

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO – UNDB
CURSO DE DIREITO

MARIA VITÓRIA DE ARAÚJO SOUSA DO NASCIMENTO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO CARF NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO***

São Luís

2023

MARIA VITÓRIA DE ARAÚJO SOUSA DO NASCIMENTO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO CARF NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO***

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientador: Dr. Arnaldo Vieira Sousa

São Luís

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Nascimento, Maria Vitória de Araújo Sousa do

A (in) constitucionalidade do voto de qualidade do CARF no processo administrativo fiscal e o princípio do *in dubio pro reo*./ Maria Vitória de Araújo Sousa do Nascimento. __ São Luís, 2023. 55 f.

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Vieira Sousa.
Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2023.

1. Inconstitucionalidade. 2. Voto de qualidade.
3. Discricionariedade. 4. Fiscal. I. Título.

CDU 340.1:336.2

MARIA VITÓRIA DE ARAÚJO SOUSA DO NASCIMENTO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO CARF NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO***

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em
Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino
Superior Dom Bosco como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Aprovado em: 27/11/2023

BANCA EXAMINADORA

Dr. Arnaldo Vieira Sousa (Orientador)

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Airon Caleu Santiago Silva

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Manoel Júnior Ferreira Velos

Membro externo

Ao José Vitor, minha razão de viver.

AGRADECIMENTOS

Deus é minha inspiração, minha fé e meu destino, e a Ele agradeço todos os dias por permitir que meu esforço me conduza a vitória.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é analisar se é constitucional ou não o voto de qualidade concedido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário. Assim, serão discutidos os principais aspectos conceituais e históricos do voto de qualidade, as dificuldades enfrentadas pelo contribuinte com o desempate em favor da União e a constitucionalidade dele. Além disso, serão identificadas possíveis alternativas para resolver os impasses nas demandas administrativas entre a União e os contribuintes, de modo a garantir o contraditório. O objetivo é entender como o princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário pode evitar disparidades e inconstitucionalidades do voto de qualidade em demandas administrativas fiscais. A hipótese levantada é que assim como no Direito Penal, o princípio do *in dubio pro reo* exige que o Estado, representado pelo Ministério Público, prove além de qualquer dúvida razoável a culpa do acusado para condená-lo. Portanto, o voto da corte administrativa deve estar vinculado à absolvição, ou seja, à desoneração do contribuinte, caso contrário, haveria discricionariedade e o voto seria conforme a convicção pessoal, favorecendo a União em uma tentativa arbitrária de arrecadação excessiva. A pesquisa será realizada por meio de análise bibliográfica de doutrinas nacionais utilizando o método dedutivo e a pesquisa descritiva.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade; Voto de qualidade; Discricionariedade; Fiscal.

ABSTRACT

The objective of this research is to analyze whether the casting vote granted to the Administrative Council of Tax Appeals – CARF is constitutional or not, as well as the application of the principle of in dubio pro reo in tax law. To this end, the main conceptual and historical aspects of the quality vote will be discussed, the difficulties faced by taxpayers with the tiebreaker in favor of the Union and its constitutionality. In addition, possible alternatives will be identified to resolve impasses in administrative demands between the Union and taxpayers, in order to guarantee contradiction. The objective is to understand how the principle of in dubio pro reo in tax law can avoid disparities and unconstitutionality in the casting vote in administrative tax demands. The hypothesis raised is that, as in Criminal Law, the principle of in dubio pro reo requires that the State, represented by the Public Prosecutor's Office, prove beyond any reasonable doubt the guilt of the accused in order to convict him. Therefore, the vote of the administrative court must be linked to the acquittal, that is, to the relief of the taxpayer, otherwise, there would be discretion and the vote would be in accordance with personal conviction, favoring the Union in an arbitrary attempt at excessive collection. The research will be carried out through bibliographic analysis of national doctrines using the deductive method and descriptive research.

Keywords: Unconstitutionality; Casting vote; Discretionary; Supervisor.

LISTA DE TABELAS, FIGURAS E ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1: Gráfico Nota Técnica PGFN – Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o motivo de baixa	27
Gráfico 2: Recursos Julgados pelo CARF em 2020	37

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	OS PRINCIPAIS ASPECTOS CONCEITUAIS E HISTÓRICOS DO VOTO DE QUALIDADE.....	13
2.1	A origem do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF	13
2.2	A origem do voto de qualidade.....	16
2.3	A principiologia nos procedimentos administrativos fiscais	19
3	OS PROBLEMAS ENFRENTADOS PELO CONTRIBUINTE COM O DESEMPATE EM FAVOR DA UNIÃO E A SUA CONSTITUCIONALIDADE	23
3.1	Arbitrariedade dos conselheiros e a ilegitimidade do voto duplo	23
3.2	O congestionamento de demandas fiscais no judiciário.....	26
3.3	A inconstitucionalidade do voto de qualidade.....	28
4	AS MEDIDAS ALTERNATIVAS PARA SOLUCIONAR O EMPASSE NAS DEMANDAS ADMINISTRATIVAS ENTRE A UNIÃO E OS CONTRIBUINTES	32
4.1	Aplicação do princípio do <i>in dubio pro reo</i> no direito tributário	33
4.2	Propostas discutidas pelo poder legislativo	38
4.3	A posição do judiciário.....	41
5	CONCLUSÃO.....	48
	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O processo administrativo fiscal tem como objetivo principal a solução de controvérsias entre contribuintes e o fisco, tanto em relação ao pagamento de tributos quanto a outros aspectos fiscais, como a aplicação de multas e a imposição de penalidades. Esse processo é realizado perante os órgãos responsáveis pela Administração Tributária, como a Receita Federal, a Secretaria da Fazenda ou outros órgãos estaduais ou municipais de controle fiscal.

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) é responsável pela constituição e cobrança do crédito tributário, ou seja, o contribuinte realiza o fato gerador e a Receita verifica se esse fato não gerou nenhum crédito a ser lançado. Havendo crédito, poderá lançar um auto de infração.

O contribuinte tem o direito de apresentar defesa e impugnação do lançamento fiscal, caso discorde do valor ou da legalidade dele. Após esgotadas todas as instâncias administrativas, o contribuinte também poderá recorrer ao Poder Judiciário, por meio de uma ação judicial, caso não esteja satisfeito com a decisão administrativa.

Se o contribuinte não contestar, o crédito será inscrito em dívida ativa e poderá ser cobrado na vida judicial por meio de ação de Execução Fiscal. Por outro lado, havendo recurso do contribuinte na Receita Federal e a decisão não for favorável ao contribuinte, este poderá interpor recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF no prazo de 30 dias. Tal conselho funciona como uma espécie de Tribunal Superior, mas na esfera administrativa.

Ocorre que, dentro das discussões do CARF, tem-se o chamado “voto de qualidade”, que consiste em um voto de desempate em favor da União. Em 2020, por meio de MP do Contribuinte Legal, transformada na Lei nº 13.988/2020, o voto de qualidade havia sido extinto, estabelecendo que os empates seriam decididos em favor do contribuinte.

O assunto já foi discutido no Supremo Tribunal Federal (STF), com a participação de entidades representativas de classe e da sociedade, como a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e a Confederação Nacional da Indústria (CNI), e foi defendida a sua constitucionalidade.

A ideia do pró-contribuinte, assegurando-lhe o êxito quando nenhum dos lados alcançar a maioria, é compatível com a Constituição, que exige a certeza da ocorrência do fato jurídico tributário e do ilícito para que se faça a exigência tributária prevista em lei, como os princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária.

No entanto, com a MP nº 1160/2023, publicada em 12 de janeiro, retoma-se o voto de qualidade no âmbito do CARF, permitindo que os conselheiros da União desempatem as

votações em seu favor. Esta MP perdeu a eficácia com a edição da Lei nº 14.689/2023. Tal medida é considerada um retrocesso institucional e desincentivo à pacificação dos conflitos entre Estado e contribuinte, o que fomenta a via judicial nas situações em que a tese do contribuinte se mostrou vencedora, ofendendo o princípio do contraditório e ampla defesa.

Diante disso, indaga-se: de que modo o princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário pode evitar as disparidades e (in) constitucionalidades do voto de qualidade nas demandas administrativas fiscais? Tem-se como hipótese de que, assim como no Direito Penal, o *in dubio pro reo* faz com que o Estado, que é representado pelo Ministério Público, deva comprovar além de qualquer dúvida razoável a culpa do acusado, para somente assim o condená-lo.

Portanto, o voto da corte administrativa será necessariamente vinculado à absolvição, ou seja, a desoneração do contribuinte, pois caso contrário, atuaria em discricionariedade, o que permitiria que o voto fosse conforme sua convicção, em favor de si próprio (da União), em uma tentativa arbitrária de arrecadação excessiva.

Sendo assim, a presente pesquisa se justifica pela importância de se discutir as peculiaridades que a Fazenda Pública possui em relação aos sujeitos passivos e demais credores, principalmente no que tange a importância social da arrecadação do crédito público, onde os seus atos devem ser vistos como suficientes para exercer a força que movimenta as demandas em que se encontra.

Além disso, a pesquisa se justifica para que os contribuintes compreendam a importância da arrecadação do crédito público e a constitucionalidade ou não da instituição do voto de qualidade, bem como pelo fato de que a ausência de pesquisas científicas que envolvem a discussão, sendo uma temática necessária e urgente para a academia de Direito.

No que tange a justificativa pessoal, tem-se o real interesse nas demandas que tem a Fazenda Pública como polo passivo, trazendo a discussão para o âmbito acadêmico. Assim, será possível contribuir um amplo conhecimento jurídico, encontrando novas alternativas e fundamentações para casos futuros, bem como para futuras interpretações jurídicas por parte de outros acadêmicos, advogados, magistrados e pesquisadores da área.

O objetivo geral da presente pesquisa é analisar a constitucionalidade ou não do voto de qualidade concedido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário, tendo como objetivos específicos discorrer acerca dos principais aspectos conceituais e históricos do voto de qualidade; discutir os principais problemas enfrentados pelo contribuinte com o desempate em

favor da União e a sua constitucionalidade; e identificar as medidas alternativas para solucionar o empasse nas demandas administrativas entre a União e contribuintes a fim de assegurar o contraditório.

Para tanto, utiliza-se a metodologia de pesquisa bibliográfica, por meio do método dedutivo e da pesquisa descritiva. O método dedutivo é aquele que parte do geral para o particular, do indiscutível para conclusões puramente formais, ou seja, busca-se uma análise das informações coletadas para chegar a um resultado final.

Além disso, tem-se que só por meio da razão é possível chegar ao conhecimento verdadeiro, tendo o raciocínio dedutivo como método fundamental. No caso da pesquisa descritiva, tem como objetivo primordial descrever as características de determinada população ou fenômeno, como é o caso do sistema administrativo fiscal por meio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Assim, será realizada a pesquisa com base em análises bibliográficas de doutrinas nacionais. Será analisada a legislação brasileira vigente e discussões no Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade ou não do voto de qualidade e suas implicações no sistema tributário.

No primeiro capítulo, apresenta-se os fundamentos constitucionais e infraconstitucionais da aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, trazendo os principais aspectos conceituais e históricos do voto de qualidade, cuja previsão encontra-se no art. 112 do Código Tributário Nacional, destacando a origem do Conselho, a origem do voto de qualidade e aplicação dos princípios no procedimento administrativo fiscal.

No segundo capítulo, aborda-se os principais problemas enfrentados pelo contribuinte com o desempate em favor da união e a sua constitucionalidade, tendo em vista as discussões acerca da inconstitucionalidade do instituto por órgãos e representantes da sociedade civil. Trata-se de três problemas, a arbitrariedade dos conselheiros e a ilegitimidade do voto duplo, o congestionamento de demandas fiscais no judiciário e a inconstitucionalidade do voto de qualidade.

No terceiro capítulo, traz-se as medidas alternativas para solucionar o empasse nas demandas administrativas entre a união e os contribuintes, abordando acerca da possibilidade de aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário, as propostas discutidas pelo poder legislativo e a posição do judiciário quanto as demandas que saem do administrativo do CARF para decisão do Juiz.

2 OS PRINCIPAIS ASPECTOS CONCEITUAIS E HISTÓRICOS DO VOTO DE QUALIDADE

O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um mecanismo utilizado para desempatar votações quando há um empate entre os conselheiros. É uma ferramenta que confere poderes extraordinários ao presidente do órgão, permitindo-lhe o voto decisivo em situações de impasse.

Historicamente, o voto de qualidade foi introduzido no CARF pelo Decreto-Lei nº 2.137/1984, que regulamentou o processo administrativo fiscal. Antes disso, o Conselho era composto por representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, que possuíam o mesmo peso e valor na tomada de decisões.

A justificativa para a implantação do voto de qualidade foi a necessidade de assegurar uma maior imparcialidade nas decisões do órgão. Entendia-se que o presidente, por ser um representante da administração pública federal, poderia trazer esse equilíbrio e evitar favorecimentos excessivos aos contribuintes.

Entretanto, ao longo dos anos, o voto de qualidade do CARF tem sido alvo de discussões e críticas. Alguns argumentam que ele acaba por reforçar a assimetria de poder entre Fazenda e contribuinte, já que o voto adicional conferido ao presidente pode inclinar a balança a favor da administração tributária.

Outro ponto de crítica diz respeito à falta de isonomia, uma vez que as decisões do presidente podem ser arbitrárias e não baseadas em critérios objetivos. O presidente pode decidir sobre questões de alta complexidade técnica com base apenas em sua interpretação pessoal, o que pode gerar insegurança jurídica e vulnerabilidade aos contribuintes.

2.1 A origem do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) é responsável pela constituição e cobrança do crédito tributário. Segundo Rocha (2018), se inicia quando o contribuinte apresenta pedido de revisão do débito (impugnação) sobre a legalidade de ato administrativo de natureza fiscal. No que tange a composição do processo administrativo, Neder e López (2002), 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 (NEDER; LÓPEZ, 2002).

Sendo assim, 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 (ROCHA, 2018). Quando instaurada a fase recursal no PAF, surge a figura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão responsável pelo julgamento dos recursos voluntário ou propostos por contribuinte a um órgão colegiado e paritário.

A origem do CARF começou em 14 de setembro de 1925, quando foi instalado o primeiro Conselho Administrativo para julgar o contencioso tributário federal brasileiro. Tratava-se do Conselho de Contribuinte do Imposto de Renda. Posteriormente, foram criados outros conselhos. O contencioso administrativo no Brasil acompanhou a instalação dos órgãos fiscais desde as Capitâneas Hereditárias, tendo em cada uma delas um provedor da Fazenda Real designado para coordenar o lançamento, mas também as funções judicantes nos processos fiscais (BRASIL, 2020).

Em 1760, após mais de duzentos anos, D. José I criou o Erário Régio em Portugal e iniciou no Brasil a substituição das provedorias pelas Juntas de Administração e Arrecadação da Real Fazenda, mais conhecidas por Juntas da Real Fazenda. Com isso, as decisões de primeira instância e os recursos para a instância superior couberam a órgãos de deliberação coletiva, sediada a princípio na Bahia e depois no Rio de Janeiro (BRASIL, 2020).

Os julgamentos fiscais em matérias especializadas, como os contratos do sal, das baleias, da administração da Junta do Comércio Geral, bem como eram realizados pelos “juizes conservadores”. Em 1808, abriu-se caminho para uma transformação no sistema das Juntas da Real Fazenda. O velho Erário Régio português, transferido ou recriado no Rio de Janeiro no próprio ano de 1808, originou o Ministério da Fazenda. Nesse ano, o julgamento de processos foi centralizado, por D. João VI, no Tribunal do Conselho de Fazenda, órgão de última instância para o contencioso administrativo, ao qual estavam subordinadas as Juntas da Real Fazenda (BRASIL, 2020).

O Conselho existiu até à República, em 1891, entretanto, deixou de ser julgador em 1831, quando suas atribuições foram divididas entre o Tribunal do Tesouro Nacional e os juízes territoriais. Em 1892, o Decreto n° 1.166 restabeleceu o Conselho como órgão consultivo, composto do Presidente do Tribunal de Contas e dos Diretores do Tesouro, reunindo-se sempre que convocado pelo Ministro da Fazenda.

Em 1898, passou a ser presidido pelo Ministro da Fazenda e foi novamente extinto em 1921. Após, surgiu o Conselho do Imposto de Renda, instalado em 14 de setembro de 1925, após quase um ano de sua criação pelo Decreto n° 16.580, de 1924, que aprovou o regulamento do Imposto de Renda. Vencida uma longa luta para a instituição desse tributo, o governo, cauteloso, previa que o Conselho dava garantias aos cidadãos (BRASIL, 2020).

Em 1931, foi regulamentado o Conselho dos Impostos do Consumo, que havia sido criado pelo Decreto n° 5.157, de 1927. Esse colegiado, também paritário, era composto por doze conselheiros e tinha a competência para julgar os recursos interpostos ao Ministro da Fazenda referentes aos impostos de consumo, à classificação e valor das mercadorias e às multas.

Em março de 1934 foram extintos os Conselhos do Imposto sobre a Renda e do Imposto de Consumo e instalados os novos Conselhos, quais sejam:

1° Conselho de Contribuintes para tratar do imposto de renda, imposto do selo e imposto sobre vendas mercantis, cujo primeiro presidente foi Randolpho Fernandes das Chagas; e 2° Conselho de Contribuintes para as questões relacionadas ao imposto de consumo, às taxas de viação e às taxas e contribuições internas, presidido primeiramente por Mário Foster Vidal da Cunha Bastos; Conselho Superior de Tarifa que tratava da classificação de mercadorias, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros, para o qual foi nomeado Antônio Eduardo Lenhoff Britto (BRASIL, 2020).

Em 30 de outubro de 1964, por meio do Decreto n° 54.767, foi criado o 3° Conselho de Contribuintes, mediante o desmembramento da Segunda Câmara do 2° Conselho. Em 1972, por meio do Decreto n° 70.235, que até hoje regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), foi instituído o 4° Conselho, em decorrência da nova denominação do Conselho Superior de Tarifa.

Em 1977, o 3° Conselho foi extinto e suas competências transferidas para o 2° Conselho e o 4° assumiu a denominação de Terceiro. Por fim, em maio de 2009, por meio da Lei n° 11.941, foram unificados o 1°, o 2° e o 3° Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais em um único colegiado. Portanto, o CARF surgiu em 2009, tendo como sua principal atribuição julgar as disputas entre governo e contribuintes relacionadas aos impostos federais.

Os conselheiros são indicados por meio de uma lista tríplice de nomes que passam por um comitê de seleção, que verifica se eles têm conhecimento e experiência em direito tributário, tributos federais e aduaneiros. Após, é referendado pelo Ministro da Fazenda para assumir o mandato. Sua composição é de titulares e suplentes, que ao todo formam 90 conselheiros, divididos em três seções.

Assim, percebe-se que o Conselho Administrativo Fiscal existe a quase 100 anos, intitulado de outras formas ou sem todas as funções que possui atualmente. Segundo o Ministério da Fazenda (2023), foram abertos mais de 400 mil processos, que representam em termos financeiros quase R\$ 4,5 trilhões de reais. As Turmas do CARF são integradas por 8 conselheiros, sendo 4 representantes da Fazenda Nacional e 4 representantes dos contribuintes, mantendo a estrutura paritária e ocasionando, por vezes, empates nas votações.

2.2 A origem do voto de qualidade

O “voto de qualidade”, que consiste em um voto de desempate em favor da União. Em 2020, por meio de MP do Contribuinte Legal, transformada na Lei nº 13.988/2020, o voto de qualidade havia sido extinto, estabelecendo que os empates seriam decididos em favor do contribuinte (BRASIL, 2020).

O voto de qualidade no CARF possui aspectos conceituais ligados à busca por imparcialidade e equilíbrio nas decisões, mas sua aplicação prática tem gerado polêmicas e questionamentos sobre sua efetividade e isonomia. O assunto já foi discutido no Supremo Tribunal Federal (STF), com a participação de entidades representativas de classe e da sociedade, como a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e a Confederação Nacional da Indústria (CNI), sendo defendida a sua constitucionalidade, por meio da ADI 7353.

Foi por meio da Medida Provisória n. 449/2008 (convertido na Lei n. 11.941/09), que se incluiu no art. 25, §9 do Decreto n. 70.235/72 a figura do voto de qualidade nos processos administrativos fiscais, o qual prevê ser o Presidente da turma o responsável pelo voto de desempate, *in verbis*:

§ 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) (BRASIL, 2008).

Ademais, conforme Oliveira (2020), o dispositivo acima citado não só introduziu o voto de qualidade ao CARF, como também determinou que o referido voto caberá ao presidente

da turma, cargo que será sempre exercido por conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Diante de tal hipótese, surgiram algumas questões quanto a constitucionalidade do uso do voto de qualidade nos processos administrativos fiscais (OLIVEIRA, 2020).

Segundo Rocha (2018), tais polêmicas surgiram de debates que tinham como base a figura do *in dubio pro reo*, trazida no art. 112 do CTN. De acordo com Torres (2006), “em casos de empate nos julgamentos no PAF, o auto de infração deveria ser cancelado”. O art. 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:

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 (BRASIL, 1960).

Antes da extinção do voto de qualidade, Machado (2016), 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.

Isso porque o voto final cabia ao presidente da turma, cargo ocupado por um auditor fiscal. Assim, segundo o que ficou acordado, quando uma empresa ou pessoa física perder uma causa no CARF, devido ao voto de qualidade, a multa e os juros seriam cancelados, desde que o contribuinte pagasse o valor principal em até 90 dias, além de poder ser feito em 12 parcelas mensais e sucessivas, o que seria quase impossível para débitos de alto valor.

O Decreto nº 70.235/72 e o RICARF, responsáveis pela regulamentação da matéria no âmbito da 2ª instância administrativa federal, preveem que o voto do Presidente não só desempatará a votação, mas também pode ele mesmo contribuir para que esse empate ocorra. A rigor, tem-se um voto duplo do Presidente de Turma: o de conselheiro ordinário, o qual pode ou não vir a empatar a votação, e, também, o voto de conselheiro Presidente, Voto de Qualidade, que a desempata (DEMES, 2020).

Conforme Demes (2020), enquanto os Estados permitem que algumas das Turmas sejam presididas por representantes dos contribuintes, no CARF esses cargos são necessariamente ocupados por representantes da Fazenda Nacional, o que pode acabar criando uma “natural tendência” de confirmação dos atos administrativos, dado fatores como a vivência de processos de fiscalização, predileções bibliográficas, premissas convergentes, preconceitos

compartilhados e tudo aquilo que pode ser atribuído a uma bagagem adquirida no exercício de funções públicas (GENARO, 2020).

Portanto, o CARF traz consigo em seus debates experiências diversas, de conselheiros que atuaram por anos como autoridades fiscais, outros que advogaram, que atuaram na estruturação de planejamento tributário em operações altamente sofisticadas e aqueles que trabalharam para grandes empresas de auditoria contábil, o que muito enriquece o ambiente, mas não raro essa toda efervescência resulta em empates no julgamento de temas sensíveis, fazendo com que possua inegável importância (DEMES, 2020).

Entretanto, sendo um poder delegado exclusivamente ao Auditor de carreira que preside a Turma, tem sido duramente criticada pelas entidades representativas dos contribuintes. Pouco judicializado até então, foi somente após o julgamento do Mensalão (AP nº 470/MG) no Supremo, em 2012, que ações de natureza tributária discutindo a legitimidade do instituto chegaram nos tribunais (DEMES, 2020).

Na ocasião, os ministros rejeitaram o uso do voto de qualidade do Presidente do STF, previsto no art. 13, inc. IX, do RISTF, para desempatar o julgamento. Isso acabou instigando aqueles tributaristas que já não viam a ferramenta com bons olhos a buscarem tratamento semelhante na seara tributária, em vista não do *in dubio pro reo*, tipicamente de cunho penal, mas do *in dubio pro contribuinte* (SCAFF, 2013), bem como de alegações de violação da isonomia, da paridade de armas e da imparcialidade do julgador.

Contudo, com o advento da Lei nº 13.988/2020, conhecida como Lei do Contribuinte Legal, trazendo a resolução automática em favor do contribuinte:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte (BRASIL, 2020).

Em homenagem ao que justifica o art. 112 do Código Tributário Nacional, o Legislativo substituiu a faculdade do Presidente de Turma em decidir o empate por uma resolução automática em favor do contribuinte. A decisão entendeu, portanto, que o Voto de Qualidade estaria extinto, não se tratando de mera restrição das suas hipóteses de cabimento.

No entanto, como a nova lei não revogou expressamente o VQ e a predita decisão não vinculam a Administração Pública, o Voto de Qualidade continua a ser empregado, ainda que de maneira mitigada, nos termos da Portaria ME nº 260/2020. A Portaria interpreta o novo dispositivo em termos literais, depreendendo que sua aplicação estaria restrita ao julgamento de créditos tributários.

Embora existam defensores do voto de qualidade que argumentam que ele é necessário para agilizar o processo de julgamento, principalmente em casos de grande complexidade, esse mecanismo dá muito poder ao presidente, já que ele pode, em última instância, decidir casos fiscais de grande importância.

2.3 A principiologia nos procedimentos administrativos fiscais

Para Mello (2001), 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, sendo este o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 82.788/RJ em 12/04/2005:

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 CONTRIBUINTE 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” (BRASIL, 2005).

Portando, aborda-se os princípios constitucionais que norteiam o julgamento de processos administrativos, 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.

No que tange ao princípio da legalidade, Castro (2012), expõe que a Administração Pública tem como característica essencial a subordinação absoluta à lei. Portanto, o referido

princípio é “como uma espécie de compensação das prerrogativas e privilégios inerentes à Administração Pública” (CASTRO, 2012).

Para Carrazza (2013), tem papel fundamental na Administração Pública, isto porque 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 (CARRAZZA, 2013).

Assim, 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” (BARBOSA, 2020).

O princípio da moralidade é, conforme Mello (2018), “exigência de conduta ética por parte da Administração Pública, nas suas mais diversas formas de expressão” (MELLO, 2018). Nessa mesma linha, Justen Filho (2018) aduz que: “o princípio da moralidade pressupõe a existência e o respeito aos interesses privados, mesmo que egoísticos, dos não exercentes do poder público” (JUSTEN FILHO).

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 (Rocha 2018). Já o princípio da impessoalidade, trata-se da imposição à Administração Pública nunca agir com discriminação nos seus atos, devendo tratar a todos os administrados sem discriminações. 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 (ROCHA, 2020).

De acordo com o art. 2, da Lei n. 9.784/99, o processo administrativo federal deve ser pautado pela objetividade no atendimento ao público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades. No que tange ao princípio da publicidade, tem-se como uma garantia da democracia quando se impõe que seja dado conhecimento de todos os atos, admitindo o sigilo apenas em situações específicas devidamente justificadas (ROCHA, 2020).

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” (BRASIL, 1988).

Com bem destaca Rocha (2020), o princípio da publicidade não é apenas uma garantia do administrador 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.

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). Já o princípio da proporcionalidade 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, 2008).

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 Rocha (2020), o princípio do devido processo legal significa, inicialmente, a eleição do processo como forma privativa de intervenção do Estado na esfera de direitos.

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. 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, o contraditório e ao duplo grau de jurisdição (ROCHA, 2018).

Além dos princípios básicos da administração pública, pode-se citar também o princípio da presunção da inocência (*in dubio pro reo*), previsto na Constituição Federal de 1988 e do *in dubio contra fiscum* no ordenamento jurídico-tributário, consubstanciado no art. 112 do Código Tributário Nacional, o qual ganhou mais atenção após o julgamento da Ação Penal nº 470/MG, conhecido como “o mensalão”.

Apesar da previsão expressa no regimento interno do STF do voto de qualidade, Favini (2019), dispõe que na aludida Ação Penal, suscitou-se uma questão de ordem pela aplicação do princípio do *in dubio pro reo* nos casos em que se havia chegado ao empate na votação, pois a Suprema Corte estava desfalcada em razão da aposentadoria do Ministro Cezar Peluso (FAVINI, 2019).

Assim, o STF contava com apenas 10 (dez) ministros, o que acabou por propiciar o empate na contagem de votos em alguns julgamentos. Segundo Favini (2019), o Ministro Ayres Britto, então, encaminhou à votação o entendimento de que, em caso de empate, deveria

prevalecer a tese da absolvição do réu porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade (FAVINI, 2019).

Além disso, cumpre destacar o que diz o Ministro:

Ministros, agora, em continuidade de julgamento, alcançamos a fase da dosimetria e o que me cabe é passar a palavra, pela ordem, à Sua Excelência o Ministro-Relator Joaquim Barbosa. Entretanto, a título de questão de ordem, eu gostaria de encaminhar a votação ou o entendimento de que, em caso de empate, prevalece a tese da absolvição do réu. Prevalece a absolvição do réu, em caso de empate, porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade, além disso seja porque o conceito do Plenário e do próprio Tribunal, como unidade decisória – o acórdão é do Colegiado -, quer o Tribunal estaticamente considerada na Constituição e nas leis, quer dinamicamente considerado, ele, Tribunal, há de permanecer uno. 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, 2012).

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.

Conforme Favini (2019), à luz do referido princípio da presunção da inocência, estabelecido no art. 5º, inc. LVII, da CF/88, tem-se cabe ao acusador o ônus de demonstrar a ocorrência do fato, seu nexos causal, o concurso do agente para o fato com dolo ou culpa e, finalmente, sua capacidade de entender o caráter criminoso do fato. Portanto, o princípio da presunção de inocência se afigura como pilastra fundamental na constituição de uma ordem política democrática, sendo a observância de sua força normativa essencial à dignidade da atuação estatal (FAVINI, 2019).

3 OS PROBLEMAS ENFRENTADOS PELO CONTRIBUINTE COM O DESEMPATE EM FAVOR DA UNIÃO E A SUA CONSTITUCIONALIDADE

De acordo com o regimento interno do órgão, em caso de empate na votação, o voto de desempate é conferido ao representante da Fazenda Nacional, ou seja, em favor da União. Essa decisão é questionada com base na alegação de que fere o princípio constitucional da isonomia, que determina que todos sejam tratados igualmente perante a lei. Argumenta-se que a atribuição de voto de desempate exclusivo ao representante da Fazenda Nacional dá uma vantagem desproporcional à União, prejudicando os contribuintes.

Além disso, existe a discussão acerca da constitucionalidade dessa prática, pois a atribuição do voto de desempate exclusivamente ao representante da Fazenda Nacional viola o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, pois resulta em uma desigualdade entre as partes envolvidas no processo.

No entanto, é importante ressaltar que o entendimento sobre a constitucionalidade dessa prática pode variar. Alguns juristas e tribunais entendem que a atribuição do voto de desempate ao representante da Fazenda Nacional é constitucional, pois o CARF é um órgão administrativo, e não jurisdicional, e está submetido às leis específicas que regem a matéria.

Em virtude do caráter altamente arrecadatário das medidas que envolvem o voto de qualidade, tem-se que o contribuinte fica à mercê de decisões arbitrárias, que vão contra os princípios do devido contraditório, bem como da defesa contra créditos oriundos de fiscalizações, tendo que recorrer ao judiciário, que, por vezes, demora muitos anos para proferir uma decisão.

3.1 Arbitrariedade dos conselheiros e a ilegitimidade do voto duplo

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é uma instância administrativa que julga os recursos das empresas em relação a questões tributárias. No entanto, ao longo dos anos, têm surgido críticas quanto à arbitrariedade dos conselheiros e à ilegitimidade do voto duplo no CARF.

A arbitrariedade dos conselheiros pode ser percebida em diversos aspectos, como a forma de indicação dos membros do CARF, que pode ser considerada como um fator que influencia na imparcialidade das decisões, uma vez que os conselheiros são indicados por

entidades e associações representativas, o que pode gerar uma sensação de que seus interesses não são neutros.

Outro aspecto que tem causado controvérsia é a ilegitimidade do voto duplo no CARF, tendo em vista que os conselheiros têm direito a um voto de qualidade, ou seja, seu voto pode valer mais do que o de outros conselheiros. Isso significa que mesmo que a maioria dos conselheiros vote de uma determinada maneira, um único conselheiro com voto de qualidade pode definir o resultado. Essa possibilidade de desequilíbrio no processo decisório é considerada antidemocrática.

Destaca-se que o Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, dispõe que:

Art. 11. A presidência do CARF será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional.

(...)

Art. 12. A presidência das Seções e das Câmaras será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional.

§ 1º. O presidente de Seção acumula a presidência de uma das Câmaras da Seção.

§ 2º. O vice-presidente da Seção será designado dentre os vice-presidentes das Câmaras que a compõem.

§ 3º. O vice-presidente da Câmara será designado dentre os conselheiros representantes dos contribuintes.

(...)

Art. 14. Os presidentes e os vice-presidentes das demais Câmaras da Seção serão designados, respectivamente, dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e os representantes dos contribuintes.

§ 1º. O presidente e o vice-presidente de Câmara acumulam, respectivamente, a presidência e a vice-presidência de uma das turmas ordinárias da correspondente Câmara.

§ 2º. O presidente e o vice-presidente das turmas ordinárias, não presididas pelos presidentes de Câmara serão designados, respectivamente, dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes que as compõem.

§ 3º. A presidência e a vice-presidência das turmas especiais será exercida, respectivamente, por conselheiro representante da Fazenda Nacional e dos contribuintes, escolhido dentre os seus membros ou, excepcionalmente, entre os conselheiros titulares das turmas ordinárias.

(...)

Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade” (BRASIL, 2009).

O art. 11 estabelece que a presidência do CARF será exercida por um conselheiro representante da Fazenda Nacional, o que indica que a presidência será ocupada por alguém do governo, que provavelmente terá uma visão mais favorável aos interesses da Fazenda Nacional. Os arts 12 e 14 detalham a forma como as presidências das seções, câmaras e turmas do CARF serão designadas, levando em conta sempre a representação da Fazenda Nacional.

O art. 54 estabelece as regras para a deliberação das turmas ordinárias e especiais do CARF, informando que será necessária a presença da maioria de seus membros e as

deliberações serão tomadas por maioria simples. Além disso, o presidente terá um voto de qualidade, ou seja, seu voto terá um peso maior em caso de empate, conhecido também como voto duplo.

É importante destacar que a arbitrariedade dos conselheiros e a ilegitimidade do voto duplo podem gerar impactos negativos para as empresas e para a economia como um todo. Decisões inconsistentes e sem critério podem levar a uma insegurança jurídica que afeta a confiança dos investidores, além de gerar custos desnecessários para as empresas no âmbito tributário.

Além disso, tem-se a ausência de dados oficiais do CARF sobre o impacto da modificação do critério de desempate. Em nova consulta aos Dados Gerenciais do CARF, nota-se que em 2021, cerca de 1,6% dos casos julgados foram decididos pelo desempate pró-contribuinte e, no ano seguinte, o percentual foi de 1,8% (BRASIL, 2022).

Nesse sentido, cumpre destacar o que dispõe Oliveira (2020), ao destacar 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, ferindo o previsto no art.112 do CTN, que impõe uma interpretação mais favorável ao contribuinte em certos casos de dúvida (OLIVEIRA, 2020).

O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público (BRASIL, 2005).

Isso porque os atos normativos estatais devem ter um mínimo de razoabilidade e proporcionalidade, sobretudo quando se trata de norma disciplinadora de direitos e garantias fundamentais, como ocorre quando no julgamento de um processo administrativo que pretende ser imparcial se verifica o cômputo duplicado de voto de um só Conselheiro, especialmente levando-se em conta que não há qualquer alternância nessa atribuição, a despeito da pretensa configuração paritária do órgão julgador (ANDRADE, 2013).

Para que um processo seja verdadeiramente imparcial, é necessário que haja uma rotação de funções e que diferentes indivíduos possam expressar suas opiniões e votar de forma independente. A ausência de alternância nessa atribuição levanta dúvidas sobre a validade e a justiça das decisões tomadas nesse processo administrativo.

Portanto, para Andrade (2013), o processo justo é aquele que obedece ao devido processo legal, com observância dos direitos e garantias individuais assegurados, pautado na

razoabilidade e na proporcionalidade, o que efetivamente não se verifica no cômputo duplicado do voto proferido pelo Conselheiro Presidente da turma julgadora (ANDRADE, 2013).

Assim, para atender ao princípio do devido processo legal, é imprescindível que o julgamento seja realizado de forma rigorosamente imparcial (CORREIA, 2002, apud ANDRADE, 2013). Assim, há ilegitimidade do cômputo duplicado do voto do Conselheiro Presidente, representante da Fazenda Nacional, já que, sob qualquer ângulo que se analise a questão, não há qualquer motivo plausível, razoável ou proporcional para a adoção da sistemática do voto duplo (ou de qualidade) visando a solução de um processo administrativo no âmbito do CARF (ANDRADE, 2013).

Isso porque se trata de um órgão com funcionamento supostamente paritário, o que, em última análise, tem por objetivo garantir a imparcialidade do julgamento. Em teoria esse modelo busca garantir que todas as partes interessadas tenham voz e poder de decisão equivalente, promovendo a igualdade de participação e o equilíbrio de poder. É necessário, portanto, promover uma revisão nos critérios de indicação dos conselheiros do CARF, buscando garantir a imparcialidade nas decisões.

3.2 O congestionamento de demandas fiscais no judiciário

Conforme Cintra (2011), “no direito processual civil, o direito de ação pode ser entendido como o direito ao exercício da atividade jurisdicional ou poder de exigir esse exercício” (CINTRA, 2011). É mediante a ação que se provoca a jurisdição e esta, por sua vez, se exerce através de um complexo de atos denominado processo.

Entretanto, o aumento de demandas fiscais no judiciário é um dos maiores problemas de congestionamento do judiciário, pois a grande quantidade de processos relacionados a questões fiscais que são levados aos tribunais acaba gerando demoras na resolução dessas disputas.

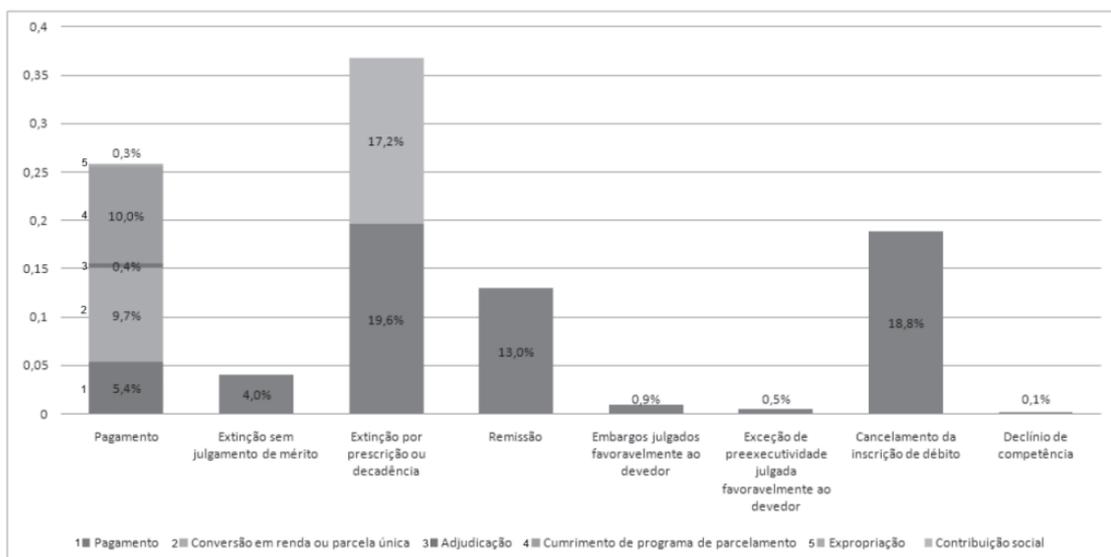
Existem diversas razões que contribuem para o congestionamento de demandas fiscais, sendo uma delas o aumento da complexidade das Leis fiscais, que muitas vezes são interpretadas de diferentes maneiras pelas partes envolvidas.

Isso ocorre porque, segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) do ano de 2019, existem em trâmite no Brasil cerca de 90 milhões de processos. Desses, aproximadamente 31 milhões são execuções fiscais, sejam elas novas ou pendentes, ou seja, cerca de 90% das execuções em trâmite são fiscais.

Além disso, os dados também dispõem que o congestionamento das execuções fiscais causa um efeito cascata, influenciando, decisivamente, o percentual total de execuções em trâmite no Judiciário: sem as execuções fiscais, o índice é de 62,7%, enquanto com a inclusão, chega a 89,7% (BRASIL, 2019). No Portal da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 2016, destacou-se que das execuções fiscais se recuperam, em média, apenas 1% das dívidas que se destinam a executar (BRASIL, 2016).

Assim, buscando exemplificar esses dados, oportuna destacar o gráfico criado por Moreira e Galdino (2020):

Gráfico 1: Gráfico Nota Técnica PGFN – Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o motivo de baixa



Fonte: MOREIRA; GALDINO, 2020.

Diante desse cenário, tem-se que os prejuízos aos cofres públicos decorrentes do congestionamento de processos fiscais podem ser diversos, tais como a perda de arrecadação, pois os processos fiscais em congestionamento podem resultar em atrasos na cobrança de impostos devidos, o que leva a uma diminuição na arrecadação de recursos para o Estado.

Outro prejuízo decorre da ineficiência na recuperação de créditos, uma vez que os processos fiscais congestionados podem dificultar a recuperação de créditos devidos pelo contribuinte, seja por atrasos na tramitação dos processos de cobrança ou por má gestão dos recursos pela administração fiscal (MOREIRA; GALDINO, 2020). Quando as disputas fiscais se arrastam por anos, a administração tributária não pode cobrar os valores devidos, resultando em perdas significativas para o Estado, como a ocorrência do instituto da prescrição intercorrente.

O congestionamento de demandas fiscais no judiciário é um problema que precisa ser abordado de forma eficaz, sendo necessário investir em soluções alternativas de resolução de conflitos e garantir os recursos necessários para o sistema judiciário lidar com esses casos de forma mais ágil, além de viabilizar com que essas demandas sejam resolvidas logo na esfera administrativa.

No entanto, a existência de grande quantidade de processos no CARF aliada à morosidade na apreciação e julgamento dos recursos tem gerado um acúmulo de demandas fiscais no judiciário. Isso porque após uma decisão irrecorrível na esfera administrativa do CARF, o contribuinte pode submeter ao judiciário e esperar por décadas para ter uma solução, enquanto continua correndo juros e demais encargos legais no crédito fiscal, além de correr o risco de sofrer execuções, as quais possibilitam a penhora de bens e valores.

Ocorre que o judiciário já possui alto número de processos judiciais tributários percorrendo há décadas. Além disso, é importante destacar que a complexidade do sistema tributário brasileiro e a própria natureza das questões discutidas no CARF podem contribuir para o congestionamento. As matérias tributárias geralmente envolvem interpretação de Leis, regras e normas, o que gera divergências de entendimento entre os conselheiros e, conseqüentemente, mais recursos e demandas judiciais (MOREIRA; GALDINO, 2020).

Outro fator que influencia o congestionamento é a possibilidade de interposição de recursos no judiciário mesmo após a decisão final do CARF, ou seja, os contribuintes insatisfeitos podem questionar judicialmente as decisões do Conselho. O resultado desse congestionamento é a demora na solução dos litígios fiscais, prejudicando tanto os contribuintes quanto o próprio Estado (MOREIRA; GALDINO, 2020).

3.3 A inconstitucionalidade do voto de qualidade

Inicialmente, cumpre destacar que a inconstitucionalidade é a contrariedade de uma Lei, ato normativo ou conduta com a Constituição. Quando uma norma é considerada inconstitucional, significa que ela não está de acordo com as disposições e princípios estabelecidos na Constituição.

A inconstitucionalidade pode ocorrer de diversas formas, como quando uma Lei é contrária aos direitos fundamentais dos cidadãos, quando viola os princípios constitucionais, quando é criada por um órgão que não possui competência para legislar sobre determinado assunto.

O voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem sido objeto de discussão quanto a sua constitucionalidade. A inconstitucionalidade desse voto de qualidade se baseia no princípio da isonomia e do devido processo legal, previstos na Constituição Federal de 1988, pois a isonomia garante tratamento igualitário a todos perante a lei, enquanto o devido processo legal garante que as partes envolvidas tenham direito a um processo justo.

Com o voto de qualidade, o representante da Fazenda Nacional ganha uma vantagem injusta na tomada de decisão, já que tem o poder de desempatar uma votação. Isso vai contra o princípio da isonomia, pois uma parte envolvida no processo possui maior influência na decisão final.

No que tange ao devido processo legal, tem-se que sua violação se dá quando a decisão é tomada de forma arbitrária, sem um critério objetivo para o desempate. A falta de regras claras e imparciais para a aplicação do voto de qualidade prejudica a segurança jurídica e a transparência do processo.

Outro argumento para a inconstitucionalidade do voto de qualidade é que ele destoa da estrutura do CARF como órgão colegiado. Os conselheiros são representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional, e todos deveriam possuir o mesmo peso de voto na análise dos recursos fiscais. A ideia de um voto de qualidade, que dá um peso maior ao representante da Fazenda, acaba desequilibrando a imparcialidade do CARF.

Outra problemática está no fato de que o voto de qualidade volta a valer em face de interesse político de arrecadação extraordinárias, com a justificativa de interesse público. Ocorre que essas medidas são, na verdade, arbitrárias e provocam insegurança jurídica, além de tornar as decisões do CARF ineficazes, pois se o voto de qualidade vai decidir em favor da União, mais válido é para o contribuinte ir direto ao judiciário.

Assim, a inconstitucionalidade do voto de qualidade tem sido discutida no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), que já se manifestou sobre casos específicos. É importante ressaltar que essa discussão ainda está em andamento e que a inconstitucionalidade do voto de qualidade pode variar de acordo com a interpretação de cada caso específico.

Nesse cenário, há quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs), quais sejam: 6.399, 6.402, 6.403 e 6.415, que contestam a nova regra de resolução dos empates em favor do contribuinte perante o STF, movida pelo ex-procurador-geral da República, Augusto Aras, e pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB) contra dispositivo da Lei 13.988/2020 que extinguiu o voto de qualidade nos julgamentos administrativos fiscais do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ante alegações de violação às normas de processo legislativo e à presunção de legalidade dos atos administrativos.

Na ADI nº 6.399, alega-se que houve um vício no processo legislativo, já que a mudança foi inserida por meio de emenda parlamentar, sem pertinência temática com o texto originário. Além disso, argumenta que a Constituição Federal reserva ao presidente da República a disciplina da organização e do funcionamento dos órgãos da administração pública (BRASIL, 2020).

Já o PSB argumenta que a alteração implicará na perda de arrecadação aos cofres públicos, estimada em cerca de R\$ 60 bilhões por ano. Destaca também que, nos últimos anos, mais de R\$ 110 bilhões foram recuperados pela União devido à utilização do voto de qualidade. O partido alega que a mudança irá conferir aos representantes dos contribuintes poder decisório soberano, o que alteraria a natureza do CARF para um caráter mais privado.

Além disso, nas ADIs nº 6399, 6403 e 6415, o Ministro Luís Roberto Barroso em voto proferido dia 18/06/2021, afirmou 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 uma alternativa à Fazenda Nacional, qual seja:

“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” (BRASIL, 2021).

Além disso, o ministro também 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” (BRASIL, 2021). Nesse sentido, Carvalho e 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” (CARVALHO; MARQUES, 2017).

Além disso, cumpre destacar que o art. 41, incisos I e IV do regimento interno do CARF, 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 (BRASIL, 2015).

O Artigo estabelece os deveres dos conselheiros, que devem exercer suas funções com base em padrões éticos. Isso significa que eles devem agir com imparcialidade, integridade, moralidade e decoro. A imparcialidade é fundamental para garantir que os conselheiros ajam de maneira justa e imparcial, sem favorecer nenhum interesse particular em detrimento do bem público.

A integridade é outro requisito importante, pois os conselheiros devem agir de acordo com princípios éticos e morais, evitando qualquer forma de corrupção, nepotismo, abuso de poder ou comportamento antiético, sendo essencial para manter a confiança da sociedade no conselho e em suas decisões. Isso significa que ele deve levar em consideração o impacto de suas decisões sobre a sociedade como um todo, agindo de acordo com os valores e interesses comuns.

Quando se fala em imparcialidade no CARF, Oliveira (2020), dispõe 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 (OLIVEIRA, 2020).

Segundo Carvalho e Marques (2017), 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 da 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, 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” (CARVALHO, 2018).

4 AS MEDIDAS ALTERNATIVAS PARA SOLUCIONAR O EMPASSE NAS DEMANDAS ADMINISTRATIVAS ENTRE A UNIÃO E OS CONTRIBUINTES

O impasse nas demandas administrativas entre a União e os contribuintes é um problema que pode gerar grandes problemas economicos, tanto para Poder Público, quanto para o contribuinte. No entanto, existem medidas alternativas que podem ser adotadas para solucionar esse impasse de forma mais eficiente e menos conflituosa.

No direito tributário, a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* é fundamental para a resolução das demandas administrativas fiscais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e em outros órgãos administrativos.

No contexto do CARF, órgão responsável por julgar os recursos contra autuações fiscais, a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* implica que as decisões devem ser pautadas na dúvida em relação à conduta do contribuinte. Isso significa que, caso haja incerteza sobre a ocorrência da infração ou sobre a aplicação correta da legislação tributária, o contribuinte deve ser beneficiado com o entendimento mais favorável.

Além disso, as propostas discutidas pelo poder legislativo também podem contribuir para resolver as demandas administrativas fiscais no CARF. Através da elaboração de Leis e emendas constitucionais, o poder legislativo tem a capacidade de atualizar e aprimorar a legislação tributária, buscando soluções mais claras e justas para os contribuintes. Essas propostas podem incluir medidas como simplificação do sistema tributário, redução da burocracia, criação de regras mais objetivas e aprimoramentos nos procedimentos do CARF.

Já a posição do judiciário, por meio do julgamento de recursos em instâncias superiores, também exerce um papel importante na resolução das demandas administrativas fiscais no CARF. Os tribunais têm o dever de garantir a correta aplicação das leis e a observância dos direitos garantidos pela Constituição.

Dessa forma, quando o contribuinte não obtém a decisão desejada no âmbito administrativo, pode recorrer ao judiciário em busca da revisão da decisão do CARF. A atuação do judiciário proporciona um controle sobre a legalidade e a justiça das decisões, permitindo que eventuais erros ou abusos sejam reparados (BARBOSA, 2020).

4.1 Aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário

Embora o princípio do *in dubio pro reo* seja base do direito penal, sua aplicação é possível em outros ramos do direito, como no direito previdenciário e tributário, visando garantir a presunção de inocência e o devido contraditório, encontrando previsão no art. 112 do CTN. De acordo com Pandolfo (2018), o referido artigo trata-se de uma meta-norma, o que torna obrigatória sua aplicação, sendo ilegítima a decisão tomada sem a observância ou aplicação do referido princípio (PANDOLFO, 2018).

O princípio é uma das principais garantias do acusado em um processo penal, pois ele estabelece que, na dúvida, deve-se decidir a favor do réu. Isso significa que, caso haja dúvida sobre a culpabilidade do acusado, ele deve ser beneficiado pela interpretação mais favorável.

Além disso, Pandolfo (2018), dispõe que:

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 (PANDOLFO, 2018).

O autor menciona que o princípio *in dubio pro reo*, presente no art. 112 do CTN, manifesta-se nos seus incisos por meio das circunstâncias que pautaram sua evolução no direito. Assim, chama atenção para a importância desse princípio como um dos fundamentos para a aplicação de sanções no contexto tributário, ou seja, quando houver dúvida, deve-se interpretar de forma favorável ao contribuinte.

No direito tributário, esse princípio também pode ser aplicado, como, por exemplo, quando há dúvida sobre a interpretação de uma norma fiscal, deve-se decidir a favor do contribuinte. Isso ocorre porque o direito tributário é regido pelo princípio da legalidade, ou seja, apenas o que está expressamente previsto em lei pode ser exigido.

No entanto, não é comum aplicar esse princípio nas demandas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). No CARF, as decisões são tomadas com base nas provas produzidas pelas partes envolvidas e nos fundamentos legais aplicáveis ao caso. O princípio do *in dubio pro reo* não se aplica de forma direta, pois o CARF não está julgando a culpabilidade de alguém, mas sim a legalidade e a correteza das obrigações tributárias.

Portanto, embora não seja aplicado o princípio do *in dubio pro reo* nas demandas do CARF, é assegurado aos contribuintes o direito ao contraditório e ampla defesa, garantindo

que eles possam apresentar suas argumentações e provas em busca de uma decisão justa. Essa abordagem ressalta a importância de critérios claros e bem fundamentados para a aplicação da legislação tributária, buscando garantir a segurança jurídica e evitar arbitrariedades por parte dos aplicadores da lei.

Entretanto, se há uma dúvida sobre a interpretação de uma norma fiscal ou sobre a ocorrência de algum fato tributável, deve-se adotar a interpretação que seja mais favorável ao contribuinte. Isso busca evitar cobranças indevidas ou excessivas por parte do Fisco, garantindo, assim, a segurança jurídica e a proteção dos direitos dos contribuintes.

No entanto, é importante ressaltar que o princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário não significa que o contribuinte possa simplesmente alegar dúvida para evitar o cumprimento de suas obrigações fiscais. A dúvida deve ser fundamentada e plausível, sendo necessário apresentar argumentos consistentes para justificar a interpretação mais favorável.

Além disso, cumpre destacar que o princípio não é absoluto, ou seja, não se aplica em todas as situações no direito tributário, já que em alguns casos, como em situações de flagrante sonegação fiscal, o Fisco pode adotar uma interpretação mais rigorosa e exigir o pagamento dos tributos devidos, independentemente de dúvidas.

Em suma, a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário busca equilibrar a relação entre o Fisco e os contribuintes, garantindo a segurança jurídica e a proteção dos direitos dos contribuintes quando há dúvidas sobre a interpretação das normas fiscais. O art. 5º, inc. LVII, da CF/88, dispõe o princípio da presunção de inocência se afigura como pilastra fundamental na constituição de uma ordem política democrática, sendo a observância de sua força normativa essencial à dignidade da atuação estatal (BRASIL, 1988).

Destaca-se que a presunção de inocência é um princípio absoluto que deve ser observado na elaboração das leis. Isso significa que a atuação legislativa deve considerar a importância da dignidade da pessoa humana e de seus direitos invioláveis, sendo essenciais para a efetivação das prescrições normativas relacionadas ao princípio em questão.

Com efeito, a sua expressão vincula, de modo absoluto, a atuação legislativa de elaboração das normas penais e processuais penais (BRASIL, 1988). Assim, conforme Favini (2019), o referido princípio atua determinando a prevalência constante do valor da dignidade da pessoa humana e de seus direitos invioláveis, destinando-se, também e sobremaneira, ao intérprete responsável pela efetivação destas prescrições normativas (FAVINI, 2019).

No âmbito processual penal, a presunção de inocência encontra-se em constante diálogo com os demais direitos fundamentais, em uma inter-relação entre estes direitos, que revela a interdependência e a complementaridade característica dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, Favini (2019), destaca que ocorre com a dignidade da pessoa humana e a liberdade, que se encontram na gênese jus política da presunção de inocência, de sorte que as restrições ao âmbito de proteção da presunção de inocência representam, de igual modo, restrições a estes direitos fundamentais (FAVINI, 2019).

De acordo com 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”, sendo descabida uma discriminação a respeito de quais normas estariam potencialmente sujeitas à interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Cumprido expor ainda o ensinamento de Oliveira (2020), que 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 (OLIVEIRA, 2020).

Seguindo o entendimento a respeito da aplicação do voto de qualidade proferido nos tribunais superiores, em julgamento no STJ de Mandado de Segurança, entendeu-se pelo *in dubio pro reo* ao invés do voto de qualidade, *in verbis*:

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. 27 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 desempateador é de ser desconsiderado. [...] (BRASIL, 2007).

Os artigos 615, § 1º e 664, parágrafo único, do CPP, que estabelecem que o voto de qualidade - também conhecido como voto de Minerva ou voto de desempate - só é admitido em julgamentos recursais e mandamentais colegiados nos quais o presidente do órgão não tenha

proferido um voto quantitativo. Em caso de empate nos votos, a decisão mais favorável ao acusado é considerada adotada.

Por fim, quanto a aplicação do voto de qualidade nos órgãos superiores administrativos fiscais, os Desembargadores federais, Vera Lúcia Lima e Antônio Cruz Netto, no Tribunal Regional Federal da 2ª região, entenderam por não se admitir voto duplo, principalmente em órgão colegiado:

(...) 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.” (BRASIL, 2005).

A referida decisão destaca que o presidente não deveria ter proferido dois votos na mesma causa e no mesmo julgamento, já que isso vai contra o regimento interno do tribunal. Isso porque o regimento prevê que, caso o presidente precise votar e haja a possibilidade de empate, o membro de menor antiguidade não deve votar.

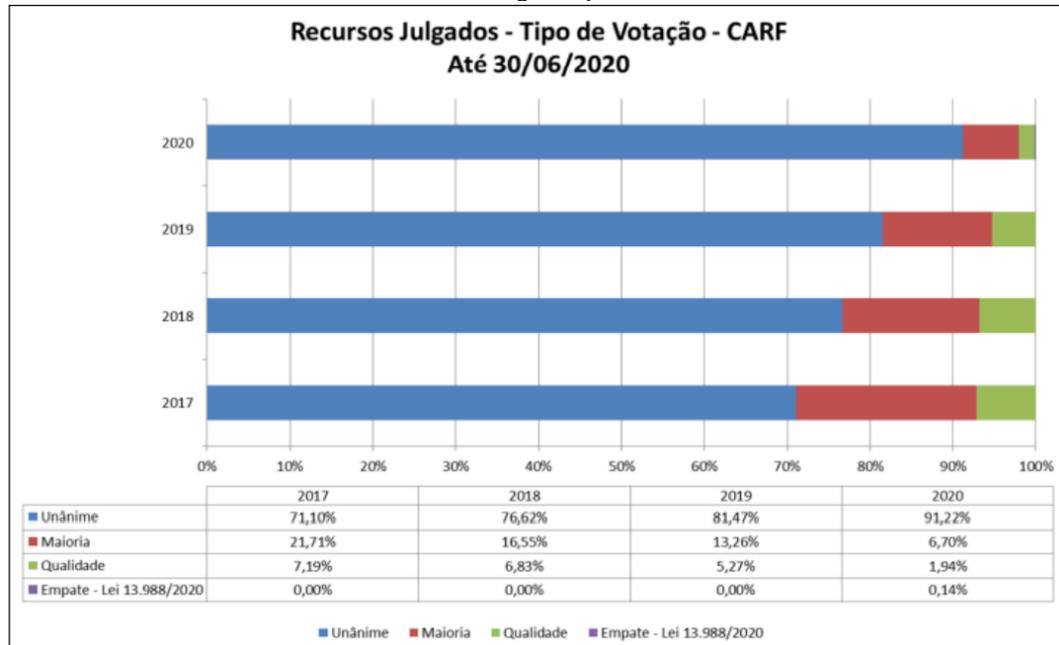
No entanto, no caso em questão, o presidente votou duas vezes, empatando e depois desempatando o julgamento. Ou seja, o presidente votando duas vezes desequilibra a votação e compromete o resultado do julgamento, indo contra a equidade e neutralidade necessárias para a balança da Justiça.

De acordo com Favini (2019), 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 (FAVINI, 2019). Alguns servidores da Administração Pública demonstraram discordância ante a aplicação do *in dubio pro reo* no CARF.

Em dados obtidos no site do CARF em 2020, percebe-se que os casos de empates nos julgamentos de recursos diminuíram durante os anos, e após o advento da Lei 13.988,

apenas 0,14% dos casos foram decididos com base no *in dubio pro contribuinte*, conforme pode ser demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 2: Recursos Julgados pelo CARF em 2020



Fonte: CARF, 2020.

Nesse sentido, cumpre destacar 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:

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 PradoMegda) PROVA. Impossibilitando a amostra do produto uma análise técnica para detectar os componentes de sua formulação, a questão ser 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 30 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". (BRASIL, 1999).

A falta de data de emissão na fatura comercial torna impossível determinar se ela foi emitida antes ou depois do certificado de origem. Assim, a impossibilidade de realizar uma análise técnica dos componentes do produto leva à aplicação do princípio "*in dubio pro reo*".

Portanto, reconhece-se a existência de sérias dúvidas sobre se a mercadoria em questão é a mesma ou não, e propõe-se solucionar essa questão aplicando o referido princípio. Esse princípio estabelece que, havendo dúvida, deve-se dar o benefício da dúvida ao contribuinte, ou seja, deve-se interpretar a situação de forma favorável a ele.

4.2 Propostas discutidas pelo poder legislativo

O poder legislativo já tentou resolver a problemática diversas vezes, como o Projeto de Lei nº 6.064 de 2016, do Deputado Carlos Bezerra, que alteraria o parágrafo 9º do art. 25 e incluiria o parágrafo 4º no art. 37 do Decreto nº 70.235/72, a fim de equilibrar a relação entre o contribuinte e o Estado, em benefício de toda a sociedade, *in verbis*:

Art. 25. (...) § 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.

Art. 37. (...) § 4º No caso de empate na deliberação das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas ou das turmas especiais, aplica-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, podendo a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial na hipótese de decisão administrativa definitiva (BRASIL, 2016).

Conforme Favini (2019), a iniciativa visava, na opinião do parlamentar, equilibrar a relação entre o contribuinte e o Estado, em benefício de toda a sociedade. De um lado, busca-se uma decisão mais imparcial no julgamento dos processos fiscais em âmbito administrativo com a extinção do voto de qualidade e a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de empate. De outro lado, em casos decididos pela aplicação do *in dubio pro reo*, a possibilidade de a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressar com ação judicial (FAVINI, 2019). Entretanto, o projeto está parado na Câmara dos Deputados.

Há também o Projeto de Lei de Conversão nº 10/2017, proveniente da Medida Provisória nº 766/2017, que pretende incluir os parágrafos 9º-A e 9º-B no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 com as seguintes redações:

§ 9º-A. No caso de empate em que o voto de qualidade mantenha o auto de infração, o Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais exonerarão de ofício o sujeito passivo dos gravames decorrentes de multas por infrações e penalidades, em atendimento ao teor do art. 112, da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. § 9º-B. A regra do § 9º-A aplica-se somente nos casos em que o sujeito passivo extingui o crédito tributário pelo pagamento à vista ou parcelado nos limites, condições e procedimentos estabelecidos pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. (BRASIL, 2017).

Essa proposta, menos abrangente, que aquela do Projeto de Lei nº 6.064 de 2016, autorizava, em caso de empate no julgamento, o cancelamento das multas (penalidades) em atenção ao disposto no art. 112 do CTN. No entanto, segundo Favini (2019), condicionava tal benesse ao pagamento ou ao parcelamento, pelo contribuinte, do crédito tributário objeto do processo administrativo fiscal. A MP nº 766/2017 não foi convertida em Lei (FAVINI, 2019).

No mesmo ano, em relação a MP nº 23/2017, também se criou o Projeto de Lei de conversão nº 23/2017, que propôs a inclusão de um parágrafo 9º-A no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 com a seguinte redação: § 9º-A. no caso de empate será provido o recurso do contribuinte ou terá negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do art. 112, da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 – CTN (BRASIL, 2017). Ambos os Projetos se encontram paralisados na Câmara.

Em 2019, outra proposta legislativa foi a conversão da MP 899/2019 na Lei 13.988/202, a qual tratava da interpretação mais favorável ao contribuinte. De acordo com Rocha (2020), a referida Lei “viola a Constituição da República, notadamente o princípio democrático e o devido processo legislativo, 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” (ROCHA, 2020).

Ainda conforme Rocha (2020), existe um “contrabando legislativo” e 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” (ROCHA, 2020).

O termo refere-se à prática de incluir assuntos não relacionados em projetos de lei, o que pode afetar a transparência e a legitimidade das leis. Isso porque, 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 (BRASIL, 2019).

Assim, a inclusão do fim do voto de qualidade na Lei, destaca-se que a justificativa para essa mudança se baseia em suposta relevância e urgência. No entanto, ele observa que tais justificativas só seriam válidas para temas tratados pelo Presidente da República. Essa observação levanta dúvidas quanto à coerência dessa justificativa, pois implica uma possível manipulação do processo legislativo em favor das demandas do Presidente da República.

Isso alimenta a preocupação sobre a efetividade da separação de poderes e a independência do Poder Legislativo. Ou seja, indica a existência de um problema no processo legislativo e suscita preocupações legítimas sobre a transparência e a imparcialidade na elaboração das leis.

Assim, se por um lado, estar-se 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 estar-se 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 (ROCHA, 2020).

O princípio da segurança jurídica é um princípio do Direito que visa proteger a confiança e a estabilidade das relações jurídicas, assegurando que as pessoas possam planejar suas vidas, seus negócios e suas ações de acordo com as regras estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

No contexto dos projetos de leis relacionados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que é um órgão colegiado responsável pelo julgamento de recursos administrativos relacionados a questões tributárias, o princípio da segurança jurídica desempenha um papel fundamental.

Quando se trata de leis que afetam o funcionamento do CARF, é importante garantir a segurança jurídica para as partes envolvidas, como contribuintes e o próprio Estado, de modo que possam confiar no sistema e nas decisões tomadas pelo órgão. Os projetos de leis devem assegurar aos contribuintes o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao uso de todos os meios legais para a argumentação e apresentação de provas.

O não cumprimento dessas garantias pode atentar contra a segurança jurídica das decisões do CARF. É importante que os projetos de leis relacionados ao CARF sejam claros e objetivos, evitando ambiguidades e interpretações divergentes.

Além disso, a estabilidade das decisões é necessária para que as decisões do CARF sejam estáveis e consistentes ao longo do tempo, evitando mudanças abruptas de entendimento.

Isso proporciona aos contribuintes e ao Estado uma certa previsibilidade de como determinadas questões jurídicas serão tratadas pelo órgão.

Portanto, deve haver respeito aos princípios constitucionais, como a igualdade, a legalidade, a proporcionalidade e a não retroatividade das Leis. A observância desses princípios é fundamental para garantir a segurança jurídica e a proteção dos direitos dos contribuintes.

4.3 A posição do judiciário

A importância do judiciário sobre o voto de qualidade do CARF decorre da necessidade de garantir a imparcialidade e a legalidade das decisões tomadas no âmbito administrativo. O judiciário, como instância superior e última em matéria jurídica, investe-se do papel de controlar a legalidade dos atos administrativos, inclusive aqueles praticados pelo CARF.

Cabe ao judiciário analisar eventuais questionamentos sobre a legalidade e a constitucionalidade das decisões do CARF, incluindo o uso do voto de qualidade. Por exemplo, se houver suspeita de que o presidente do CARF esteja utilizando o voto de qualidade para beneficiar determinados interesses ou violar princípios constitucionais, o judiciário poderá ser acionado para revisar e anular essas decisões.

Essa possibilidade de revisão judicial sobre o voto de qualidade do CARF é fundamental para garantir a segurança jurídica e a igualdade de tratamento entre os contribuintes. A atuação do judiciário nesse sentido assegura que as decisões administrativas sejam tomadas de forma imparcial, respeitando a legislação e os direitos dos contribuintes.

Entretanto, segundo Andrade (2013), a carência da jurisprudência sobre o tema não decorre do congestionamento do Poder Judiciário ou da falta de judicialização do assunto, mas sim em razão de outros fatores, como os repetidos programas de anistia e parcelamento (REFIS, PRT, PERT etc.), que incentivam muitos contribuintes a renunciarem à discussão judicial para quitar débitos tributários com vantajosas reduções de multa, juros e encargos legais (ANDRADE, 2013).

Isso se comprova no fato de que a quantidade de processos administrativos fiscais resolvidos pelo voto de qualidade no CARF em favor do Fisco não é pequena e o resultado desses julgados não são insignificantes. Favini (2019) destaca que quase totalidade dos

juízos do CARF e da Câmara Superior (CSRF) que se encerram pelo voto de qualidade, foram favoráveis ao Fisco (FAVINI, 2019).

Portanto, se esses são os dados do voto de qualidade, é necessário se analisar algumas decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Assim, uma das decisões que cabe destacar é a que se refere à uma sentença proferida em sede de Mandado de Segurança de nº 0009267-35.2008.4.01.3400 da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal.

Na referida decisão, o magistrado se posicionou pela validade do voto de qualidade, dispondo o seguinte “a cumulação do voto ordinário com o voto de qualidade não representa nenhuma irregularidade, pois essa prática é inclusive comum em diversos órgãos da Administração Pública, além de constar no Regimento Interno de alguns tribunais.” (BRASIL, 2009).

Este foi um dos casos que o contribuinte optou pela desistência da ação para aderir, no ano de 2010, a um programa de parcelamento, o que impediu a análise da matéria pelos órgãos colegiados, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, e os tribunais superiores: STJ e STF. Em outro caso, de 2016, na Subseção Judiciária de Campinas, Estado de São Paulo, o magistrado da 8ª Vara Federal, ao analisar um caso trazido pelo contribuinte, cuja autuação fiscal havia sido mantida no CARF pelo voto de qualidade, entendeu 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. 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, cabendo ao contribuinte, na busca da desconstituição da exigência, provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito à imposição tributária. (BRASIL, 2016).

Nesse sentido, convencido da existência do direito líquido e certo a amparar a pretensão da impetrante, o magistrado concedeu a segurança pleiteada, para cancelar o crédito tributário consubstanciado no processo administrativo. Essa sentença foi mantida em 2ª instância, no Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Ainda sobre o referido mandado de segurança, com a recente decisão do ministro presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 2018, de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, é provável que em breve uma das primeiras decisões judiciais relacionadas ao tema tenha o seu trânsito em julgado favorável ao contribuinte (BRASIL, 2018).

No Mandado de Segurança nº 0041376-24.2016.4.01.3400, o Juiz Federal da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, Dr. Charles Renaud Frazão de Moraes,

em sede de tutela de urgência, entendeu também pela ilegalidade do voto de qualidade e determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos seguintes termos:

Em sede de exame sumário da causa entendo presentes a probabilidade do direito afirmado e o perigo na demora natural do julgamento do presente caso para efeito de concessão da tutela postulada. 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. (BRASIL, 2016).

A decisão critica a prática do voto de qualidade do presidente do colegiado, alegando que isso ocorre sem previsão legal e contraria o objetivo do legislador do CTN de beneficiar o contribuinte diante de dúvidas sobre a aplicação da Lei. Ainda na Justiça Federal do Distrito Federal, tem-se o mandado de segurança nº 1009633-76.2016.4.01.3400, da 20ª Vara Federal, que julgou da seguinte forma:

Entendo que em casos de empate na votação (fl. 330), o que revela dúvida sobre o direito aplicável, o voto de qualidade para fins de desempate não pode ser em sentido desfavorável ao contribuinte, pois do contrário estar-se-ia violando o ordenamento jurídico (inteligência do art. 112 do Código Tributário Nacional). (BRASIL, 2016).

A decisão argumenta que, quando ocorre um empate na votação e há dúvida sobre qual direito deve ser aplicável, o voto de qualidade não pode ser desfavorável ao contribuinte. Isso se baseia na interpretação do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que estabelece a primazia do benefício ao contribuinte em casos de dúvida na aplicação da legislação tributária. A posição apresentada defende que, caso o voto de qualidade seja em sentido desfavorável ao contribuinte, estaria ocorrendo uma violação do ordenamento jurídico.

Além disso, cumpre destacar que esse foi o entendimento defendido pela 7ª Turma do TRF da 1ª Região no julgamento, em 2017, do agravo de instrumento nº 0008166-60.2017.4.01.0000:

Registre-se que o voto de qualidade previsto no Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, é ato interna corporis do colegiado administrativo e, como tal, por se tratar de mérito administrativo, não pode sofrer interferência do Poder Judiciário. Há, ainda, de se observar que os atos administrativos, inclusive no âmbito fiscal, “gozam de presunção de legitimidade, veracidade e de legalidade, não sendo possível seu eventual afastamento por medida de antecipação, com flagrante ofensa ao princípio do devido processo legal, a não ser diante de evidências concretas e unívocas de violação a outros princípios constitucionais” (TRF1. AGA 0039491- 97.2010.4.01.0000/DF. Rel. Desembargador

Federal Reynaldo Fonseca. Sétima Turma. e-DJF1 p.2271 de 02/09/2011), o que não é caso. Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao agravo de instrumento, para manter a decisão agravada. (BRASIL, 2017).

A despeito dessas decisões do TRF da 1ª Região, vê-se, no entanto, que há juízes de 1ª instância da Seção Judiciária do Distrito Federal, como a Juíza Federal Edna Márcia Silva Medeiros Ramos, da 13ª Vara Federal, que continuam se posicionando de forma contrária ao voto de qualidade como elemento de definição dos julgamentos no CARF, *in verbis*:

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”. Aceitar tal entendimento, significa, na prática, que quase todas as questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria o poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a 68 dois votos. Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático. (Mandado de Segurança nº 1001136-39.2017.4.01.3400, datada de 23.02.2018) (BRASIL, 2018).

Essa jurisprudência argumenta que o princípio da igualdade, essencial para o Estado democrático, não permite que um membro tenha poder de voto maior que os outros. O voto de qualidade é visto como uma exceção, aplicável apenas quando há empate na votação e o presidente do órgão precisa desempatar. Porém, o texto argumenta que essa faculdade não deve ser interpretada como o poder do presidente de votar duas vezes, pois isso acabaria por garantir a prevalência de seu entendimento em todas as questões polêmicas.

Assim, considera-se que aceitar esse entendimento seria um descumprimento do princípio democrático, já que a posição do presidente prevaleceria na maioria das votações, mesmo que a diferença de votos seja mínima. Essa jurisprudência defende, portanto, a aplicação rigorosa da igualdade de votos nos órgãos colegiados.

Essa jurisprudência foi na mesma linha da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 1002068-27.2017.4.01.3400, sentenciado em 2018:

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 empatado. (BRASIL, 2018).

Em vista dessas decisões e de outras decisões judiciais não tratadas neste trabalho, cuja abordagem se refere aos princípios da presunção de inocência, da legalidade e do devido processo legal e *in dubio pro reo*, há que se destacar ainda o ajuizamento pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil de uma ação direta de inconstitucionalidade (ADIn) da expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72, com redação conferida pela Lei nº 11.941/09, aplicando-se, em caso de empate, a regra do artigo 112 do CTN (FAVINI, 2019).

A ação defende que o voto de qualidade violaria os princípios constitucionais da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como estaria em contrariedade ao art. 112 do CTN. O ministro-relator, a despeito do pedido liminar consignado na inicial, determinou a requisição de informações e a manifestação do Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República.

Conforme Favini (2019), tanto o Presidente do Senado Federal, como a Advocacia Geral da União (AGU) se manifestaram pela improcedência da ação e pela legalidade e constitucionalidade do voto de qualidade no processo administrativo fiscal. A AGU defende que o critério fixado pelo legislador federal não viola os postulados da igualdade, da proporcionalidade e da razoabilidade (FAVINI, 2019).

A esse respeito, a AGU destacou que os conselheiros fazendários, aos quais compete à presidência dos órgãos fracionários do CARF, devem atuar de forma imparcial, em observância aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, previstos no artigo 37, caput, da Constituição Federal. Em face disso, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, buscou posições de dois ex-Ministros do Supremo Tribunal Federal, quais sejam:

1. “... um homem, um voto. [...] Quem decide é a maioria. Os órgãos públicos podem decidir ignorando o princípio da majoritariedade? Esse princípio é mais do que nodular, medular da democracia. Pode um dirigente de uma autarquia votar duas vezes? Vossa Excelência lembrou: ele compôs a igualdade – a votação estava 3 a 2 para a agravante -, então, ele conseguiu empatar, e ele mesmo desempatou. Isso é democrático, é republicano, é coerente com a Constituição?” (AI nº 682.486/DF. Min. Carlos Britto);

2. “conforta-se no exemplo do Poder Judiciário: quando têm voto nos órgãos colegiados, seus presidentes não cumulam o de desempate. Nas Turmas do Supremo Tribunal Federal, o Ministro que as preside terá sempre direito de voto (RISTF, art. 150, caput). Mas, ocorrendo empate, adia-se a decisão, até tomar-se o voto do Ministro que esteve ausente (art. 150, §1º). Se, por mais de um mês, persistem a ausência, o impedimento, a licença ou a vaga, convoca-se Ministro de outra Turma, mas não se recorre ao voto de qualidade (art. 150, §2º). Nas sessões do Plenário do Supremo Tribunal Federal, o Presidente da Corte não proferirá voto, salvo nas espécies taxativamente enumeradas; nas demais matérias, ele vota somente quando ocorrer empate, salvo nos pedidos de habeas corpus em que o empate equivale a concessão da ordem. Portanto, o Presidente somente desempata nos processos em que não tem outro voto”. (Ministro Célso Borja) (BRASIL, 2018).

Sendo assim, percebe-se que ainda há escassa jurisprudência sobre o tema no âmbito do Poder Judiciário, necessitando de avanço na discussão sobre o voto de qualidade e ainda demanda muitos capítulos, especialmente nos Tribunais de 2ª Instância e no Superior Tribunal de Justiça - STJ e o Supremo Tribunal Federal - STF.

Ou seja, em 2018, criou-se um precedente com a contestação ao voto de qualidade no CARF pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), que questionou esse critério no Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 5.731. Com base nisso, em decisão da Justiça Federal do Distrito Federal, ocorreu a anulação de um acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A juíza federal substituta, Diana Walderlei, determinou que o CARF realize um novo julgamento de um caso analisado em 2017, desta vez com uma turma distinta da anterior. Além disso, a magistrada reduziu o poder de voto do representante da Fazenda Nacional, permitindo que ele só possa se posicionar em caso de empate (BENAYON, 2018).

Essa decisão se baseia na argumentação de que a sistemática do voto de qualidade, utilizada pelo CARF, é problemática. A juíza afirma que os presidentes de turma, indicados pela Fazenda Nacional, possuem um voto de maior valor, o que pode influenciar significativamente o resultado das votações. Ela destaca que o voto de qualidade só se justificaria em caso de empate após a votação dos outros membros do colegiado (BENAYON, 2018).

Essa decisão da Justiça Federal pode ter impactos significativos nas decisões do CARF, que funciona em regime de paridade. A anulação do acórdão e a redução do poder de voto do representante da Fazenda Nacional podem alterar o resultado de outros casos em que o voto de qualidade tenha sido determinante. Isso pode afetar tanto a administração tributária como também as empresas e contribuintes envolvidos.

No caso específico em questão, a sentença beneficiou a Whirlpool S.A., que discutia no CARF uma cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre crédito prêmio de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) auferido de 2007 a 2011. A empresa argumenta que o benefício fiscal foi concedido no âmbito de um programa especial de exportação e foi confirmado por decisão judicial transitada em julgado em 1996 (BENAYON, 2018).

No julgamento anterior, a 1ª Turma da Câmara Superior decidiu, por voto de qualidade, que a autuação da Receita Federal deveria ser mantida. Agora, com a anulação desse acórdão, a Whirlpool terá a oportunidade de ter seu caso reavaliado por uma nova turma do CARF. É importante ressaltar que os embargos de declaração apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ainda não foram julgados. Por isso, ainda há a possibilidade de recursos e novos desdobramentos nesse caso (BENAYON, 2018).

Sendo assim, com base no princípio do *in dubio pro contribuinte* (ou *in dubio contra fiscum*), a aplicação do art. 112 do CTN deve se dar de forma extensiva, determinando ao julgador a prolação de decisão favorável ao contribuinte em qualquer questão tributária, pois os tributos são matérias exatas, que dependem da prática do fato gerador, ou seja, se há dúvida em relação a sua constituição, majoração e/ou aplicação, deve ser entendido em favor do contribuinte até que se prove o contrário.

5 CONCLUSÃO

O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um mecanismo que permite ao presidente do órgão desempatar votações em situações de empate entre os conselheiros, sendo introduzido como uma forma de garantir imparcialidade nas decisões e equilibrar o poder entre a administração tributária e os contribuintes.

No entanto, ao longo dos anos, o voto de qualidade tem sido alvo de críticas e discussões, pois, como demonstrado ao longo deste trabalho, alguns argumentam que reforça a assimetria de poder, favorecendo a administração tributária, e questionam a falta de isonomia e a possibilidade de decisões arbitrárias.

A análise do voto de qualidade no CARF deve levar em consideração fundamentos constitucionais e infraconstitucionais, contrários e favoráveis ao instituto, especialmente o princípio do "in dubio pro reo" no Direito Tributário. A questão do voto de qualidade tem impacto na segurança jurídica e pode ser um obstáculo para a possibilidade de apresentar ações judiciais contra decisões administrativas irrecorríveis do CARF.

Portanto, é questionado com base no princípio constitucional da isonomia, pois cria uma desigualdade entre as partes envolvidas no processo. A constitucionalidade dessa prática é discutida e já foi objeto de análise no STF, mas ainda não há uma decisão definitiva. O contribuinte fica sujeito a decisões arbitrárias e tem que recorrer ao judiciário, o que pode levar anos para obter uma decisão. Portanto, o problema do voto de desempate em favor da União no CARF vai contra princípios constitucionais, permite arbitrariedades e gera congestionamento no judiciário.

O impasse nas demandas administrativas entre a União e os contribuintes é uma questão que pode trazer graves consequências econômicas para ambas as partes. No entanto, existem medidas alternativas que podem ser adotadas para solucionar esse impasse de forma mais eficiente e menos conflituosa.

Uma dessas medidas é a aplicação do princípio do "in dubio pro reo" no direito tributário. No contexto do CARF, isso implica que as decisões devem ser pautadas na dúvida em relação à conduta do contribuinte. Se houver incerteza sobre a ocorrência da infração ou sobre a aplicação correta da legislação tributária, o contribuinte deve ser beneficiado com o entendimento mais favorável.

Além disso, propostas discutidas pelo Poder Legislativo também podem contribuir para resolver as demandas administrativas fiscais no CARF, já que a elaboração de leis e

emendas constitucionais pode atualizar e aprimorar a legislação tributária, buscando soluções mais claras e justas para os contribuintes. Medidas como a simplificação do sistema tributário, a redução da burocracia, a criação de regras mais objetivas e o aprimoramento dos procedimentos do CARF podem ser incluídas nessas propostas.

A posição do Judiciário também desempenha um papel importante na resolução dessas demandas. Os tribunais têm a responsabilidade de garantir a correta aplicação das leis e a observância dos direitos garantidos pela Constituição. A atuação do Judiciário proporciona um controle sobre a legalidade e a justiça das decisões, permitindo que eventuais erros ou abusos sejam reparados.

Portanto, essas medidas, tanto a aplicação do princípio do "in dubio pro reo" quanto as propostas do Poder Legislativo e a atuação do Judiciário, visam garantir a legalidade, a justiça e a proteção dos direitos dos contribuintes. Ao promover um ambiente mais equilibrado e seguro para as questões tributárias, espera-se evitar grandes problemas econômicos tanto para o Poder Público quanto para os contribuintes.

Sendo assim, tem-se que a incompatibilidade desse voto com a Constituição se baseia nos princípios da isonomia e do devido processo legal, pois o voto de qualidade dá ao representante da Fazenda Nacional uma vantagem injusta na tomada de decisão, violando, assim, o princípio da igualdade.

A falta de regras claras e imparciais para a aplicação do voto de qualidade prejudica a segurança jurídica e a transparência do processo. A natureza do CARF como um órgão colegiado também é afetada pelo voto de qualidade, pois desequilibra a imparcialidade do conselho. A discussão sobre a inconstitucionalidade do voto de qualidade ainda está em andamento e pode variar de acordo com cada caso específico.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Fábio Martins. **Da ofensa do voto de qualidade aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3537, 8 mar. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>. Acesso em: 31 out. 2023.
- BARBOSA, Sthefane Oliveira. **O voto de qualidade frente ao artigo 112 do CTN**. 2021. 37 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2022. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3581>. Acesso em: 24 out 2023.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 9ª Ed., São Paulo: Saraivajur. 2020.
- BENAYON, Corrêa. **Justiça anula acórdão do Carf decidido por voto de qualidade**. Advocacia, Brasil, Direito Tributário, 2018. Disponível em: <http://correabenayon.adv.br/justica-anula-acordao-do-carf-decidido-por-voto-de-qualidade/>. Acesso em: 01 de nov. 2023.
- BRASIL. 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federa. Sentença no mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105. Disponibilização Diário Eletrônico em 30/05/2016, p. 161/188. 66. Brasília, 2016.
- BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. 3º Conselho - 3ª Câmara - Processonº 10831.002244/96-03 - Acórdão nº 303-29.205 de 17/11/1999. Brasília, 1999.
- BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**. Evolução do acervo do CARF por valor e processos. 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202301-final.pdf>. Acesso em: 05 de out. de 2023.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF 95 anos**. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br/noticias/2020/arquivos-e-imagens/carf-95-anos.pdf/@@download/file/CARF>>. Acesso em: 24 out. 2023. Acesso em: 21 out. 2023.
- BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2019: ano base 2018**. Brasília: CNJ, 2019. p. 131. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 01 de nov. 2023.
- BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado **Federal**: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 2000**. Dispõe sobre Lei de Responsabilidade Fiscal. Gov.br. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/execucao-orcamentaria-efinanceira/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 05 de out. 2023.
- BRASIL. **Lei n. 9.784 de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Senado Federal. 1999.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Senado Federal. 2002.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Senado Federal. 2015.

BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Senado Federal. 2020.

BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Institui o Código Penal. Brasília, DF: Senado Federal. 1940.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Senado Federal. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.830, 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 05 de out. 2023.

BRASIL. Portal da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%**. Brasília, 21 jun. 2016. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19. Acesso em: 01 de nov. 2023.

BRASIL. **Portaria ME nº 260 de 1º de julho de 2020**. Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nas hipóteses de empate na votação. Normas, Receita Federal do Brasil, 2020.

BRASIL. **Projeto de Decreto Legislativo nº 316/2020**. Projeto de Decreto Legislativo de Sustação de Atos Normativos do Poder Executivo. Brasília, DF: Senado Federal. 2020.

BRASIL. **Subseção Judiciária de Campinas, Estado de São Paulo**, o magistrado da 8ª Vara Federal. Mandado de Segurança nº 1001136-39.2017.4.01.3400, datada de 23.02.2018. Brasília, 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6399. Brasília, 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=442449&ori=1>. Acesso em: 01 de nov. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta De Inconstitucionalidade: ADI 5731 DF – Distrito Federal. Brasília, 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AGA 0039491- 97.2010.4.01.0000/DF. Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca. Sétima Turma. e-DJF1 p.2271 de 02/09/2011. Brasília, 2010.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 2ª Região**. Pleno - ED em MS 2005.02.01.014093-6. Rel. Des. Fed. Vera Lucia Lima, Red. p/ Ac. Des. Fed. Antônio Cruz Netto. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-1/2212033/inteiro-teor-100720598>. Brasília, 2005.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 2ª Região**. Pleno - ED em MS 2005.02.01.014093-6. Rel. Des. Fed. Vera Lucia Lima, Red. p/ Ac. Des. Fed. Antônio Cruz Netto. Brasília, 2005.

BURIM, Alex. **Veja como funciona o processo administrativo fiscal**. Jus Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/veja-como-funciona-o-processo-administrativo-fiscal/1949378436>. Acesso em: 05 de out. 2023.

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. BRASIL. Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 82.788/RJ em 12/04/2005:

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. 35

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. **Direito Processual Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Acesso em: 31 out. 2023.

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

DEMES, J. M. G. **O voto de qualidade no processo administrativo fiscal federal à luz da análise econômica do direito**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/2950/1/TCC_%20JORGE%20MUSSA%20GUERRA%20DEMES_DIREITO_2020.pdf>. Acesso em: 24 out 2023.

ESTRADA, Roberto Duque. O dilema do Carf: o voto de qualidade ou a qualidade do voto? Revista **Consultor Jurídico**, 12 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-12/consultor-tributario-dilema-carf-voto-qualidade-ou-qualidade-voto>. Acesso em: 02 de novembro de 2023.

FAVINI, Marco. **Voto de qualidade no conselho administrativo de recursos fiscais (CARF)**. 2019. 89 f. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. Disponível em: [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais %28CARF%29.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28526/Voto%20de%20Qualidade%20no%20Conselho%20Administrativo%20de%20Recursos%20Fiscais%20CARF.pdf?sequence=3&isAllowed=y) Acesso em: 05 de out. de 2023.

LEME, Cristiane; HOFFMANN, Susy Gomes; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O voto de qualidade em números. JOTA, 12.08.2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatoriocarf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>.

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.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001. Acesso em: 31 out. 2023.

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/opinioe-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017

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

MOREIRA, André; GALDINO, Breno. **Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor**. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário | Belo Horizonte, ano 04, n. 07, p. 131-154, jan./jun. 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2020/11/131-154.pdf>. Acesso em: 01 de nov. 2023.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

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.

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.

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. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p.732- 760. São Paulo:IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

OLIVERIA, Ludimila; GAMEIRO, Mariel. **Retomada do voto de qualidade: saber e sabedoria para o Carf**. Revista Consultor Jurídico, 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-22/direto-carf-saber-sabedoria-carf>. Acesso em: 05 de out. de 2023.

PARANÁ. **Tribunal de Justiça do Paraná**. Recurso em Mandado de Segurança nº 24.559 - PR (2007/0165377-1) - Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Paraná, 2007.

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

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

SCAF, Fernando. **'In dubio pro reo' também vale para o contribuinte.** Revista Consultor Jurídico, 18 de junho de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em: 05 de out. de 2023.

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.

TORRES, Heleno Teveira. **A constitucionalidade do voto de qualidade no Carf.** Conjur, 2022. Disponível em: <<https://conjur.com.br/2022-mar-24/heleno-torres-constitucionalidade-voto-qualidade-carf>>. Acesso em: 24 out. 2023.

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