.** 3.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

ROCHA, Sergio André. **Inconstitucionalidade e controvérsias do fim do voto de qualidade.** JOTA: 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inconstitucionalidade-e-controversias-do-fim-do-voto-de-qualidade-17042020>. Acesso em: 01 abr. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **Agora no Carf o empate é pro contribuinte. E daí?** Consultor Jurídico: 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-20/agora-carf-empate-pro-contribuinte-dai>. Acesso em: 20 mar. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RDDT, n. 220, jan. 2014, p. 21-38.

SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 220, 2014, p. 21-38. Disponível em: <https://scaff.adv.br/site/wp-content/uploads/2020/07/2014.-SCAFF-F.-In-dubio-pro-contribuinte-e-o-voto-de-qualidade->

nos-julgamentos-administrativo-tribut%C3%A1rios.-RDDT.-2014.pdf. Acesso em: 26 mar. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. ***In dubio pro reo também vale para o contribuinte.*** Revista Consultor Jurídico: 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em: 21 mar. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf.** Consultor Jurídico: 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 06 mar. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário.** 10.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. E-book.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário.** 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SOARES, Guilherme Mendes; SILVA, Renam Grandis da; MOURA, Aline Arrais de. **O fim do voto de qualidade no Carf e os reflexos no contencioso tributário.** Revista de Direitos Fundamentais e Tributação - RDTF. Porto Alegre, v. 1, n. 4, 2021, p. 107-205. Disponível em: <http://www.rdtf.com.br/revista/article/view/53>. Acesso em: 10 mar. 2022.

TORRES, Heleno Torres. **O STF e o voto de qualidade no processo administrativo fiscal.** Consultor Jurídico: 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-31/consultor-tributario-stf-voto-qualidade-processo-administrativo-fiscal>. Acesso em: 01 abr. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORTATO, Carlos Alexandre. **Proposta de unificação de procedimentos no processo administrativo fiscal: análise a partir do modelo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** 2019. Dissertação. (Mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo. Orientadora: Profª. Tathiane dos Santos Piscitelli. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28234/MP%20-%20DISSERTA%C3%87%C3%83O%20-%20Carlos%20Alexandre%20Tortato%20-%20Protocolo.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 05 mar. 2022.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro contribuinte.*** 2009. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrrio Pimenta. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/12324/1/MARCOS%20DE%20AGUIAR%20VILLAS-BÔAS.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2022.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. ***In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais.*** Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: MP Ed., 2012.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Sem aperfeiçoamentos, Carf continuará em dívida com a sociedade brasileira.** Consultor Jurídico: 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jun-19/villas-boas-aperfeicoamentos-carf-continuara-sendo-ineficiente>. Acesso em: 26 mar. 2022.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo administrativo tributário.** Forense: Rio de Janeiro, 1998.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte.** Tese. (Doutorado em Direito - Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo. Orientadora: Profa. Fabiana Del Padre Tomé. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.