

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA –  
IDPESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**STHEFANE OLIVEIRA BARBOSA**

**O VOTO DE QUALIDADE FRENTE AO ARTIGO 112 DO CTN**

**BRASÍLIA**

**JULHO**

**2021**

**STHEFANE OLIVEIRA BARBOSA**

**O VOTO DE QUALIDADE FRENTE AO ARTIGO 112 DO CTN**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a conclusão da graduação em Direito da EDAP/IDP.

Orientador: Lucas Bevilacqua

**BRASÍLIA**

**JULHO**

**2021**

## **STHEFANE OLIVEIRA BARBOSA**

### **O VOTO DE QUALIDADE FRENTE AO ARTIGO 112 DO CTN**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a conclusão da graduação em Direito da EDAP/IDP.

Orientador: Lucas Bevilacqua.

#### **BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Lucas Bevilacqua

---

Prof. Janete Ricken

---

Prof. Paulo Mendes

**Resumo:** O presente trabalho tem como finalidade a análise do voto de qualidade, que é aquele proferido pelo presidente do Conselho Administrativo Fiscal (CARF) em casos de empate no julgamento de recursos, onde em caso de dúvidas será acolhido a hipótese mais favorável ao contribuinte. Aplicação do referido voto em observância ao princípio do *in dubio pro reo* aplicado ao Direito Tributário. Com o advento do art. 28 da Lei 13.988/20 resultando da conversão da medida provisória n. 899/19 extinguiu-se o voto de qualidade no CARF. Com a referida conversão, surgiram várias discussões a respeito da constitucionalidade da Lei que extinguiu o voto, ações de inconstitucionalidade foram propostas com o intuito de reestabelecer o voto de qualidade.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; *in dubio pro reo*; CARF; voto de qualidade; empate.

**Abstract:** The purpose of this work is to analyze the casting vote in compliance with the principle of *in dubio pro reo* applied to Tax Law. With the arising of the art. 28 of Law 13.988/20 resulting from the conversion of provisional measure n. 899/19 the casting vote in the Fiscal Administrative Council (CARF) was extinguished. With the referred conversion, several discussions arose regarding the constitutionality of the Law that extinguished the vote, actions of unconstitutionality were proposed in order to reestablish the casting vote. Regarding this vote, it is the one given by the president of the Chamber in cases of tie in the judgment of appeals in the CARF, which now no longer exists, where in case of doubt, the most favorable hypothesis for the taxpayer will be accepted.

**Keywords:** Tax Law; *in dubio pro reo*; CARF; casting vote; a tie.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	6
1. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO CARF E O VOTO DE QUALIDADE	7
1.2. Do conselho administrativo de recursos fiscais - carf .....	7
1.3. Do voto de qualidade .....	8
1.4. Da (in)constitucionalidade do voto de qualidade no .....	10
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO ....	12
2.1. Princípio da legalidade .....	13
2.2. Princípio da moralidade .....	15
2.3. Princípio da impessoalidade .....	16
2.4. Princípio da publicidade .....	16
2.5. Princípio da eficiência .....	17
2.7. Princípio do devido processo legal .....	18
2.1.1. A conversão da mp 899/2019 na lei 13.988/202 –interpretação mais favorável ao contribuinte .....	19
3.1. Art. 112 do CTN e sua aplicação .....	21
3.2. Relações entre direito tributário e direito penal .....	24
CONCLUSÃO .....	32
BIBLIOGRAFIA .....	34

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como finalidade mostrar a aplicabilidade do *in dubio pro reo* no julgamento de recursos fiscais. Com o advento da Lei 13.899 de 2020, discussões acerca do fim do voto de qualidade nos julgamentos realizados pelo CARF ganharam mais relevância.

Serão apresentados quais princípios do Direito Tributário estão ligados diretamente ao voto de qualidade, p.ex. Princípio da Legalidade, Princípio da Proporcionalidade, Princípio do Devido Processo Legal. Em seguida, serão trazidos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que demonstram uma interpretação mais favorável ao Contribuinte após a conversão da Medida Provisória 899/2019 na Lei 13.988/2020, Lei que extinguiu o voto de qualidade, antes proferido pelo Presidente do órgão, que será sempre um representante da Fazenda Nacional.

Após a entrada em vigor da Lei exposta acima, assuntos relacionados ao voto de qualidade estiveram mais frequentes entre os doutrinadores tributaristas. Sabe-se que o princípio do *in dubio pro reo* não é novidade no Direito Tributário, isto porque, no artigo 112 do Código Tributário Nacional, tem-se que em caso de dúvidas, o julgador decidirá pelo resultado mais favorável ao contribuinte.

Sabendo que o *in dubio pro contribuinte* deriva-se do *in dubio pro reo*, trataremos sobre a relação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, e de que forma os requisitos utilizados no primeiro podem ser utilizados no segundo.

Será exposto também as consequências do fim do voto de qualidade e do entendimento sempre mais favorável ao contribuinte em casos de empate, com uma breve colocação sobre as ADIs que versam sobre a inconstitucionalidade do fim do referido voto.

Por fim, serão expostos exemplos da aplicação do *in dubio pro contribuinte* nos Tribunais Superiores e sua aplicação no CARF no sentido amplo sobre o princípio supramencionado em observância a Lei 13.988.

## **1. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO CARF E O VOTO DE QUALIDADE**

O processo administrativo fiscal (PAF) como bem aduz Sergio André Rocha (2018, pag. 393-394) se inicia quando o sujeito passivo, o contribuinte, apresenta pedido de revisão (impugnação) sobre a legalidade de ato administrativo de natureza fiscal.

Sobre a composição do processo administrativo, Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López (2002, pag.75-76) descrevem da seguinte forma:

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

O PAF tem um caráter de “autorevisão” dos lançamentos tributários, ou seja, é por meio deste que a Fazenda Pública rever seus atos administrativos de cobranças fiscais. (Sergio André Rocha. 2018, p.439),.

Quando instaurada a fase recursal no PAF, estamos diante da figura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão responsável pelo julgamento dos recursos voluntário ou proposto por contribuinte, que será abordado no tópico seguinte.

### **1.1. Do conselho administrativo de recusos fiscais - carf**

O responsável pelo julgamento dos recursos nos PAFs é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o qual fora instituído através da Medida Provisória n.449/2008 (convertida em Lei n. 11.941/09), que transformou em um único órgão colegiado, os antes conhecidos Conselhos de Contribuintes.

Com uma composição paritária, o CARF tem entre seus julgadores 8 representantes dos contribuintes e 8 representantes da Fazenda Nacional, onde o cargo de Presidente da Tuma Recursal será sempre ocupado por representantes da Fazenda Nacional. O CARF fora instituído como órgão paritário, de forma que as turmas de julgamento que o compõem são formadas pelo mesmo número de conselheiros representantes dos contribuintes e representantes da Fazenda Nacional (Maria Eugênia Mariz de Oliveira 2020, pag. 732 – 760).

## **1.2. Do voto de qualidade**

Diante da paridade exposta no tópico anterior, sobreveio a hipótese de empate no julgamento dos recursos fiscais, e foi por meio do artigo 25 da Medida Provisória n. 449/2008 (convertido na Lei n. 11.941/09), que incluiu no art. 25, §9 do Decreto n. 70235/72 a figura do voto de qualidade nos processos administrativos fiscais, o qual prevê ser o Presidente da turma o responsável pelo voto de desempate, vejamos:

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Ademais, como bem declara Maria Eugênia Mariz de Oliveira (2020, p.734), o dispositivo acima citado não só introduziu o voto de qualidade ao CARF, como também determina que o referido voto caberá ao presidente da turma, cargo que será sempre exercido por conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Diante da hipótese supramencionada, surgiram algumas questões quanto a constitucionalidade do uso do voto de qualidade nos processos administrativos



fiscais, como bem afirma Sergio André Rocha (2018. p.438). Tais polêmicas surgiram de debates que tinham como base a figura do *in dubio pro reo*, trazida no art. 112 do CTN. De que de acordo com Ricardo Lobo Torres (2006, pag.55), em casos de empate nos julgamentos no PAF o auto de infração deveria ser cancelado.

Ademais, cumpre trazer à baila que o entendimento sobre o *in dubio pro reo* não é uma hipótese nova quando estamos diante de situações duvidosas que podem prejudicar o contribuinte, isso porque o artigo 112 do CTN já trazia em seu corpo que nos casos de dúvidas quanto as infrações e/ou penalidades, a decisão deverá ser favorável ao contribuinte, vejamos o que diz o referido artigo:

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.

Antes da extinção do voto de qualidade, Hugo de Brito Machado (2016, pag.240) afirmava que apesar do previsto no art. 112 do CTN, o referido voto trazia uma visão contraditória ao *in dubio pro reo*, pois de acordo com o autor, tal procedimento previsto no regimento interno do CARF necessitava de reforma. Vejamos:

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

Sem deixar de mencionar ainda que quando falamos em voto de qualidade no PAF, estamos diante de um voto de qualidade diferente dos previstos em

legislações estaduais, também conhecido como voto de minerva, onde neste, o Presidente da Turma vota somente em casos de empate de decisão colegiada; já no voto de qualidade proferido no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o decreto n. 70.235/72 em casos de empates, o Presidente da Turma vota duas vezes.

Cumpra esclarecer ainda que o voto de minerva é destinado à autoridade que originalmente não vota, e sua aplicação dependerá do regimento interno do órgão que terá o voto de minerva como método de desempate. Já no voto de qualidade, tem-se o condão de voto duplo, podendo contribuir com um julgamento mais favorável ao fisco, tendo em vista que o desempate está nas mãos do Presidente (representante da Fazenda Nacional).

### **1.3. Da (in)constitucionalidade do voto de qualidade no carf**

Entre aqueles que defendem a inconstitucionalidade do voto de qualidade, há os que defendem a inconstitucionalidade do art. 28 da Lei 13.988/2020, que prevê o fim do referido voto, Moisés de Sousa Carvalho e Marco Aurélio Zortea Marques (2017) afirmam que “os julgadores do CARF atuam sem qualquer influência ou tendência de atendimento dos interesses das instituições que os indicaram e que ali no órgão representam”. Ainda de acordo com os mesmos, dizer que os conselheiros não são imparciais é praticamente a mesma coisa que negar a existência do CARF.

Sem deixar de mencionar ainda que quando falamos em imparcialidade no CARF, o art. 41, incisos I e IV do seu regimento interno, traz como dever dos conselheiros sempre agir com imparcialidade quando estiverem em exercício de sua função, *in verbis*:

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

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

IV - cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos;

Em seus ensinamentos, Maria Eugênia Mariz de Oliveira (2020, p. 735) apresenta que o voto de qualidade não se caracteriza simplesmente como um voto de desempate, muito pelo contrário, o referido instrumento quando aplicado ganha características de voto duplo, visto que o Presidente votará duas vezes em caso de empate, tendo assim um peso superior aos demais. Ainda de acordo com a mesma, o voto de qualidade fere o previsto no art. 112 do CTN, que impõe uma interpretação mais favorável ao contribuinte em certos casos de dúvida.

Uma das teses utilizadas para defender a constitucionalidade do voto de qualidade é a impossibilidade da Fazenda Pública de recorrer de decisões administrativas definitivas favoráveis ao contribuinte, como bem prevê o art. 156, inciso IX do CTN. Nessa mesma linha, Paulo de Barros Carvalho (2018) afirma que o art. supracitado é “como um impeditivo à rediscussão da decisão irrecurável, desfavorável à Fazenda, no processo administrativo fiscal. Não se admite lançamento judicial, ou seja, reconstituição do crédito tributário pelo Poder Judiciário”.

Luís Roberto Barroso em voto proferido dia 18/06/2021 à respeito das ações de inconstitucionalidade (ADIs) 6399, 6403 e 6415 que versam sobre o fim do voto de qualidade, afirma que o fim do voto não vai em desacordo ao ordenamento jurídico brasileiro, e que a solução para casos de empate nos julgamentos do CARF realmente é a mais favorável ao contribuinte, entretanto o referido ministro propõe outra alternativa à Fazenda Nacional, vejamos:

Proponho, ainda, a fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional a extinção do voto de qualidade do Presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário”

Diante do que foi apresentado acima, tem-se a possibilidade da Fazenda Pública poder ajuizar ação com o intuito de reaver as decisões proferidas no CARF

sobre recursos relacionados a lançamentos tributários que acarretaram no processo administrativo fiscal. Ainda sob o assunto, Barroso (2021) afirma que “reconhecer a possibilidade de a Fazenda Nacional ir à juízo, nessa situação, é imprescindível para resguardar o equilíbrio das relações entre o ente público e o sujeito passiva”

Com a conversão da Medida Provisória n. 899/2019 conhecida como MP do contribuinte na Lei 13.988/2020, seu art. 28 trouxe grandes discussões ante a extinção do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Sobre a referida Lei, Sergio André Rocha (2020) faz uma grande crítica sobre as possíveis consequências de sua aplicação, resultado da incapacidade de autocritica da Administração Pública, vejamos:

A incapacidade da autocritica mais uma vez se fez presente e falou alto nesse processo. A Lei 13.988 certamente não é a solução, mas não se pode, de maneira alguma, negar que havia um problema. Esta Lei não é apenas o resultado de um lobby leviano junto ao Poder Legislativo. Ela é uma resposta à distorção que quase todos percebiam na utilização do voto de qualidade no CARF. Talvez ela tenha o mesmo vício: ser extrema demais, tendo consequências imprevisíveis.

Para Leandro Lopes Genaro (2020, pag.215) o voto de qualidade exercido pelo CARF por ser de responsabilidade do Presidente da Turma, que necessariamente deve ser um representante da Fazenda Nacional, trazia um “natural tendência” de confirmação de atos administrativos proferidos e executados pelo mesmo órgão.

Dito isto, quando falamos do voto de qualidade no CARF, devemos observar sua aplicação à luz dos princípios constitucionais, diante da interdisciplinaridade do nosso ordenamento jurídico. No capítulo seguinte abordaremos a ligação entre o voto de qualidade sob o prisma dos princípios constitucionais.

## **2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Primeiramente, cumpre mencionar que o processo fiscal é de fato um processo, que tem como escopo a solução de problemas relacionados aos lançamentos tributários na esfera administrativa. Para Celso Antônio Bandeira de Mello (2001, pag.771-772) “o princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro

alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.

Quando instaurada a fase recursal no CARF, os princípios constitucionais devem ser obedecidos no decorrer do processo, observando sempre os limites impostos à atuação da Administração Tributária como bem expôs o Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 82.788/RJ em 12/04/2005, vejamos:

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVER DE OBSERVÂNCIA, POR PARTE DE SEUS ÓRGÃOS E AGENTES, DOS LIMITES JURÍDICOS IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELAS LEIS DA REPÚBLICA – (...) ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - FISCALIZAÇÃO - PODERES - NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUÍNTES E DE TERCEIROS.

- Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os postulados consagrados pela Constituição da República revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de inadmissível subversão dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites - inultrapassáveis - que restringem os poderes do Estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros”.

No trabalho em questão abordaremos os princípios constitucionais que norteiam o CARF no julgamento de recursos do PAF, em atenção aos relacionados ao voto de qualidade, quais sejam: princípio da legalidade, princípio da moralidade, princípio da impessoalidade, princípio da publicidade e princípio da eficiência, princípio da proporcionalidade e o devido processo legal.

## **2.1. Princípio da legalidade**

Sobre o princípio da legalidade, o constitucionalista Carlos Roberto Siqueira Castro (2012) expõe que a Administração Pública tem como característica essencial

a subordinação absoluta à lei. Afirma que o referido princípio é “como uma espécie de compensação das prerrogativas e privilégios inerentes à Administração Pública”.

Para Roque Antônio Carrazza (2013, pag. 274) o princípio da legalidade tem papel fundamental na Administração Pública, isto porque de acordo com o autor:

A Administração Pública, justamente porque está subordinada à lei, não pode afrontar o direito subjetivo. Por esta razão, deve ser submetida a controles internos e externos, que garantem a legalidade dos atos por ela praticados e averiguem se seus agentes não exorbitaram de sua competência.

Insta salientar ainda que no processo administrativo fiscal, o Princípio da Legalidade tem papel fundamental para promover um julgamento justo de acordo como ordenamento jurídico vigente, vejamos o que diz o caput do art. 37 da CF, cumulado o caput e inciso I do parágrafo único do art. 2 da Lei 9.784/99:

Art. 37. 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: [...]

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.

Falando ainda do princípio da legalidade na seara tributária, é o art. 150, inciso I da Constituição Federal que expõe a vedação de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, limitando assim a Administração Pública ao que está previsto na Lei.

Antes da extinção do voto de qualidade, uma das discussões era sobre a observância do princípio da legalidade levando em consideração o previsto no art. 112 do CTN, o qual prevê que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida”, para alguns doutrinadores como Rafael Pandolfo (2018), o voto de qualidade enfrigia o referido art.

Entretanto, com a extinção do voto de qualidade não há mais no que se falar em inobservância do princípio da legalidade quando comparado ao art. 112 do CTN, vez que em casos de dúvidas, os julgadores decidirão em favor do contribuinte

após o fim do referido voto.

## **2.2. Princípio da moralidade**

Celso Bandeira de Melo (2018, p. 101) expõe que “o princípio da moralidade tem como conteúdo uma exigência de conduta ética por parte da Administração Pública, nas suas mais diversas formas de expressão”. Nessa mesma linha, Marçal Justen Filho (2018, pag. 73.) aduz que:

O princípio da moralidade pressupõe a existência e o respeito aos interesses privados, mesmo que egoísticos, dos não exercentes do poder público. A expressão 'interesse público' deve ser interpretada em consonância com os princípios norteadores de um Estado de Direito democrático, o que significa o reconhecimento da multiplicidade de interesses e a impossibilidade de eliminar sua contraposição.

Weida Zancaner (1997, pag. 632) expõe que “o administrador afrontará o princípio da moralidade todas as vezes que agir visando interesses pessoais, com o fito de tirar proveito para si ou para amigos, ou quando editar atos maliciosos ou desleais, ou ainda, atos caprichosos, atos exarados com intuito de perseguir inimigos ou desafetos políticos, quando afrontar a probidade administrativa, quando agir de má-fé ou de maneira desleal”.

A moral envolvida na administração não seria a moral comum, mas sim uma suposta moral jurídica. Sempre que violados outros princípios, o da moralidade também poderá ser tido como violado (Sergio André Rocha 2018, p.97).

Quando falamos em princípio da moralidade relacionado ao voto de qualidade estamos diante de um dos principais pontos de discussão entre os doutrinadores, isto porque antes da extinção, o responsável pelo referido voto era sempre o presidente da câmara, cargo sempre ocupado por representantes da fazenda, o que gerava dúvidas quanto a imparcialidade do julgador que detinha em suas mãos o voto duplo, que no caso era representante do fisco.

### **2.3. Princípio da impessoalidade**

De acordo com Celso Bandeira de Melo (2001, pag.84) o princípio da impessoalidade impõe à Administração Pública nunca agir com discriminação nos seus atos, vejamos o que nos ensina o autor:

...traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimenotas. Nem favoritismos nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas, não podem interferir na atuação administrativa, e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia.

O princípio em comento como bem afirma Hely Lopes Meirelles (1998, pag.88) é o clássico princípio da finalidade, de acordo com este, o referido princípio impõe ao administrador público sempre agir para o fim legal. Onde entende-se por fim legal “o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmentecomo objetivo do ato, de forma impessoal”

Sergio André Rocha (2020, p.93), traz o posicionamento de Diogo de Figueiredo Moreira de que, o princípio da impessoalidade é multifacetado e representa a junção dos princípios da isonomia e da finalidade.<sup>27</sup>

De acordo com o art. 2, da Lei n. 9.784/99, o processo administrativo federal deve se atentar ao interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei, sempre pautado pela objetividade no atendimento ao público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades, comexpõe Sérgio André Rocha (2020, p.93).

Quando trazido o referido princípio comparado ao voto de qualidade, estamos diante de uma contradição, visto que o responsável por proferir o referido voto é o Presidente da Câmara julgadora, no caso do CARF, cargo sempre ocupado por representante da Fazenda Nacional, ou seja, representante do FISCO.

### **2.4. Princípio da publicidade**

O princípio da publicidade aparece como uma garantia da democracia quando impõe que aos administrados seja dado conhecimento de todos os atos que venham



a interferir em sua esfera jurídica, admitindo o sigilo apenas em situações específicas devidamente justificadas, como bem afirma Sérgio André Rocha (2018, pag. 58-62).

O princípio da publicidade também vem expresso no art.5, inciso XXXII, o qual afirma que todo cidadão tem “direito de receber, dos órgãos públicos, informações do seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral”. Com bem destaca Sergio André Rocha, “o princípio da publicidade não é apenas uma garantia do administrado diretamente envolvido no processo, mas uma garantia também da própria sociedade, na medida em que se garante a todos a possibilidade de controle dos atos administrativos, evitando-se assim a prática de atos pessoais, por intermédio dos quais busque-se a realização de benefícios individuais indevidos.”

## **2.5. Princípio da eficiência**

O Princípio da Eficiência pode ser conceituado como a “adoção dos mecanismos mais céleres, e mais convincentes para que a Administração possa alcançar efetivamente o fim perseguido através de todo procedimento adotado”, Carvalho Filho (2001, pag. 60). Nessa mesma linha, Marcos Juruena Villela Souto (2002, pag. 184) afirma que a eficiência pode ser avaliada sob a ótica de 3 pilares: o aspecto administrativo, o qual obriga a administração pública a atuar sempre em casos de interesse público; o técnico usando sempre as ferramentas adequadas que atendam às necessidades públicas; e por fim, o aspecto financeiro, que é a aplicação do princípio da economicidade.

Para Sergio André Rocha (2018) não se trata apenas de um princípio jurídico, muito menos poderia ser alçado à condição de norma constitucional, sua inserção não gerara nenhuma novidade ou benefício concreto. O controle da eficiência não parte de norma genérica e abstrata de conduta, desprovida de mandamento legal. Ao contrário, exige configuração precisa e minuciosa, mediante pautas de comportamento predefinidas – que estabeleçam normativamente o alcance de específicos resultados, a utilização de recursos certos e as consequências jurídicas daí derivadas. Caso contrário, inexistira a “relação” definidora da eficiência”.

## **2.6. Princípio da proporcionalidade**

Os instrumentos qualificados como princípios não se encontram expressos no texto da Constituição, mas são reconhecidos pacificamente pela doutrina e pela jurisprudência, como: supremacia da Constituição, presunção de constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público, interpretação conforme a Constituição, unidade da Constituição, razoabilidade ou da proporcionalidade e efetividade. (BARROSO, 2010, p.248).

Quando estamos diante do Princípio da Proporcionalidade, Luís Roberto Barroso (2020, p. 255) aduz que:

O princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade, no Brasil, tal como desenvolvido por parte da doutrina e, também, pela jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, é o produto da conjugação de ideias vindas de dois sistemas diversos: (i) da doutrina do devido processo legal substantivo do direito norte-americano, onde a matéria foi primeiramente tratada; e (ii) do princípio da proporcionalidade do direito alemão.

Este princípio nos ensina a medida a ser adotada, ao “estabelecer um *iter* procedimental lógico seguro na tomada de uma decisão, de modo a que se alcance a justiça do caso concreto” (DIDIER, 208, p. 36).

Quando falamos do referido princípio aplicado aos processos do CARF, tem-se que o julgador deve sempre agir com proporcionalidade entre o fim e os meios utilizados, de uma forma racional e não excessiva e sobretudo, nos moldes da lei. Quando relacionado ao voto de qualidade, tem-se que observar se o referido voto é proporcional ao devido processo legal, o qual será abordado em seguida.

## **2.7. Princípio do devido processo legal**

O princípio do devido processo legal é trazido no art.5, LIV da Constituição Federal, o qual prevê “ninguém será privado da liberdade ou dos seus bens sem o devido processo legal”. Nas palavras de Sergio André Rocha (2020, p.156), o princípio do devido processo legal significa, inicialmente, a eleição do processo como forma privativa de intervenção do Estado na esfera de direitos dos indivíduos,

que decorre de processo, seja ele administrativo ou judicial, e poderá jamais ser considerado como um ato de benevolência estatal.

Nessa mesma linha, Marçal Justin Filho (2000, pag. 214-215) expõe a relevância do princípio do devido processo legal no processo administrativo fiscal, vejamos o que diz o citado autor:

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

Cabe mencionar ainda que o devido processo legal anda junto com o princípio da legalidade, isto porque se exige que os procedimentos a serem adotados para a consecução dos fins a que visa o processo estejam previstos em lei, como bem expõe Sergio André Rocha (2018, p.157).

Quando instaurado o PAF, deve ser “necessária e imperiosa a existência de verdadeiro processo, para que se exija que estejam presentes os direitos à ampla defesa e o contraditório e ao duplo grau de jurisdição, com bem expõe Eduardo Arruada Alvim (2001, págs. 56-57).

### **2.1.1. A conversão da MP 899/2019 na lei 13.988/202 – interpretação mais favorável ao contribuinte**

Primeiramente, será abordada aqui a possibilidade trazida pela ADI 5.127/DF, que tem como finalidade a decretação da inconstitucionalidade da Lei 13.988, mais especificamente no seu art. 28, o qual tem no seu bojo a extinção do voto de qualidade no CARF. De acordo com Sergio André Rocha (2020) a referida Lei “viola a Constituição da República, notadamente o princípio democrático e o devido processo legislativo (arts. 1º, caput, parágrafo único, 2º, caput, 5º, caput, e LIV, CRFB), a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo de conversão de medida provisória em lei, de matérias de conteúdo temático

estranho ao objeto originário da medida provisória”.

Ainda de acordo com o posicionamento de Sergio André Rocha (2020, p.216) existe um “contrabando legislativo” e que a inclusão do fim do voto de qualidade na Lei teve como justificativa uma suposta relevância e urgência, que de acordo com o referido autor “somente se justificam em relação aos temas tratados pelo Presidente da República”. De acordo com o mesmo autor, e com base em uma abordagem feita pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal, a extinção do voto de qualidade trazida no art. 28 da Lei 13.988 “não foi objeto de nenhuma emenda parlamentar”.

Ainda na mesma linha do parágrafo anterior, cumpre mencionar que o fim do voto de qualidade “é o fato de que a Lei 13.988, ao invés de alterar o Decreto nº70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal federal e que prevê o voto de qualidade, no § 9º do seu artigo 25, alterou a Lei 10.522 que não tem nenhuma relação com o voto de qualidade”, como bem afirma Sergio André Rocha (2020).

Ademais, cumpre mencionar que com a conversão da MP 899/19 na Lei 13.988, sobreveio as discussões quanto sua aplicação no tempo, pois se por um lado, estamos diante do princípio da segurança jurídica, que tem como finalidade a criação de regras que possam estabelecer as mudanças legislativas somente relacionadas a fatos futuros, por outro lado estamos diante do princípio da isonomia que impõe que não havendo motivos que justifiquem um tratamento diferenciado, todos que praticam o mesmo ato jurídico, devem se submeter as mesmas consequências (Sergio André Rocha, 2018, pag.197).

Com o advento do art. 28 da Lei 13.988/2020 a figura do *in dubio pro reo* trazida no art. 12 do CTN ficou mais evidente. E é sobre isso que trataremos no capítulo seguinte, a aplicação do *in dubio pro reo* com o advento da referida lei, quais foram suas implicações e como os doutrinadores têm se manifestado a respeito do assunto.

### **3. IN DUBIO PRO REO**

O *in dubio pro reo* de acordo com os ensinamentos de Hugo de Brito Machado

(1999, pag. 47-48) é essencial no direito tributário, isto porque como bem afirma o autor, “a sempre crescente carga tributária à custa da criação de tributos e mais tributos inconstitucionais” reafirmam a necessidade de uma interpretação da norma tributária em benefício do contribuinte.

Seguindo essa mesma linha, Roque Carrazza (2000, pag. 269-270) ao falar sobre a interpretação da norma tributária em favor do contribuinte, afirmou que é uma exceção tributária com base no direito fundamental de propriedade:

Não devemos perder de vista que, entre nós, a ideia de tributarexcepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Isto explica – pelo menos em parte – a razão pela qual a Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmotempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público.

Ademais, quando falamos em *in dubio pro reo*, tal instrumento já vem sendo aplicado em outros países na seara tributária, a Suprema Corte canadense desde 1985 tem entendimento que no país se houver dúvidas quanto ao tributo, incerteza ou ambiguidade, a decisão do órgão colegiado será favorável ao contribuinte. Nos Estados Unidos o *in dubio pro contribuinte* há tempos vem sendo usando, em hipóteses notadamente de dúvidas quanto no julgamento de recursos na esfera recursal tributária.

Com a extinção do voto de qualidade, o *in dubio pro reo*, conhecido como *in dubio pro contribuinte* no direito tributário brasileiro, se tornou evidente no PAF, isto porque com a nova edição legislativa, em casos de dúvidas, a demanda será julgada em favor do contribuinte.

### **3.1. Art. 112 do CTN e sua aplicação**

Primeiramente, cumpre mencionar que a origem constitucional do art. 112 do CTN vem do *in dubio pro réu*, princípio defendido pela Constituição Federal aplicado principalmente no Direito Penal, e utilizado no Direito Tributário com a nomenclatura de *in dubio pro contribuinte*. Fábio Martins de Andrade (2017, pag. 271) afirma que o uso do referido art. não se restringe apenas ao Direito Penal.

De acordo com Rafael Pandolfo (2018) o art. 112 do CTN por ser uma metanorma, torna-se obrigatória sua aplicação, expõe ser ilegítima a decisão tomada sem a observância e/ou aplicação do referido artigo, vejamos o que o referido autor afirma a respeito da tal obrigatoriedade:

A amplitude dos critérios interpretativos e retóricos utilizados pelos aplicadores da legislação tributária, verifica-se que as obrigações tributárias seguem o regime positivado pelo art. 108, do CTN, ao passo que, nas aplicações das sanções, devem ser seguidos os preceitos contidos pelo art. 112, do CTN, enunciado que, como será evidenciado, positiva no âmbito tributário o denominado “princípio in dubio pro reo”, reproduzindo em cada um dos seus incisos as circunstâncias que pautaram a evolução desse instituto no direito.

Assim como há os que defendem a obrigatoriedade da aplicação do art. 112 do CTN, há os que entendem o contrário. Hugo de Brito Machado (1999, pag.60-61) por exemplo, expõe muito bem sobre a referida contradição, vejamos:

Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do Fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. Outros sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor do contribuinte, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade.

Entre os que são contrários à aplicação do art. 112, Luís Eduardo Schoueri (2018, pag. 815) aduz que sua aplicação deveria se restringir exclusivamente ao âmbito do Direito Tributário Penal. Ainda nessa mesma linha, Goddoi (2013, pag. 183) nos ensina sobre o art. 112 do CTN que “sua aplicação restringe-se ao âmbito da interpretação de normas que tratam de infrações e sanções tributárias, não se aplicando às normas que versam sobre os demais elementos da obrigação tributária (tais como fato gerador, base de cálculo e alíquota)”

Entretanto cumpre trazer à baila o julgamento do Acórdão 1402.002.225 na 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em que Demetrius Nichele Macei se manifestou a favor da aplicação do art. 112 do CTN diante da dúvida no julgamento acima mencionado, vejamos o que diz o referido Conselheiro:

Entendo também, mesmo que considerássemos válida interpretação do fisco, por mero exercício de argumentação, seria prontamente e aplicável para este caso concreto o artigo 112 do CTN, que prevê: 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

Ainda sobre a aplicação do art. 112 do CTN, no Acórdão 1402•002.688, na 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Demetrius Nichele Macei expõe novamente sua posição quanto a aplicabilidade do *in dubio pro contribuinte*, vejamos:

Em última análise, isto quer dizer que, havendo dúvidas, ou seja, não havendo aporte probatório robusto a identificar a evidência da fraude alegada, por força legal, deve-se interpretar a lei tributária definidora de infrações (caso da Lei nº 4.502/64), da maneira mais favorável ao acusado. Tal disposição se encontra no artigo 112, do Código Tributário Nacional.

O art.112 do CTN constituiu a projeção do princípio penal do *in dubio pro réu* no PAF, entretanto, deveria se restringir exclusivamente ao âmbito de interpretação de normas que tratam de infrações e sanções tributárias (Goddoi, 2013, pag. 183). O uso das palavras “acusado” e “sujeito passivo” no caput do art. 112 permite concluir que o legislador tinha a intenção de limitar o referido dispositivo à legislação penal tributária afirmam Rafeael Frattari e Vinícios Vasconcelos (2018, pag. 996).

Roberto Codorniz Leite Ribeiro (2015, pag.138) traz uma visão ainda mais restrita quanto sua aplicação, de acordo com este, o art. 112 do CTN “não incide sobre todo e qualquer caso de imposição de penalidades pela lei tributária. Vejamos o que afirma o referido autor:

Sob o olhar da interpretação sistemática: o artigo 112 do CTN somente permitiria a sua aplicação aos casos de aplicação de multas de natureza punitiva (decorrentes do Direito enquanto instrumento sancionador), tais como a multa proporcional, as hipóteses da sua qualificação e majoração e as multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. Não há possibilidade de aplicação do referido comando normativo nos casos de aplicação de multa de natureza moratória ou compensatória.

Ao contrário do que foi dito acima quanto a aplicabilidade do art. 112 nos julgamentos do CARF, de acordo Edmar Oliveira Andrade Filho (2002), deve prevalecer a aplicação que dá uma interpretação favorável ao contribuinte (*in bonam partem*), buscando sempre a regra menos severa ao contribuinte. Ainda nessa,

afirma que o art. citado abarca o crédito tributário como um todo, sendo descabida uma discriminação a respeito de quais normas estariam potencialmente sujeitas à interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Cumprido expor ainda o ensinamento de Maria Eugênia Mariz de Oliveira (2020), onde esta defende que o *in dubio pro reo* na seara tributária somente será viável quando o empate do julgamento versar sobre aplicação de penalidades ao contribuinte.

Diante disto, restou claro a relação entre o Direito Tributário e o Direito Penal quando estamos diante da figura do *in dubio pro reo*, ligação que será exposta no tópico seguinte.

### **3.2. Relações entre direito tributário e direito penal**

Para Villas Bôas (2012, pag.312), assim como no direito penal, a relação entre as partes no processo administrativo fiscal, no Direito Tributário, é marcada pela existência de dois polos, onde um é mais forte e outro mais fraco. De acordo com o autor mencionado, há duas linhas que ligam o Direito Penal ao Direito Tributário, vejamos:

I - a desigualdade da relação estabelecida entre Estado e cidadão;

II - a constante limitação de direitos fundamentais (sobretudo o direito fundamental de propriedade).

Marco de Aguiar Villas Bôas (2012) sobre as possíveis restrições apontadas acima, afirma que “tais restrições necessitam de uma carga argumentativa muito mais elevada que aquela que seria suficiente no caso de aplicação de normas que lidam com restrições diversas. Por fim, o autor ainda afirma: Se for aceita a premissa de que os direitos fundamentais, para serem afastados, requerem argumentação reforçada, com o intuito de chegarmos próximos à conclusão de que, havendo dúvida, ou seja, não havendo uma argumentação robusta para a tomada de decisão, o contribuinte deverá vencer, basta também ser aceita a premissa de que o Direito Tributário representa uma constante limitação de direitos



fundamentais.

Sobre a aproximação do Direito Tributário com o Direito Penal, Ruy Barbosa Nogueira (1993.p.105) expõe que “trata-se, precipuamente, do direito de propriedade, previsto no art. 5º, caput, e inc. XXII da Constituição Federal, enquanto no Direito Penal, trata-se do direito de liberdade, previsto no art. 5º, caput, e outros diversos incisos, o que determina para ambos a aplicação do velho princípio do *in dubio pro reo* e das clássicas discussões quanto ao alcance desse postulado.”

Outro exemplo de aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal é exposta por Fernando Facury Scaff (2014, pag 21-30) o qual afirma que o processo administrativo fiscal também é regido pelo princípio acusatório o que aproxima do Direito Penal, diante da sobreposição entre contribuinte e o Estado, o autor afirma que:

O direito patrimonial entre pessoas privadas é disponível; o direito patrimonial onde uma das partes é um ente público não é — decorre de reserva legal tributária. Logo, o uso do princípio dispositivo nestas situações — onde aparece um ente público como uma relação de indisponibilidade patrimonial — é inadequado; deve-se usar o princípio acusatório — busca da verdade material a todo custo, e não da verdade formal. E deve-se aplicar as regras a ele atinentes. Por isso é que o processo fiscal encontra-se muito mais vinculado ao processo penal do que ao processo civil, em face de o princípio que os rege ser semelhante: o processo penal e o fiscal estão primordialmente vinculados ao princípio inquisitivo, enquanto o processo civil está primordialmente vinculado ao princípio dispositivo.

### **3.3. A aplicação do *in dubio pro reo* nos tribunais superiores**

As discussões à cerca do voto de qualidade se intensificaram após o julgamento da Ação Penal n. 470 (mensalão), onde o Supremo Tribunal Federal decidiu pelo princípio do *in dubio pro reo* no caso do empate no referido julgamento, deixando uma adenda quanto a aplicação do referido princípio ante voto de qualidade nos julgamentos dos recursos nos processos fiscais.

Ainda nessa mesma linha, é possível verificar que o STF adotou no julgamento do Habeas Corpus 89.974 o princípio do *in dubio pro reo*, vedando a possibilidade do voto duplo (como é conhecido o voto de qualidade), vejamos o que

disse o referido tribunal:

Recurso. Especial. Matéria criminal. Interposição contra acórdão denegatório de pedido de habeas corpus. Julgamento pelo Tribunal Superior de Justiça. Empate na votação. Convocação de Ministro de outra Turma para voto de desempate. Inadmissibilidade. Previsão regimental, ademais, de decisão favorável ao réu em sede de habeas corpus. Art. 41-A, § único, da Lei n. 8.038/90. Aplicação analógica ao caso. Presunção constitucional de não culpabilidade. Regra decisória *in dubio pro reo*. HC concedido para proclamar a decisão favorável ao réu. Precedentes. Inteligência do art. 5º, LVII, da CF. Verificando-se empate no julgamento de recurso interposto pelo réu em habeas corpus, proclama-se-lhe como resultado a decisão mais favorável ao paciente. (HC 89.974, Rel. Min. CEZAR PELUSO, DJU 05.12.08)

Seguindo o entendimento a respeito da aplicação do voto de qualidade proferido nos tribunais superiores, em julgamento no STJ de Mandado de Segurança que tinha como relator Napoleão Nunes Maia Filho, o órgão entende pelo *in dubio pro reo* ao invés do voto de qualidade, vejamos o teor do referido Acórdão:

DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1º. E 664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, à atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o Processo Penal comum, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina.

2. A teor dos arts. 615, § 1º. e 664, parág. único do CPP, somente se admite o voto de qualidade - voto de Minerva ou voto de desempate - nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.

3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado. [...]

(Recurso em Mandado de Segurança nº 24.559 - PR (2007/0165377-1) - Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)

Por fim, quanto a aplicação do voto de qualidade nos órgãos superiores, os desembargadores federais Vera Lúcia Lima e Antônio Cruz Netto no Tribunal Regional Federal da 2ª região, expressaram com clareza sobre não se admitir voto duplo, principalmente em órgão colegiado, vejamos:

Com efeito, o artigo 21 do Regimento Interno desta Corte dispõe: 'Art.

21. São atribuições do presidente: [...] VIII - Proferir, nos julgamentos do Plenário e do Órgão Especial, voto de qualidade e votar quando a questão for de natureza constitucional. Já o art. 148 dispõe: 'Art. 148. Concluído o debate oral, o presidente tomara os votos do relator e do revisor, se houver. Após dará a palavra aos outros juizes que se lhe seguirem na ordem de antiguidade decrescente, para que profiram voto no tempo Máximo de 15 (quinze) minutos ou peçam vista. § 1º Se o presidente tiver de votar, por estar vinculado ao processo, e em consequência se tornar par o número de julgadores, deixara de votar o vogal de menor antiguidade. Note-se que embora o inciso VIII do art.

21 do Regimento Interno diga que o presidente proferir voto de qualidade, trata-se evidentemente de voto de desempate. Isto, aliás, ficou consignado no acórdão embargado (fls. 65/66). Penso não ser possível, em julgamento judicial, que qualquer julgador profira dois votos na mesma causa e no mesmo julgamento. No caso, o ilustre presidente, com o seu primeiro voto, empatou a votação. Logo a seguir ele mesmo proferiu voto de desempate. Tenho como irregular e descabido esse procedimento. Primeiro, porque o § 1º do art. 148 do Regimento Interno é claro em dizer que se o presidente tiver de votar, e houver possibilidade de se tornar par o número de julgadores, o de menor antiguidade não votará. Ocorre que no julgamento deste mandado de segurança, excluindo-se o presidente, o número de votantes era ímpar, tanto que o presidente votou empatando e, depois, votou desempatando. Segundo, porque se o presidente votou, por se tratar de questão constitucional, como lhe permite o regimento, não poderia ter votado o julgador de menor antiguidade. Isto deveria ter sido verificado antes de iniciar a votação. Como o presidente, ao votar pela primeira vez, provocou o

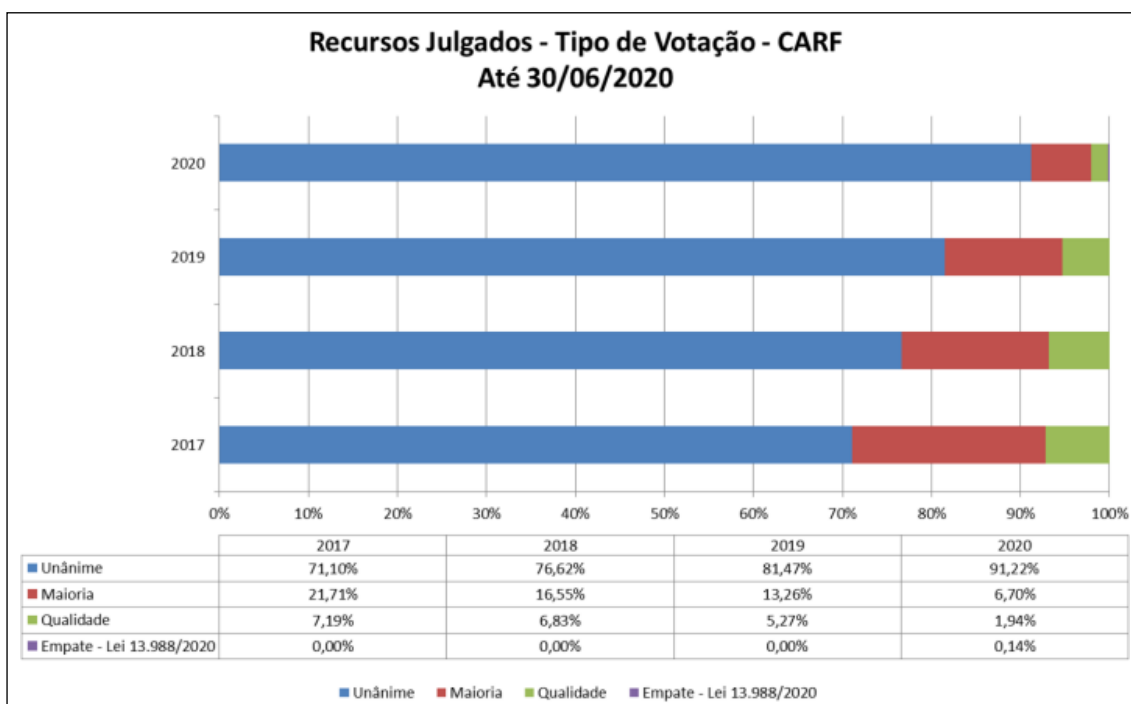
empate na votação, deveria ter sido suspenso o julgamento para aguardar-se o voto dos Desembargadores Federais que estavam ausentes naquela sessão (ou pelo menos de alguns deles) que eram nada menos do que 8 (oito) [...] o que não pode, no meu entendimento, é o presidente votar duas vezes, pois isto não tem amparo legal. Aliás, isto desequilibra, evidentemente, a votação e, conseqüentemente, compromete o resultado do julgamento. Eu diria até que desequilibra a balança da Justiça, fazendo-a pender para um dos lados sem a indispensável equidade e neutralidade que lhe são inerentes.” (TRF da 2ª Região - Pleno - ED em MS 2005.02.01.014093-6. Rel. Des. Fed. Vera Lucia Lima, Red. p/ Ac. Des. Fed. Antonio Cruz Netto)

### **3.4. Aplicação do *in dubio pro reo* no carf**

De acordo com dados apresentados por Marco Favini (2019) em sua dissertação de mestrado obtidos diretamente no site do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de inteligência artificial, em uma pesquisa realizada com palavras-chave como “voto de qualidade”, “recurso”, e “especial”, tem-se como resultado entre os anos de 2016 e 2018 um total de 1.779 julgamentos concluídos com voto de qualidade, onde após a operação Zelotes, 99,89% dos julgamentos concluídos com voto de qualidade foram favoráveis ao fisco.

Alguns servidores da Administração Pública demonstraram discordância ante a aplicação do *in dubio pro reo* no CARF, como bem afirma Michael Przepiorka (2020), foi através do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL) que surgiram denúncias que partiram de servidores, referentes à aplicação do art. 28 da Lei 13.988/2020, onde a principal tese trazida nas referidas denúncias seriam a de “comprometer o combate à sonegação fiscal, evasão de divisas, corrupção, lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo e demais atividades criminosas”.

Em dados obtidos no site do CARF até 30/06/2020, percebe-se que os casos de empates nos julgamentos de recursos diminuíram durante os anos, e de acordo com os últimos dados disponibilizados pelo órgão, após o advento da Lei 13.988, apenas 0,14% dos casos foram decididos com base no *in dubio pro contribuinte*, vejamos:



Fonte: CARF, 2020

Com base nos dados acima apresentados, serão expostos alguns julgamentos que entenderam mesmo antes do advento da Lei que extinguiu o voto de qualidade, considerar o *in dubio pro reo* em casos de dúvidas no julgamento de recursos fiscais, vejamos o que diz os referidos julgamentos:

CERTIFICADO DE ORIGEM x FATURA COMERCIAL. A omissão, na

Fatura Comercial, da data de sua emissão, torna impossível afirmar se foi emitida antes ou depois do Certificado. A indicação expressa no Certificado do número da Fatura, pressupõe que quando da emissão deste, já existia a Fatura. Aplicação das disposições do art. 112, do CTN, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (*in dubio pro reo*). (3º Conselho de Contribuintes - 2ª Câmara - ACÓRDÃO 302-34381 em 18.10.2000 - DOU em: 22.04.2004 Relator: Henrique Prado Megda)

PROVA. Impossibilitando a amostra do produto uma análise técnica para detectar os componentes de sua formulação, a questão se resolve "*in dubio pro reo*", ex-vi do art. 112 do CTN. (3º Conselho de Contribuintes - 1ª Câmara - ACÓRDÃO 301-29093 em 14.09.1999 - DOU em: 05.07.2002 Relator: MOACYR ELOY DE MEDEIROS)

Do exposto, o que deve reconhecer é que, no mínimo, existe séria dúvida. Se é ou não é a mesma mercadoria é a questão posta para a qual não há

nos autos uma resposta cabal; não se tem absoluta certeza se é "outra mercadoria" como asseverou o julgador singular, nem que se trate da mesma mercadoria. A meu ver, se o importador não comprovou cabalmente que se trata da mesma mercadoria, tampouco fez a autoridade fiscal prova definitiva de que não o seja. Para a questão, propõe-se uma solução em preliminar, por aplicação do princípio de "*in dubio pro reo*". (3º Conselho - 3ª Câmara - Processonº 10831.002244/96-03 - Acórdão nº 303-29.205 de 17/11/1999)

Ainda sobre a aplicação do *in dubio pro reo* no CARF, é de suma importância mencionar que o princípio da presunção da inocência não se restringe exclusivamente ao art. 28 da Lei 13.988/2020, pois como é sabido o art. 112 no CTN sustentava a visão do legislador de uma interpretação mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas.

### **3.5. *In dubio pro reo* e a lei 13.988/2020**

Sobre o art. 28 da Lei 13.988/2020, o qual dispõe sobre a extinção do voto de qualidade, Sergio André Rocha (2018) expõe que "ao invés de buscarem uma posição de equilíbrio, foi feita uma aposta "tudo ou nada" na polarização. Quando se quer ganhar tudo se arrisca ficar sem nada. E foi o que aconteceu com a Lei 13.988."

Ademais, cumpre trazer à baila um exemplo prático da aplicação do art. 28 da Lei 13.988/2020 quando relacionado a retroatividade da lei em processo administrativo ativo, na época da publicação da referida lei, vejamos o que diz a decisão proferida pela 18ª Vara Federal Cível da SJMG, nos autos do Processo nº 1024238- 49.2020.4.01.3800 vejamos:

Ademais, tratando-se o dispositivo supra de norma de caráter meramente interpretativo, sua abrangência alcança os julgamentos administrativos ocorridos antes de sua edição, como ocorre no caso dos autos, em que prolatado o acórdão do CARF em 18/09/2020, tratando-se, pois, de hipótese em que autorizada a retroação da lei tributária, na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional. Assim sendo, constatado o empate no julgamento do recurso administrativo que confirmou a existência do débito discutido nesses autos, impendereconhecer a necessidade de revisão do ato, nos termos do novel art.19-E da Lei 10.522/02, a fim de que não lhe seja aplicado o voto de qualidade, mantendo-se o entendimento favorável ao contribuinte...

Por fim, sobre a aplicação do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, Rogério Lima (2001) afirma que tal aplicação demonstra a ligação harmônica de todas as

normas infraconstitucionais com a Constituição Federal, reforça a ideia de um de um conjunto denominado sistema jurídico positivo ou ordenamento jurídico.

## CONCLUSÃO

A presente monografia teve como principal objetivo, demonstrar a aplicação do voto de qualidade, o *in dubio pro reo* e sobretudo sua ligação com o art. 112 do CTN. No Direito Tributário Brasileiro, vimos que a figura do *in dubio pro reo* não é matéria com suporte somente no Direito Penal, mas sim em todo nosso ordenamento jurídico.

A princípio, buscou-se expor que o voto de qualidade não era apenas um voto de desempate, mas sim um voto duplo, vez que o presidente da turma nos casos de empate, além do seu voto originário votava novamente, onde inclusive podia ele mesmo contribuir com o empate, a fim de ter a decisão nas mãos da Fazenda Nacional, vez que o presidente da câmara sempre será um representante do fisco.

Também, fora abordado a relação dos princípios tributários diante da aplicação do *in dubio pro reo*, em observância ao voto de qualidade, instrumento que era utilizado em casos de empate no julgamento de recursos fiscais pelo CARF. Em seguida, apontamos as semelhanças que fizeram com que a figura do *in dubio pro reo* aplicado ao Direito Penal fosse trazida para o âmbito do Direito Tributário, com o advento da Lei 13.899 de 2020 que extinguiu o voto de qualidade, e impôs que a interpretação deve ser sempre a mais favorável ao Contribuinte.

Observa-se ainda no presente trabalho que o fim do voto de qualidade se mostrou como um garantidor dos princípios constitucionais que sob a ótica de que tais princípios proporcionam a aplicação do *in dubio pro contribuinte*, o qual impõe a adoção do resultado mais favorável ao contribuinte em caso de dúvidas. Tudo isso porque a Administração Pública está diretamente ligada à Lei, submetendo-se exclusivamente ao Direito Positivado.

Quando falamos do voto de qualidade com base na legislação ordinária, estamos diante principalmente da discussão trazida pelo art. 112 do CTN, o qual pode-se se extrair a obrigatoriedade da Administração Pública a sempre ter a interpretação mais favorável ao Contribuinte nos casos de dúvidas.



Além da problemática apresentada sobre o voto de qualidade, fora também demonstrado as consequências do fim do referido voto, onde foi trazido à baila exemplos como as ADIs 6399, 6403 e 6415, que versam sobre a inconstitucionalidade do fim de voto de qualidade. Momento em que foi exposto inclusive o entendimento de Luis Roberto Barroso.

## BIBLIOGRAFIA

**ALVIM**, Eduardo Arruda. Devido Processo Legal Judicial – Enfoque Tributário do Princípio. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, pag.79-80, jan.- fev. 2001.

ALTHOUGH IT IS SOMETIMES BROADLY STATED EITHER THAT TAX LAWS ARE TO BE STRICTLY CONSTRUED OR, ON THE OTHER HAND, THAT SUCH ENACTMENTS ARE TO BE LIBERALLY CONSTRUED, THIS APPARENT CONFLICT OF OPINION CAN BERECONCILED IF IT IS BORNE IN MIND THAT THE CORRECT RULE APPEARS TO BE THAT WHERE THE INTENT OF MEANING OF TAX STATUTES, OR STATUTES LEVYING TAXES, IS DOUBTFUL, THEY ARE, UNLESS A CONTRARY LEGISLATIVE INTENTION APPEARS, TO BE CONSTRUED MOST STRONGLY AGAINST THE GOVERNMENT AND IN FAVOR OF THE TAXPAYER OR CITIZEN. ANY DOUBTS AS TO THEIR MEANING ARE TO BE RESOLVED AGAINST THE TAXING AUTHORITY AND IN FAVOR OF THE TAXPAYER. Disponível em: <<http://www.tax-freedom.com/StatutoryConstruction.htm>> Acesso em: 18 nov. 2018.

**ANDRADE FILHO**, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de norma de Direito Tributário*. São Paulo: Cd Editora, 2002.

**BARROSO**, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo. 9ª Ed., São Paulo: Saraivajur. 2020.

**CARRAZA**, Roque. Curso de direito constitucional tributário - 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

**CARVALHO FILHO**, José dos Santos. Processo Administrativo Federal: Comentários à Lei 9.784/1999. 1ª Ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2001.

**CARVALHO**, Paulo de Barros. *As decisões do CARF e a extinção do crédito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. nº 212, p. 98. 2013.

**DE ANDRADE**, Fábio Martins. *A polêmica em Torno do Voto Duplo*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017.

**Filho, M. J..** *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei no 9.784/99.*, São Paulo: Malheiros. 2000.

**FRATTARI, Rafael; e VASCONCELOS, Vinícius.** As multas, o voto de qualidade no CARF e o art. 112 do CTN. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

**GODOI**, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro contribuinte: avanço ou retrocesso?. São Paulo: Dialética, 2013.

<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2021/dados-abertos-202105-final.pdf>.

**LIMA**, Rogério. O abuso de poder da Fazenda Pública no campo da fiscalização. Revista Dialética de Direito Tributário nº 67. São Paulo: Dialética, 2001.

**MARQUES**, Marco Aurélio Zortea e Carvalho, Moisés de Sousa. *Reflexões sobre o voto de qualidade no CARF.* JOTA, 09.01.2017.

Disponível em:

[https://www.jota.info/?pagenome=paywall&redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017](https://www.jota.info/?pagenome=paywall&redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017)

**MACHADO**, Hugo de Brito. O Voto de Desempate nos Julgamentos Administrativo-Tributários. In: VI ANA, Michel (Coord.). *Código Tributário Nacional: Análises e Reflexões para Mais 50 Anos de Vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

**MACHADO**, Hugo de Brito. Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 1999.

**MEIRELLES**, Hely Lopes. Direito administrativo. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

**MELLO**, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

**NEDER**, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo

Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002.

**NOGUEIRA**, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

**OLIVEIRA**, Maria Eugênia Mariz de. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p.732-760. São Paulo:IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

**OLIVEIRA**, Maria Eugênia Mariz de. O Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p.732-760. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

**PANDOLFO**, Rafael. *O in dubio pro reo e sua aplicabilidade às sanções tributárias*. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/01/Rafael-Pandolfo.pdf> . Acesso em 22/07/2021.

**PEREIRA**, Roberto Codorniz Leite. *A controvertida aplicação do art. 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo de caso Petrobras*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, jun, 2015, v. 237, p. 138.

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

**ROCHA**, Sérgio André. Inconstitucionalidade e controvérsia do fim do voto de qualidade. 2020. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inconstitucionalidade-e-controversias-do-fim-do-voto-de-qualidade-17042020>. Acesso em 17/05/2021.

**SCAFF**, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo tributários. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, jan, 2014, v. 220, p. 21-38.

**SCHOUERI**, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018

**SOUTO**, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris,2002.

“SUCH A DETERMINATION IS, FURTHERMORE, CONSISTENT WITH ANOTHER

BASIC CONCEPT IN TAX LAW THAT WHERE THE TAXING STATUTE IS NOT EXPLICIT, REASONABLE UNCERTAINTY OR FACTUAL AMBIGUITY RESULTING FROM LACK OF EXPLICITNESS IN THE STATUTE SHOULD BE RESOLVED IN FAVOUR OF THE TAXPAYER” (Johns-Manville vs. The Queen 1985) – Disponível em: <<http://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1985/1985canlii43/1985canlii43.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2018., p. 72.

**TORRES**, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

**VILLAS BÔAS**, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. 1a ed. São Paulo: MP Ed., 2012.

**ZACANER**, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p.632.