

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MARCO FAVINI

**VOTO DE QUALIDADE NO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
(CARF)**

SÃO PAULO

2019

MARCO FAVINI

**VOTO DE QUALIDADE NO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
(CARF)**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para obtenção do título de mestre em Direito.

Área de concentração: Ciências Jurídicas (Direito Tributário).

Orientadora: Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli

São Paulo

2019

Favini, Marco.

Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) / Marco Favini. - 2019.

89 f.

Orientador: Tathiane dos Santos Piscitelli.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3. Recursos e protestos tributários. 4. Presunção de inocência. I. Piscitelli, Tathiane dos Santos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

MARCO FAVINI

VOTO DE QUALIDADE NO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
(CARF)

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Data da aprovação: __/__/____

BANCA EXAMINADORA:

Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli
(Orientadora)
Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas
(Direito-SP FGV)

Profa. Dra. Juliana Furtado Costa Araujo
Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas
(Direito-SP FGV)

Profa. Dra. Karem Jureidini Dias
Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas
(Direito-SP FGV)

Profa. Andréa Mascitto
Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas
(Direito-SP FGV)

RESUMO

FAVINI, Marco. *Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)* 2019. 89 f. Monografia (Pós-graduação *Stricto Sensu* (Mestrado) em Direito Tributário) - Fundação Getulio Vargas (FGV), São Paulo, 2019.

A proposta da presente tese de mestrado é analisar o voto de qualidade sob o enfoque de sua aplicação atual no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), sendo nessa última, especificamente, a partir de uma pesquisa empírica de levantamento de dados entre 1º de janeiro de 2013 e outubro de 2018. Este período foi escolhido de forma a avaliar a aplicação do voto de qualidade no decorrer do período de 2 (dois) anos antes e após a operação Zelotes, que investigou um esquema de corrupção que envolvia a atuação de conselheiros do CARF e a venda de decisões administrativas com o intuito de influenciar o resultado de julgamentos no Tribunal. Tal operação não apenas determinou a paralisação do CARF (leia-se aqui da CSRF também) durante quase um ano como acarretou uma mudança estrutural e de postura do tribunal. Essa investigação é importante, pois é a partir dela que se pode aferir se o voto de qualidade está sendo utilizado como instituto jurídico pleno ou se o voto de qualidade passou a ser utilizado como resposta a fatores externos. A partir da investigação, a análise do voto de qualidade será realizada com base em fundamentos constitucionais e legais, contrários e favoráveis ao instituto, sendo que os contrários partirão da aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário e da disposição do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN). Analisadas também as decisões administrativas e judicial sobre o tema e convencido que o instituto deve sofrer modificações, chega-se à conclusão que o voto de qualidade demanda reflexões e mudanças.

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

ABSTRACT

FAVINI, Marco. *Casting Vote at the Federal Administrative Court (CARF)* 2019. 89 p. Monograph (Master of Law in Tax Law) - Fundação Getulio Vargas (FGV), São Paulo, 2019.

Analyze the casting vote is being applied by Administrative Tax Appeals Council (CARF) and the Higher Chamber of the Administrative Tax Appeals Council (CSRF) will be the purpose of this master dissertation. The analysis of CSRF's decisions will be subject of the empirical research for a period between January 1st, 2013 and October, 2018 in order to analyze the application of the casting vote for a period of two (2) years before and after the Zelotes, a police operation that investigated a corruption scheme involving CARF's judges and the sale of administrative decisions to influence the outcomes. This police operation caused almost one (1) year shut-down of the Administrative Tax Appeals and structural and attitude changes. This research will be important because it is on basis of that the casting vote is being used as a full legal institute or the response of the external pressures. Based on the research, the analysis of the casting vote will be realized pursuant to the constitutional and legal grounds, against and in favor to the institute, being that the against grounds are based in the principle of *in dubio pro reo* (any doubt is favorable to defendant) in the Tax Law and its mention of the National Tax Codex, through article 112. After the examination of administrative and judicial decisions, the conclusion is that the casting vote must be modified, preventing thus new inquires.

Keywords: Tax; CARF; *in dubio pro reo* (any doubt is favorable to defendant); draw; casting vote.

SUMÁRIO

1.	Introdução	8
2.	Dados obtidos no CARF e na CSRF sobre o voto de qualidade	14
2.1.	Comentários aos Dados da Pesquisa Empírica.....	19
3.	Interpretação mais favorável ao contribuinte	22
3.1.	Interpretação da norma jurídica	24
3.2.	Princípio constitucional da presunção de inocência	28
3.3.	Princípio do <i>in dubio pro reo</i> no direito penal brasileiro	31
3.4.	Limitação ao poder de tributar	35
3.5.	Diferença entre o direito penal tributário e o direito tributário penal	38
3.6.	Aplicação do <i>in dubio pro reo</i> no direito tributário	39
3.7.	Codificação do princípio do <i>in dubio pro reo</i> no direito tributário	41
3.8.	Empate no julgamento administrativo (conselho administrativo de recursos fiscais) e interpretação mais favorável ao contribuinte	48
3.9.	O ilegítimo cômputo do voto duplo	52
3.10.	Fundamentos de Defesa do Voto de Qualidade	58
3.11.	Os casos judicializados e a posição do poder judiciário	64
4.	Propostas e alternativas ao voto de qualidade	73
4.1.	Propostas já discutidas pelo poder legislativo	73
4.2.	Propostas e alternativas viáveis ao voto de qualidade	75
5.	Conclusão	81
	Referências	85

1. INTRODUÇÃO

A aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, apesar de sua base constitucional e de sua expressa previsão no Código Tributário Nacional (CTN), no art. 112¹, teve sua relevância revitalizada no julgamento criminal do caso do “Mensalão” (Ação Penal nº 470/MG) encerrado em dezembro de 2012.

A decisão dos ministros, naquele caso, de não se utilizarem do voto de qualidade do Presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), previsto no art. 13, inc. IX, do Regimento Interno do STF, para se chegar a um desempate no julgamento, instigou os tributaristas a buscarem a aplicação do referido precedente aos julgamentos tributários, especialmente nos tribunais administrativos, leia-se aqui: no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que se utilizam do voto de qualidade dos Presidentes das Turmas das Câmaras de julgamento como forma de desempate dos julgamentos.

Nesse sentido, passou-se a se questionar, doutrinariamente e no âmbito do Poder Judiciário, os julgamentos proferidos no CARF e na CSRF em razão da utilização do voto de qualidade como forma de desempate.

Isso porque o voto de qualidade, previsto no Decreto nº 70.235/72² (redação dada pela Lei nº 11.941/09), por ser utilizado recorrentemente no julgamento de importantes discussões tributárias, somado ao fato de que somente conselheiros representantes fazendários é que podem ocupar a função de presidente das Turmas Ordinárias da CARF e da CSRF.

Com efeito, de acordo com:

- (i) o art. 23 do Regimento Interno do CARF, as turmas de julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos contribuintes;

¹ 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.

² 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.

- (ii) a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) (atual Ministério da Economia) nº 147/07, que aprovou o Regimento Interno da CSRF, a Câmara Superior é integrada pelo Presidente (representante fiscal) e Vice-Presidente do CARF (representante dos contribuintes), sendo que as turmas de julgamento serão complementadas pelos Presidentes (representante fiscal) e Vice-Presidentes (representante dos contribuintes) das câmaras ordinárias, respectivamente, ou seja, mantendo-se a estrutura paritária do Tribunal com um número igual de conselheiros representantes do Fisco e dos contribuintes; e
- (iii) o art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72, os cargos de presidente das turmas serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade.

Além dessas previsões normativas, as quais têm sido cada dia mais questionadas no Poder Judiciário com base na violação a princípios constitucionais, como o da legalidade, da isonomia (paridade), do devido processo legal, da presunção de inocência e da razoabilidade, não há dúvidas de que nos últimos tempos o CARF e o instituto do voto de qualidade vêm sofrendo uma grande influência externa.

Tanto é verdade que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) ajuizou no Supremo Tribunal Federal (STF) uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.731) para discutir a constitucionalidade do instituto, a qual se encontra pendente de análise com o relator, o Ministro Gilmar Mendes.

A uma porque o CARF passou por um sensível rearranjo após a operação Zelotes da Polícia Federal³, o que causou uma transformação não só na estrutura física como também na essência do tribunal, e a duas porque há fatores externos, como por exemplo o bônus de eficiência instituído pela Lei nº 13.464/17 (art. 6º)⁴, que colocam em dúvida a imparcialidade dos julgamentos.

³ A Operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal em março de 2015, investigou um esquema de corrupção que envolvia a atuação de conselheiros do CARF e a venda de decisões administrativas com o intuito de influenciar o resultado de julgamentos no Tribunal.

⁴ Art. 6º. São instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

§ 1º. O Programa de que trata o caput deste artigo será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.

§ 2º. O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por isso é que se entendeu como necessária uma análise dos julgados proferidos pelo CARF no período de 2 (dois) anos antes e após a operação Zelotes, isto é, de janeiro de 2013 até março de 2015 e, posteriormente, de janeiro de 2016 até outubro de 2018, de forma a possibilitar a identificação do emprego do voto de qualidade pelo tribunal, bem como eventual mudança de postura do órgão após a operação Zelotes.

Considerando, assim, que a operação Zelotes teve início em março de 2015, dando ensejo, inclusive, à suspensão dos julgamentos do tribunal até o final de novembro daquele ano, o período selecionado possibilitará uma análise de decisões proferidas pelo órgão antes e depois da operação Zelotes por períodos de aproximadamente 2 (dois) anos, o que, conforme mencionado acima, poderá evidenciar uma mudança de postura do Tribunal em razão de fatores externos.

Em se confirmando que o voto de qualidade vem sendo utilizado de forma desproporcional e inadequada, ou até mesmo direcionado, no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se, então, indagar se o voto de qualidade, como previsto no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, e no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 343/15 do Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia), está em harmonia com os princípios e as garantias estabelecidos na Constituição Federal de 1988 e, porque não dizer, com o ordenamento jurídico-tributário que tem como base infraconstitucional o Código Tributário Nacional.

Para se alcançar essas conclusões, a metodologia escolhida parte de uma pesquisa empírica pautada em um levantamento de decisões publicadas pelo CARF e na análise pormenorizada das decisões proferidas pela Câmara Superior (CSRF) e publicadas no período de 1º de janeiro de 2013 até outubro de 2018. Afinal é à CSRF, por suas turmas (em número de três), que cabe julgar os recursos especiais interpostos contra decisões que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. E ao Pleno da CSRF a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução, conforme se verifica do disposto nos artigos 9º e 10 do Regimento Interno do CARF.

Dessa forma, para a presente análise, acredita-se que o melhor caminho foi se valer, inicialmente, de métodos empíricos de forma a se conhecer o contexto fático do voto de qualidade, notadamente, nos julgamentos da CSRF, possibilitando, a partir de então, a construção de soluções jurídicas mais completas e conectadas com as demandas concretas, as quais se utilizarão do método dialético - posições doutrinárias já existentes - e da análise de jurisprudência no tocante à matéria.

Nesse caso, ressalte-se que a empiria tem um papel bastante importante, pois contribuirá na descoberta da realidade e, mais, na compreensão da norma jurídica e na solução do problema hermenêutico, pois, como destacado pelo Prof. Mario Engler Pinto Junior, trata-se de uma doutrina mais transparente e contextualizada⁵.

Em outras palavras, é sempre possível fazer da investigação empírica uma ferramenta útil para informar a doutrina sobre aspectos importantes da realidade a ser considerada na aplicação do direito⁶.

Pois, de posse dos números e das análises do levantamento das decisões obtidas junto ao CARF, notadamente em relação aos julgados das turmas da Câmara Superior, estaremos aptos a desenvolver com maior propriedade o estudo do instituto do voto de qualidade, de forma a se concluir pela sua validade ou não, especialmente porque a sua aplicação está diretamente relacionada a uma situação excepcional de empate no cômputo dos votos do julgamento colegiado de recursos no CARF e na CSRF.

Dessa forma, os achados empíricos não esgotarão o trabalho, mas servirão de substrato fático para contextualizar e enriquecer a reflexão jurídica, que voltará os olhos para a constitucionalidade, a legalidade e, porque não dizer, à pertinência do voto de qualidade, como hoje previsto, para a solução de processos administrativos fiscais.

Para tanto, contou-se com uma ferramenta de inteligência artificial, desenvolvida pelo Dr. Danilo Panzeri Carlotti⁷, que possibilitou o *download* de todas as ementas disponíveis no sítio eletrônico (site) do CARF <<https://idg.carf.fazenda.gov.br/>> para o período escolhido para o presente trabalho.

A partir do *download* das ementas dos julgados, disponíveis no site do CARF, pode-se, primeiramente, realizar o corte temporal pretendido, decorrente da operação Zelotes, ou seja, separar as decisões de janeiro de 2013 ao início da operação, que paralisou as pautas de julgamento do Tribunal Administrativo (em março de 2015), e as decisões proferidas e publicadas após o período mais acentuado da operação, ou seja, de janeiro de 2016 até outubro de 2018.

⁵ PINTO JUNIOR, Mario Engler. Pesquisa jurídica no mestrado profissional, 2016 (trabalho em elaboração)

⁶ Korobkin, Russel – *Pesquisa empírica em direito contratual: possibilidades e problemas*, in *Revista de Estudos Empíricos em Direito*, vol. 2, n. 1, jan 2015, p. 200-225.

⁷ Mestre e Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Graduando em Ciência da Computação pelo IME-USP. Pesquisador no INSPER. Consultor e desenvolvedor de software. Currículo Lattes: <<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4282256U6>>

Feito este corte temporal, isto é, de posse da lista de decisões, iniciou-se o trabalho de filtragem e classificação das decisões, momento em que se optou por realizar uma análise pormenorizada restrita aos números e às decisões relativas à Câmara Superior do CARF. Isso porque a quantidade de julgados para o período trabalhado relativo às Câmaras Ordinárias do Conselho, responsáveis, notoriamente, pelos julgamentos dos recursos voluntários dos contribuintes e recursos de ofício, tornaria inviável a conclusão do trabalho no tempo disponível, conforme se poderá extrair dos dados que serão trazidos no próximo capítulo. E porque, na prática, é a Câmara Superior que coloca o ponto final na discussão das maiores teses discutidas no CARF.

Pois bem, separadas as decisões (julgados) proferidas pela Câmara Superior do CARF, iniciou-se o tratamento manual das decisões, o qual se utilizou de palavras-chaves, tais como: “recurso especial”, “voto de qualidade”, “por maioria”, “desempate”, “vencidos” e “presidente”, para se identificar aqueles julgamentos que foram concluídos somente pelo voto de qualidade.

Após esse primeiro filtro que possibilitou identificar o número (quantidade) e o percentual de julgamentos concluídos somente pelo voto de qualidade, fez-se necessário a verificação um-a-um do inteiro teor dos acórdãos para se extrair qual foi o desfecho do julgamento, se favorável ao contribuinte ou à Fazenda Nacional, pois somente da leitura da ementa ou do resumo da decisão, disponíveis na pesquisa de jurisprudência do site do CARF (informações obtidas da extração dos julgados) não foi possível verificar a correta extensão do resultado do julgamento e do voto de qualidade.

Por exemplo, em algumas situações, o voto de qualidade foi aplicado para se conhecer ou não do recurso especial interposto pela parte (ora contribuinte, ora Fazenda). Em outras situações, o voto de qualidade foi utilizado, apenas, para o julgamento de mérito do recurso.

Com a análise individualizada de cada um dos acórdãos (inteiro teor), pode-se chegar aos dados tratados no próximo capítulo, o que de certa forma começou a explicar o crescimento da discussão em relação ao instituto do “voto de qualidade”, especialmente no âmbito da CSRF do CARF, e a necessidade de se realizar um estudo mais aprofundado do instituto e das suas tendências.

Tudo isso porque se chegarmos à conclusão de que o voto de qualidade tem sido utilizado de forma parcial, ou seja, sempre a favor do Fisco, simplesmente, porque detido por um conselheiro representante (indicado) pela Fazenda (presidente das turmas de julgamento), ter-se-á, na verdade, colocada em xeque a legitimidade do CARF (CSRF) como tribunal paritário para julgamento de processos administrativos fiscais tão relevantes para a sociedade.

Nesse sentido, passemos ao levantamento dos dados obtidos no CARF (na CSRF) e às suas análises, que com conjunto com os demais tópicos desse trabalho propiciarão a algumas conclusões sobre o voto de qualidade.

2. DADOS OBTIDOS NO CARF E NA CSRF SOBRE O VOTO DE QUALIDADE

Como mencionado, o levantamento de dados a partir do site do CARF foi realizado com a ajuda da inteligência artificial, tão comentada e, muitas vezes, temida no mundo jurídico, o que possibilitou por meio de um “robô” o *download* de todas as decisões publicadas - disponibilizadas no site do Tribunal - para o período selecionado, qual seja, de 1º de janeiro de 2013 até outubro de 2018.

O código utilizado para o *download* das decisões foi desenvolvido pelo Dr. Danilo Panzeri Carlotti e está disponível no endereço: <https://github.com/danilopcarlotti/Pesquisas/blob/master/crawlers/crawler_jurisprudencia_carf.py>. Trata-se de um código aberto e permanente que pode ser utilizado por qualquer pessoa nos termos da respectiva licença.

A partir desse *software*, chegou-se a uma planilha de *excel* com os seguintes dados de cada um dos julgamentos realizados pelo CARF e pela CSRF, cuja ementa já havia sido publicada e disponibilizada no site do Conselho: (a) número de identificação do acórdão no *software*, (b) número de registro do acórdão no CARF, (c) número do processo administrativo (formato COMPROT), (d) data de publicação do acórdão, (e) nome do contribuinte envolvido no processo administrativo, (f) nome do conselheiro-relator do julgamento, (g) ementa do julgado, e (h) resumo da decisão.

Os dados extraídos pelo *software* são exatamente os dados que constam da pesquisa de acórdão no site do CARF⁸, quando se pesquisa a existência de decisão (acórdão) para um processo administrativo. Ressalte-se que este, inclusive, foi o caminho percorrido para se realizar a análise individualizada de cada um dos acórdãos, quando não se era possível extrair a aplicação e a extensão do voto de qualidade somente da leitura da ementa ou do resumo da decisão.

Entretanto, antes de iniciar os comentários das análises feitas a partir do levantamento realizado pelo *software*, há que se destacar que houve uma falha sistêmica na transferência dos dados extraídos pelo robô para a planilha de *excel*, que foi utilizada como base de dados para o presente trabalho, cujo endereço eletrônico foi acima citado.

⁸ <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

Cada decisão (acórdão) extraído pelo *software* a partir do site do CARF, relativo ao período selecionado para o trabalho, deveria ser descrita em uma linha da planilha, sendo suas informações separadas em 8 (oito) colunas: (1) número de identificação, (2) número de registro do acórdão, (3) número do processo administrativo, (4) data de publicação do acórdão, (5) contribuinte, (6) conselheiro-relator, (7) ementa do julgado, e (8) resumo da decisão.

Contudo, ao iniciar a análise das decisões, identificou-se que uma mesma decisão constava repetida em 2 (duas) linhas diferentes, o que nos obrigou a realizar um trabalho prévio de adequação da base de dados e da realização de pesquisa manual de jurisprudência (acórdãos) no site do CARF, a fim de que os números encontrados refletissem a realidade.

Assim, um simples exercício de exclusão de linhas repetidas, somado aos filtros que foram aplicados aos dados: (a) a segregação entre decisões proferidas no âmbito das Câmaras Ordinárias do CARF e da Câmara Superior - decisões escolhidas para uma análise mais detalhada -, e (b) a ocorrência (utilização) do voto de qualidade para a definição do julgamento, confirma sem maiores digressões os números aqui demonstrados, os quais passaremos a comentar a seguir.

Ainda no que se refere aos números, é importante destacar que eles coincidem com os números obtidos numa pesquisa realizada diretamente no site do CARF, na ferramenta “Acórdãos CARF” e na opção “Pesquisa de Acórdãos”, utilizando-se das palavras-chaves: “voto”, “qualidade”, “recurso” e “especial”, indicando: (a) como objeto da “decisão + ementa”⁹, e (b) o período aqui selecionado para a pesquisa: de 1º de janeiro de 2013 a 31 de outubro de 2018 e aplicando-se o filtro para a expressão “voto de qualidade”¹⁰.

A opção pelo uso de uma ferramenta de inteligência artificial se justificou pela possibilidade de se extrair os dados (resultados) diretamente para uma planilha de “excel”, o que não seria possível em uma pesquisa livre no site do CARF e, mais, de se realizar o tratamento necessário dos dados.

⁹ Caso se indicasse apenas como objeto de pesquisa “ementa” dos julgados (opção automática) da ferramenta de pesquisa do site CARF, o resultado da pesquisa não refletiria o resultado correto, haja vista que a menção do voto de qualidade no julgamento dos recursos, constam em sua maioria do campo “decisão” (resumo da decisão), que somente é alcançado quando se tica a opção “decisão + ementa” como objeto da pesquisa.

¹⁰ Caso não se aplicasse o filtro da expressão “voto de qualidade”, o resultado da pesquisa traria julgados em que as palavras “voto” e “qualidade” constam do inteiro teor do acórdão de forma dissociada do contexto que se pretende aqui analisar, totalizando, assim, o número de 2.171 julgamentos. Aplicando-se um novo filtro com a expressão “voto de qualidade” e se realizando uma análise individual dos acórdãos, o número de julgados da CSRF coincide com o número obtido de 1.979 julgamentos de recursos especiais concluídos pelo voto de qualidade, sendo 200 decisões antes da operação Zelotes (de 2013 a 2015) e 1.779 decisões após a operação Zelotes (de 2016 a 2018).

Pois bem. Como colocado, a primeira análise dos dados não poderia ser diferente do número total de decisões proferidos pelo CARF e pela Câmara Superior (CSRF). O *software* extraiu para o período selecionado um total de 72.896 (setenta e duas mil, oitocentas e noventa e seis) decisões tanto das câmaras baixas do CARF quanto da CSRF, podendo ser divididas da seguinte forma:

CARF - 65.170 (sessenta e cinco mil, cento e setenta) decisões
CSRF - 7.726 (sete mil, setecentas e vinte e seis) decisões
Total - 72.896 (setenta e duas mil, oitocentas e noventa e seis) decisões

Diante do número de decisões proferidas pelas câmaras baixas do CARF, no total de 65.170 (sessenta e cinco mil, cento e setenta) decisões, e do número de julgamentos em que o voto de qualidade foi determinante para o desfecho do julgamento, qual seja, 4.786 (quatro mil, setecentos e oitenta e seis), visando uma análise pormenorizada dos números, optou-se para o presente trabalho pelo exame detalhado dos julgados realizados no âmbito da CSRF.

Isso porque, conforme comentado logo acima, para que não restasse qualquer dúvida sobre os números aqui apresentados, decidiu-se pelo acesso e pela leitura individual de cada um dos acórdãos a fim de se identificar a utilização do voto de qualidade no resultado do julgamento, o seu alcance e, por fim, a parte favorecida pelo voto, se a Fazenda Nacional ou se o contribuinte.

A despeito dessa análise pormenorizada dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior, não se pode deixar de destacar que no âmbito do CARF, excluindo-se os julgamentos da Câmara Superior, viu-se que sete vírgula trinta e quatro por cento (7,34%) dos julgados foram encerrados mediante a aplicação do voto de qualidade.

CARF (número total de julgamentos) - 65.170
CARF (julgamentos com voto de qualidade) - 4.786

Voltando os olhos para os julgamentos da CSRF, podemos somar ao número de julgamentos finalizados com o voto de qualidade no âmbito das câmaras baixas (CARF) o número de 1.979 (um mil, novecentos e setenta e nove) julgamentos na Câmara Superior decididos apenas pelo instituto do voto de qualidade, totalizando, assim, para o período o número de 6.765 (seis mil, setecentos e sessenta e cinco) julgamentos encerrados, somente, por meio do voto de qualidade, ou seja, pelo voto em duplicidade do presidente do órgão colegiado de julgamento.

CSRF (julgamentos com voto de qualidade) - 1.979
CARF (julgamentos com voto de qualidade) - 4.786
Total (julgamentos com voto de qualidade) - 6.765

Nesse período, destaque-se que a CSRF proferiu 7.726 (sete mil, setecentos e vinte e seis decisões, o que significa dizer que 25,61% (vinte e cinco vírgula sessenta e um por cento) das decisões proferidas pela Câmara Superior foram resolvidas, apenas, em razão do voto de qualidade.

<i>CSRF (julgamentos <u>com</u> voto de qualidade) -</i>	<i>1.979 (25,61%)</i>
<i>CSRF (julgamentos <u>sem</u> voto de qualidade) -</i>	<i>5.747 (74,39%)</i>
<i>Total (julgamentos na CSRF) -</i>	<i>7.726</i>

O percentual de 25,61% de julgamentos finalizados pela Câmara Superior com auxílio do voto de qualidade é um número expressivo e que não pode ser desconsiderado, pois ao menos 1 (um) a cada 4 (quatro) julgamentos concluídos pelas turmas da CSRF dependeu do voto de qualidade para se chegar ao resultado final do julgamento.

Em paralelo a esses números, os quais, por si só, já chamam a atenção, há uma segunda análise que foi feita com base no critério temporal e que denota uma mudança substancial de postura da Câmara Superior.

Fazendo um corte metodológico em 1º janeiro de 2016, em razão: (i) da operação Zelotes que paralisou as atividades do CARF e da CSRF entre 31 de março de 2015 e 07 de dezembro daquele ano, e (ii) do critério de identificação das decisões baixadas e analisadas, qual seja, a data de disponibilização (publicação) dos acórdãos, chega-se aos números de:

- (i) 200 (duzentas) decisões proferidas pela Câmara Superior com a utilização do voto de qualidade no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2015, e
- (ii) 1.779 (um mil, setecentas e setenta e nove) decisões proferidas pela Câmara Superior com a utilização do voto de qualidade após 1º de janeiro de 2016.

Portanto, após a operação Zelotes, pode-se afirmar que a utilização do voto de qualidade pela CSRF cresceu vertiginosamente, chegando a um percentual de aumento de mais de 889% (oitocentos e oitenta e nove por cento), o que, de certa forma, coloca em dúvida a credibilidade do instituto do voto de qualidade ante a ocorrência de diversos fatores externos e pressões a que o CARF está sujeito, inclusive, dentro da própria estrutura do Ministério da Economia (antigo Ministério da Fazenda).

<i>CSRF (<u>antes</u> da operação Zelotes) -</i>	<i>200 decisões (10,11%)</i>
<i>CSRF (<u>após</u> a operação Zelotes) -</i>	<i>1.779 decisões (89,89%)</i>
<i>CSRF (julgamentos <u>com</u> voto de qualidade) -</i>	<i>1.979 decisões</i>

Repita-se, nesse ponto, que o período escolhido para análise pretendeu realizar um corte metodológico antes e depois da operação Zelotes, como forma de tentar analisar e identificar uma eventual mudança na postura do tribunal administrativo, o que acabou se confirmando.

No entanto, toda essa análise de números poderia ser questionada caso não se realizasse um último exame dos dados das decisões proferidas pela Câmara Superior, qual seja, o voto de qualidade tem uma tendência? Ele é na maioria das vezes favorável ao Fisco ou ao contribuinte?

As respostas encontradas, infelizmente, confirmam as impressões que se tinham em mente, antes mesmo desse estudo. E, mais, justificam a necessidade do desenvolvimento do tema que se passará a fazer a partir do próximo capítulo.

Isso porque, das 200 (duzentas) decisões proferidas pela Câmara Superior com a utilização do voto de qualidade no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2015, isto é, antes da operação Zelotes, apenas 3 (três) foram favoráveis aos contribuintes e 197 (cento e noventa e sete) decisões a favor da Fazenda.

Ou seja, 98,50% (noventa e oito, vírgula cinquenta por cento) dos julgamentos concluídos pela CSRF com o voto de qualidade, no período de 2013 a 2015, foram favoráveis à Fazenda Nacional, enquanto apenas 1,5% (um e meio por cento) decidido a favor do contribuinte.

Após a operação Zelotes, vê-se que esse cenário demonstra uma tendência ainda maior da utilização do voto de qualidade para a conclusão dos julgamentos pela Câmara Superior.

Foram 1.779 (um mil, setecentos e setenta e nove) julgamentos concluídos com o voto de qualidade entre o ano de 2016 e 2018. Ou seja, após a operação Zelotes, verificou-se um crescimento de mais de 8 (oito) vezes na utilização do voto de qualidade, sendo que apenas 2 (duas) foram favoráveis aos contribuintes, o que significa dizer que 99,89% (noventa e nove vírgula oitenta e nove por cento) dos julgamentos concluídos com o voto de qualidade foram favoráveis ao Fisco.

Os referidos dados colocados em forma de tabela, para melhor visualização, demonstram que:

CSRF (antes da Zelotes) - 197 decisões a favor do Fisco / 3 a favor do contribuinte
CSRF (após a Zelotes) - 1.777 decisões a favor do Fisco / 2 a favor do contribuinte
CSRF (voto de qualidade) - 1.974 a favor do Fisco / 5 a favor do contribuinte

Os dados acima destacados nos permitem afirmar que a Câmara Superior do CARF, por suas 3 (três) turmas de julgamentos, utiliza-se mais de 25% (vinte e cinco por cento) dos julgamentos do voto de qualidade para definição do resultado e, mais, após a operação Zelotes, passou a se utilizar de forma bem mais frequente do voto de qualidade, com um crescimento de mais de 889% (oitocentos e oitenta e nove por cento), sendo que nesse último período 99,89% (noventa e nove vírgula oitenta e nove por cento) dos julgamentos concluídos com o voto de qualidade foram favoráveis ao Fisco.

2.1. COMENTÁRIOS AOS DADOS DA PESQUISA EMPÍRICA

Para que se possa comentar os números evidenciados no capítulo anterior, é importante lembrar que: (i) as turmas de julgamento do CARF e da Câmara Superior são integradas por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes em igual número, sendo 8 (oito) conselheiros nas Câmaras Ordinárias e 10 (dez) conselheiros na Câmara Superior, (ii) os cargos de presidente das turmas são ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, e (iii) o voto de qualidade é um voto restrito aos presidentes das turmas de julgamento no caso de empate do cômputo dos votos regulares.

Após essa lembrança quanto à estrutura do CARF e da CSRF, voltemos os olhos à análise dos dados tratados no capítulo anterior.

Nesse sentido, há que se observar que o voto de qualidade foi utilizado em sua grande maioria pela CSRF para: (i) o conhecimento de recursos especiais, (ii) o julgamento do mérito de recursos especiais de contribuintes, cujo resultado foi a manutenção de autuações (exigências) fiscais, e (iii) dar provimento a recursos especiais fazendários para o restabelecimento de exigências fiscais, ainda que de forma parcial, ou para determinar o retorno do processo para a turma ordinária para a realização de novo julgamento do respectivo recurso voluntário (contribuinte) ou de ofício (Fazenda).

Em alguns casos, verificou-se também que o voto de qualidade foi utilizado para dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, quando os conselheiros vencidos (representantes dos contribuintes) votavam pelo provimento integral ou pelo provimento parcial em maior extensão. Situação essa que se repetiu também em julgamentos para se dar parcial provimento ao recurso especial fazendário, como no caso do restabelecimento de glosas de créditos (parciais), quando os conselheiros vencidos votavam pela negativa de provimento do recurso.

Constatou-se ainda a existência de julgados em que o voto de qualidade foi tão desfavorável ao contribuinte que ele não só foi aplicado para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional como também para negar provimento ao recurso especial do contribuinte (no mesmo julgamento).

Portanto, a análise dos números em conjunto com os comentários acima nos permite considerar que o voto de qualidade, da forma como ele vem sendo utilizado na Câmara Superior do CARF, notadamente, após a operação Zelotes, cuja aplicação aumentou substancialmente, esteja esbarrando em princípios e garantias constitucionais e legais dos cidadãos (contribuintes) e que, por esse motivo, talvez, o voto de qualidade não seja a forma mais adequada para se

definir o julgamento de um processo administrativo fiscal. Até porque a Câmara Superior e as Câmaras Ordinárias do CARF estão dentro de um tribunal administrativo criado sob à luz da paridade e da isonomia.

Nesse sentido, pode-se consignar que os reflexos (aos contribuintes) dessa grande maioria de decisões desfavoráveis demonstram que os fatores externos, como: (i) a operação Zelotes que investigou um esquema de corrupção que envolvia a atuação de conselheiros do CARF e a venda de decisões administrativas com o intuito de influenciar o resultado de julgamentos no Tribunal, (ii) a pressão sofrida pelos conselheiros tanto pela desconfiança da sociedade como pela própria estrutura do tribunal, (iii) a criação do bônus de eficiência com o intuito de incrementar e incentivar a atividade dos auditores da Receita Federal (conselheiros representantes do Fisco), e, até mesmo, (iv) a mudança forçada do quadro de representantes dos contribuintes em razão da decisão da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) de considerar inadequada a prática da advocacia privada em concomitância com a atuação no CARF, determinaram uma mudança abrupta na prática do Tribunal, o que, por conseguinte, alavancou a utilização equivocada e irrazoável do voto de qualidade para se definir julgamentos de grande relevância, seja pela matéria discutida, seja pelos valores envolvidos nos lançamentos fiscais.

Tanto é assim que ao realizar uma pesquisa de julgados na CSRF sobre um tema específico de grande relevância para o meio jurídico-tributário, qual seja, amortização de ágio¹¹, o resultado indicou 35 (trinta e cinco) recursos especiais (da Fazenda Nacional e do contribuinte) julgados pela Câmara Superior, todos após o ano de 2016. Ou seja, após a operação Zelotes, com 25 (vinte e cinco) recursos julgados com o uso do voto de qualidade, sendo todos eles a favor do Fisco, seja para o conhecimento do recurso especial da Fazenda, seja para dar provimento ao recurso fazendário (no mérito), seja para negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

E é exatamente por isso, em razão de sua utilização, porque não dizer, direcionada (99,89% a favor do Fisco), que o voto de qualidade passou nos últimos tempos a ser tão questionado, inclusive judicialmente, sob o enfoque constitucional e legal - com base no art. 112 do CTN -, tanto que já se encontram decisões judiciais determinando o cancelamento de forma integral de autuações fiscais mantidas pelo CARF e pela Câmara Superior com base no voto de qualidade, independentemente do conteúdo das exigências fiscais.

¹¹ Para a realização da pesquisa, utilizou-se da ferramenta disponível no site do CARF: “Pesquisa de Acórdãos” e as palavras-chaves: “recurso”, “especial”, “amortização” e “ágio” tanto no corpo da decisão como na ementa.

Um exemplo disso é o mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105¹² que tramitou na 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas/SP e que ocasionará, em breve, o cancelamento não apenas de multas (penalidades) aplicadas ao contribuinte como também dos créditos tributários (tributos) objeto da autuação fiscal mantida no CARF com base no voto de qualidade.

A par da jurisprudência e de seus reflexos, inclusive sob a ótica do alcance dessas decisões, o que será tratado em detalhes mais à frente, há que se enfatizar nesse momento os resultados extraídos da pesquisa empírica realizada a partir das decisões publicadas e disponíveis no site do CARF, que, repita-se, demonstram uma crescente utilização do voto de qualidade pela Câmara Superior após a operação Zelotes, isto é, a partir do ano de 2016.

Ademais, esse aumento na utilização do voto de qualidade foi acompanhado de um estigma que pode colocar em dúvida a legitimidade do instituto, uma vez que, invariavelmente, salvo raríssimas exceções, o voto de qualidade¹³ é sempre favorável à tese defendida pelo Fisco no processo administrativo.

Exatamente, por isso, é que se entendeu como necessária a análise do voto de qualidade e de sua utilização no processo administrativo fiscal no âmbito federal (no CARF e na CSRF do CARF), de forma a se averiguar se o instituto deve e está em harmonia com o princípio da presunção da inocência (*in dubio pro reo*), se o *in dubio pro reo* - um princípio originalmente perpetuado no Direito Penal - aplica-se ao Direito Tributário, se o empate no julgamento administrativo exige sempre a interpretação mais favorável ao contribuinte e, por fim, se o disposto no art. 112 do CTN coaduna com o voto de qualidade. Esse foi o caminho escolhido para se estudar o instituto após a análise dos dados colhidos na pesquisa empírica.

¹² Parte dispositiva da sentença, mantida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região e, provisoriamente, pelo Superior Tribunal de Justiça, uma vez que o recurso especial da Fazenda Nacional não foi conhecido (aguarda-se o julgamento de agravo interno da Fazenda):

[...]

Pelo exposto, não havendo novos fatos a serem apreciados, tendo as informações apenas apontado interpretações divergentes daquelas acima e, convencido da existência do direito líquido e certo a amparar a pretensão da impetrante, CONCEDO a segurança pleiteada, julgo procedente o pedido, resolvendo-lhe o mérito, nos termos do art. 487, I do CPC, para cancelar o crédito tributário consubstanciado no Processo Administrativo n. 16643.000.337/2010-71, bem como para que referido crédito não seja inscrito em Dívida Ativa da União.

¹³ Restrito a um conselheiro representante fiscal.

3. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

A despeito da previsão do princípio da presunção da inocência (*in dubio pro reo*) na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e do brocardo *in dubio contra fiscum* no ordenamento jurídico-tributário, no art. 112 no CTN, pode-se dizer que a sua aplicação no âmbito tributário começou a ganhar corpo após o julgamento da Ação Penal nº 470/MG, oportunidade em que os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiram pela aplicação do referido postulado para os casos em que o julgamento se encontrava empatado, de modo que o voto de qualidade previsto no art. 13, inc. IX, do Regimento Interno do STF¹⁴ não fosse aplicado de forma desfavorável aos acusados.

Apesar da previsão expressa no regimento interno do STF do voto de qualidade, na aludida Ação Penal, sob relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Ayres Britto, então presidente do tribunal, suscitou uma questão de ordem pela aplicação do princípio do *in dubio pro reo* nos casos em que se havia chegado ao empate na votação¹⁵.

Naquela oportunidade, a Suprema Corte estava desfalcada em razão da aposentadoria do Ministro Cezar Peluso. O STF contava, então, com apenas com 10 (dez) ministros, o que acabou por propiciar o empate na contagem de votos em alguns julgamentos.

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, segundo ele, “ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade”.

“O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO (PRESIDENTE) - Senhores 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. E o fato é que, diante do empate, o Tribunal se vê dividido, e não na posse da sua inteireza, da sua unidade; unidade que somente se obtém pela aplicação

¹⁴ Art. 13. São atribuições do Presidente:

...

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

a) impedimento ou suspeição;

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

¹⁵ Ação Penal nº 470/MG. STF. Tribunal Pleno. Rel. Joaquim Barbosa. Inteiro teor do acórdão (STF fls. 57868/57903)

do princípio constitucional da majoritariedade, que é o princípio constitucional da maioria dos votos de cada julgador.

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.”¹⁶

Nesse ponto, vale destacar desse julgamento um breve trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes:

“É. Quer dizer, é preciso que haja algum critério. Mas me parece que, como já foi amplamente demonstrado, a meu ver, no caso, estamos diante daquilo que compõe a nossa tradição e alberga também, tem lastro, portanto, constitucional, princípio da presunção da inocência. Eu estava até me lembrando, Presidente, de que o próprio Código de Processo Penal permite a absolvição por insuficiência de prova, por dúvida, portanto, quanto à comprovação dos fatos imputados. Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, como sustentar um outro resultado? Então, parece-me que, neste caso, é de se encaminhar no sentido já aqui preconizado, inclusive por Vossa Excelência”¹⁷

Ora, muito embora o julgamento do “Mensalão” tenha partido do ponto de vista criminal, as conclusões da Suprema Corte sobre o voto de qualidade possuem extrema relevância prática no direito tributário, especialmente quando se verifica que o órgão da administração pública-tributária dotado de função judicante (CARF e sua Câmara Superior) possui o voto de qualidade como meio de definição de julgamentos¹⁸.

E mais, quando se constata que o voto de qualidade é exclusivo dos conselheiros representantes da Fazenda¹⁹, o que significa dizer que apenas votos de representantes fazendários é que poderão determinar o desempate de um julgamento e o seu resultado final.

Portanto, caso se chegue a um empate no cômputo dos votos ordinários, o que não é difícil no CARF e na CSRF, uma vez que possuem composição de julgadores (conselheiros) em número par e paritária, ou seja, metade representantes do Fisco, metade representantes dos contribuintes, o presidente do órgão colegiado tem o privilégio de repetir seu voto e decidir o julgamento originalmente empatado.

¹⁶ Ação Penal nº 470/MG. STF. Tribunal Pleno. Rel. Joaquim Barbosa. Inteiro teor do acórdão STF fls. 57868/57869.

¹⁷ Ação Penal nº 470/MG. STF. Tribunal Pleno. Rel. Joaquim Barbosa. Inteiro teor do acórdão STF fls. 57879/57880.

¹⁸ Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

¹⁹ 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.

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

Parágrafo único. O presidente e o vice-presidente das turmas ordinárias serão designados, respectivamente, dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes que as compõem.

Art. 15. A presidência da CSRF, das respectivas turmas e do Pleno será exercida pelo Presidente do CARF.

Tal previsão é, no mínimo, contrária ao bom senso e à razoabilidade, sendo que o desfecho legal e legítimo de um processo administrativo fiscal, nessa situação de incerteza - empate absoluto -, deveria ser aquele mais favorável ao contribuinte, eis que a ocorrência de empate corporifica a dúvida e, por conseguinte, a aplicação do princípio da presunção da inocência, nos exatos termos da legislação penal e do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no caso do “Mensalão”.

E não poderia ser diferente, pois admitir que uma mesma pessoa profira 2 (dois) votos em um único julgamento, ainda que no exercício de funções diferentes, não é nada razoável.

Logo, admitir que a dúvida prejudique o réu-contribuinte, igualmente ofende princípios constitucionais como da legalidade, do devido processo legal, da presunção da inocência, da razoabilidade e, porque não dizer, da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

Até porque, o processo administrativo fiscal não instaura propriamente uma lide com oposição de partes e com interesses diversos. Ao contrário, no processo administrativo há um interesse comum, compartilhado pelo contribuinte e pela Administração Pública, que consiste na busca do estrito cumprimento da lei.

Portanto, se dúvidas restarem sobre a verdade dos fatos e/ou sobre os fundamentos acusatórios, não se pode admitir outra conclusão, senão de que a decisão mais benéfica ao acusado/contribuinte deve prevalecer, em homenagem às garantias e aos direitos constitucionais.

3.1. INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA

Para se abordar o ponto central da discussão com propriedade, de forma que se permita chegar a uma conclusão, é importante, nesse ponto, que se dê um passo atrás para tratar da extensão, do conceito e dos métodos de interpretação aplicáveis ao direito tributário.

Nesse sentido, Marcos de Aguiar Villas-Boas afirma que "a análise a respeito do *in dubio pro contribuinte* deve envolver todos os argumentos que rodeiam o tema. Não é correto se ater, por exemplo, somente à questão de o direito poder ser interpretado de um modo específico, ou à proximidade entre o Direito Penal e o Direito Tributário, ou ainda apenas aos conflitos entre o poder estatal e os direitos fundamentais do contribuinte."²⁰

²⁰ VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012. p. 167.

Assim, para iniciar as anotações sobre a interpretação no Direito Tributário, é importante buscar a definição trazida por Luciano Amaro para a interpretação, por sua objetividade e clareza: "interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance"²¹. E continua:

"[...] a interpretação (ou exegese) é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam. A aplicação da lei (isto é, o enquadramento de um fato concreto no comando legal que lhe corresponda), seja ela feita pela autoridade administrativa, pelo julgador, ou pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária, supõe que a lei seja interpretada, vale dizer, que seja identificado o seu significado e o seu alcance"²².

Fixada, assim, a definição de interpretação, é importante lembrar que em virtude de o Direito Tributário ser um ramo autônomo da ciência jurídica, muito se discutiu sobre as normas e os princípios específicos aplicáveis a ele, tanto que, como destacado por Alfredo Augusto Becker, foi despendido um grande esforço para especificar as técnicas de interpretação:

"O problema jurídico tributário que, no passado, mais apaixonou os estudiosos do direito tributário, foi o da interpretação das leis tributárias. Por imaginarem que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente e com método especial, correram rios de tinta, pró e contra o Fisco, inundando bibliotecas e afogando advogados e juízes num remoinho de teorias e sutilezas muito belas e sonoras, no plano filosófico, político, financeiro e retórico, porém sem densidade jurídica."²³

Nesse contexto e baseado em orientações do Direito Romano, traçaram-se para o Direito Tributário critérios apriorísticos de interpretação, dentre os quais o do *in dubio pro fisco* e do *in dubio contra fisco*. Amílcar Falcão com precisão cirúrgica comentou sobre este período de criação que tomou conta dos operadores do direito tributário:

"Por muito tempo se porfiou sobre o método de interpretação que fosse compatível com o direito tributário. Inicialmente, foram defendidos critérios apriorísticos, que remontam ao direito romano e que consideravam que a lei tributária deveria ser interpretada ou num sentido que, ocorrendo dúvida, beneficiasse o Fisco (*ut fisco faveat*), ou, como mais tarde e por muito tempo se pensou, com apoio na sentença de Modestino favorecesse o contribuinte (*in dubio contra fisco*)."²⁴

José Eduardo Monteiro de Barros, também tratando dos critérios apriorísticos, elucidou que esses critérios são denominados "apriorísticos porque antecedem o exame da própria norma jurídica; são estabelecidos antes da análise do caso concreto; são determinados *a priori*"²⁵.

Maysa de Sá Pittondo, ao comentar sobre o método de interpretação realizado pelos advogados e Procuradores da Fazenda em defesa de seus "clientes", apontou que na sua opinião os critérios apriorísticos de interpretação são utilizados nas demandas tributárias:

²¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro - 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 205.

²² AMARO, Luciano. Op. cit., p. 205.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 117.

²⁴ FALCÃO, Amílcar Araújo. Interpretação literal das isenções tributárias em proposições tributárias. São Paulo: Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975. p. 62.

²⁵ BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coords.). Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário. São Paulo: MP Ed., 2010. p. 13-14.

“No exercício de seus ofícios, os procuradores dos contribuintes e do Fisco acabam por realizarem verdadeiras interpretações apriorísticas para a redação de suas peças, realizando uma leitura da legislação sempre com enfoque nas partes que representam.”²⁶

No entanto, a utilização desses critérios apriorísticos de interpretação do Direito Tributário se encontra claramente ultrapassada (ou ao menos, deveria), como não poderia ser diferente, eis que os julgadores, no exercício de suas funções, devem visar sempre à prevalência da Constituição e das Leis, à luz de todos os critérios clássicos de interpretação, e não apenas com fulcro simplesmente nas partes envolvidas.

No mundo moderno, para a tranquilidade de todos, chegou-se então à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica às demais regras jurídicas, devendo ser interpretadas como qualquer outra lei, admitindo-se todos os métodos de interpretação jurídica e rejeitando qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias²⁷.

Esse posicionamento é partilhado pelo Professor Hugo de Brito Machado em sua obra sobre a interpretação no Direito Tributário:

“Não nos parece adequado falar em métodos próprios para a interpretação das normas tributárias. Mesmo na lição de Pontes de Miranda [...] vê-se que ao direito tributário aplicam-se as mesmas regras da hermenêutica em geral. [...] Preferimos, portanto, ficar com os que entendem que na interpretação das normas tributárias podem e devem ser utilizados todos os elementos de interpretação.”²⁸

E não poderia ser diferente, pois acatar a desconsideração das particularidades fáticas e do conjunto probatório que envolve o caso concreto para aplicar uma interpretação proeminente apriorística só pode causar situações absurdas e/ou julgamentos sem qualquer fundamento lógico-jurídico.

Pois, o Direito Tributário não possui critérios específicos de interpretação, está, sim, sujeito aos mesmos critérios e técnicas de interpretação que orientam toda a ciência do Direito. Esse foi o entendimento colocado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri:

“Não há mais como duvidar que numa relação jurídica-tributária não se regula exclusivamente por meio de leis tributárias; a estas se juntam, por vezes com caráter até mesmo preponderante, normas societárias/contábeis, civis ou administrativas, resultando sua disciplina desta gama de textos legais. Da constatação de que todo o ordenamento pode, potencialmente, regular a relação jurídica-tributária, extrai-se a evidência de que seria inaceitável que alguns textos legislativos, por terem a pecha de tributários, merecessem critérios diversos dos demais.”²⁹

²⁶ PITTONDO, Maysa de Sá. A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM INTERESSE DO CONTRIBUINTE Uma releitura do critério de interpretação *in dubio contra fisco* - Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 109, Março/2013. p. 43.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 117.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *A interpretação e o direito tributário brasileiro*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). São Paulo: Ed. RT, 1989. p. 37.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 600.

Desta forma, estando o Direito Tributário sujeito aos critérios gerais de interpretação aplicáveis aos demais ramos do Direito, estará ele também subordinado aos princípios que indicam a orientação a ser seguida na interpretação dos diversos institutos jurídicos.

Sobre o tema, não poderíamos deixar de citar os ensinamentos de Candido Rangel Dinamarco:

“Os princípios em que toda ciência se apoia são dados exteriores a ela própria, pelos quais ela se liga a uma área de conhecimento mais ampla. São premissas que determinam o seu próprio modo-de-ser e dão-lhe individualidade perante outras ciências, constituindo-se em fases alimentadoras de seus conceitos e de suas propostas. Até etimologicamente compreende-se que os princípios científicos constituem verdadeiros pontos de partida de uma ciência (Miguel Reale), ou elementos de sua isenção na grande árvore do conhecimento humano (são os pontos em que a ciência principia). Os conceitos e estruturas de uma ciência maior são elementos de apoio em que se sustenta outra de menor amplitude; a própria ciência mais ampla e sustentada por princípios hauridos em outra ainda mais ampla e assim sucessivamente até chegar-se aos grandes fundamentos filosóficos do conhecimento.”³⁰

Entendimento esse confirmado também por Hugo de Brito Machado que assim destaca: “na teoria da interpretação, também denominada hermenêutica, diversos métodos foram propostos para utilização dos que se deparam com a tarefa de aplicar a lei”³¹.

Nesse sentido, pode-se destacar quatro métodos de interpretação que tiveram maior destaque dentre todos e que foram objeto de estudo por toda a doutrina tributária: os métodos gramatical, sistemático, teleológico e histórico.

O Professor Luís Eduardo Schoueri recorreu aos ensinamentos do jurista alemão Friedrich Carl Von Savigny para discorrer sobre a origem desses quatro métodos de interpretação acima citados:

“... o direito não era fruto de uma decisão do legislador, mas da história que constituía o seu próprio ser. A lei, assim, buscava sua legitimidade como expressão do direito originário já existente. Neste ponto, surgia, paradoxalmente, a necessidade de se desenvolver uma ciência do direito, para investigar, racionalmente, o fenômeno histórico que construía o direito. Daí os elementos apresentados por Savigny para a interpretação: gramatical, lógico, histórico e sistemático.”³²

E para discorrer sobre os métodos de interpretação, nada melhor do que buscar os ensinamentos Ruy Barbosa Nogueira:

“Os métodos clássicos podem ser resumidos, de modo geral, nesses quatro: 1. Gramatical, literal ou léxico – conforme o texto da norma; 2. Lógico-sistemático – conforme o contexto; 3. Teleológico – conforme a finalidade; 4. Histórico ou genético – de acordo com o material que serviu de base para a elaboração da lei e seu histórico. Dificilmente é empregado apenas um método ou critério de interpretação porque os métodos se completam.”³³

³⁰ DINAMARCO, Candido Rangel. *Institutos de Direito Processual Civil*. Vol. I, São Paulo: Malheiros, 2001. p. 192.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário - 27ª ed.* São Paulo: Malheiros, 2006. p. 123.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 601.

³³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Interpretação e integração da legislação tributária*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). São Paulo: Ed. RT, 1989. p. 12.

Pois bem, superada a discussão quanto à aplicabilidade dos critérios apriorísticos, segundo os quais o intérprete deveria buscar sempre a solução que melhor atendesse ao interesse do Fisco (*in dubio pro fisco*), com base na prevalência do interesse público, ou do contribuinte (*in dubio contra fisco*), com base no direito à propriedade, tem-se como oportuno um novo estudo sobre a aplicabilidade do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, contudo, agora, sob à luz dos princípios constitucionais e dos métodos tradicionais de interpretação do ordenamento jurídico.

3.2. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA

Ao tratar dos princípios constitucionais, não há como se afastar dos ensinamentos de Candido Rangel Dinamarco, ratificados por Celso Antônio Bandeira de Mello, que vão na linha de que princípios são verdadeiros alicerces, disposições fundamentais, que se irradiam sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definirem a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhes confere a tônica e lhes dá sentido harmônico.³⁴

Com essa definição em mente, voltemos nossa atenção ao princípio da presunção de inocência, objeto deste tópico, que, como destaca Antônio Magalhães Gomes Filho: “insere-se como um dos postulados fundamentais a orientar a reforma do sistema repressivo, conduzida pela Revolução Liberal no século XVIII”³⁵.

A presunção de inocência é anunciada como a base de um sistema processual penal consciente dos limites do exercício do poder estatal e do respeito ao indivíduo, cujo bem-estar deve ser o objetivo maior a ser perseguido pelo Estado, sendo assim proclamada de forma ampla e irrestrita pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, através da solene fórmula segundo a qual: “todo homem deve ser presumido inocente até que tenha sido declarado culpado; se julgar-se indispensável detê-lo, todo rigor que não seja necessário para prendê-lo, deverá ser severamente reprimido pela lei”.³⁶

³⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1986. p. 230.

³⁵ GOMES FILHO, Antônio Magalhães. *Presunção de inocência e prisão cautelar*, São Paulo, Saraiva, 1991, p. 09

³⁶ Tradução livre. In verbis: “*tout homme étant présumé innocent, s’il est jugé indispensable de l’arretee toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s’assurer de as personne doit être sévèrement reprimée par la loi*”. Como anota Maurício Zanoide de Moraes, o preceito inserido na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 foi a primeira manifestação expressa da presunção de inocência, já que a Carta de Independência dos Estados Unidos da América, de 1776, embora de importância política para a afirmação de direitos fundamentais, não trouxe uma referência explícita à presunção de inocência. (MORAES, Maurício Zanoide de. *Presunção de inocência no processo penal brasileiro*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2010. p. 77)

Nas palavras do jurista português Canotilho, no entanto, foi somente a partir da inclusão dos preceitos básicos do direito processual nos textos constitucionais modernos - do pós-guerra - que o princípio da presunção de inocência adquiriu *status* de verdadeira condição ao exercício da repressão no Estado de Direito.³⁷

No continente americano, o princípio da presunção de inocência tem sua origem na Convenção sobre Direitos Humanos, assinada na Conferência de San Jose, Costa Rica, em 1969 ("Pacto de San Jose da Costa Rica"), que assim estabeleceu em seu art. 8º: "... *toda pessoa acusada de um delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não se comprove legalmente sua culpa*".

No Brasil, por sua vez, apesar de o país ser subscritor do Pacto de San Jose da Costa Rica, o princípio foi apenas erigido à dogma constitucional e previsto no rol dos direitos e das garantias fundamentais na Carta Magna promulgada em 1988 (art. 5º, inc. LVII)³⁸.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a Constituição Federal, ao estabelecer que "ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória", confirmou a regra geral da liberdade, o que ratificou a presunção de inocência como princípio fundamental do Estado de Direito, de modo que a prisão e o confinamento de um indivíduo apenas podem ser concretizados após sentença condenatória transitada em julgado"³⁹.

Verifica-se, portanto, que o princípio da presunção de inocência em seu caráter abstrato e profundo é um verdadeiro escudo protetor do indivíduo face aos arbítrios estatais.

Nesse ponto, é importante ressaltar que não se pretende aqui discutir a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal ao art. 5º, inc. LVII, da CF/88, com relação à prisão em segunda instância e, por conseguinte, ao julgamento do Habeas Corpus (HC) nº 126.292, que entendeu que o art. 283⁴⁰ do Código de Processo Penal (CPP) não impede o início da execução da pena após a condenação em segunda instância.

Até porque, a uma, o viés penal do princípio não é o tema do presente trabalho e, a duas, porque como bem sabemos essa é uma questão que vem sendo reiteradamente discutida naquela Corte, podendo ser revista a qualquer momento, por meio das Ações Declaratórias de Constitucionalidade (ADC) nº 43 e 44, a despeito do julgamento em repercussão geral do tema no Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 964.246.

³⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 4ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1986, pp. 22-23.

³⁸ Art. 5º. ... LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

³⁹ NERY JR., Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 9ª ed. São Paulo: RT, 2009. p. 296-297.

⁴⁰ Art. 283. Ninguém poderá ser preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada da autoridade judiciária competente, em decorrência de sentença condenatória transitada em julgado ou, no curso da investigação ou do processo, em virtude de prisão temporária ou prisão preventiva.

Portanto, ao largo dessa discussão que não traz qualquer consequência ou reflexo para este trabalho, é importante lembrar que Nelson Nery Júnior ao abordar o tema indica que o princípio da presunção de inocência decorre diretamente do princípio do devido processo legal, com o que concordamos, já que a presunção de inocência e o devido processo legal são conceitos complementares, que traduzem a concepção de que o reconhecimento da culpabilidade exige, acima de tudo, um processo justo, com paridade de armas entre o poder repressivo estatal e o direito à liberdade⁴¹.

No mesmo sentido, Luigi Ferrajoli afirma que a ideia de presunção de inocência decorre do princípio da jurisdicionalidade, uma vez que a jurisdição corresponde à atividade necessária para a obtenção da prova de que alguém cometeu um delito. Dessa forma, até que a prova não se produza, mediante um processo regular, e a certeza quanto ao cometimento do delito não seja alcançada, ninguém pode ser considerado culpado nem submetido a uma pena⁴².

Tudo isso para dizer que o princípio presunção de inocência, aplicado originalmente ao Direito Penal, não dá margem à outra interpretação senão de que o ônus da prova em relação aos ilícitos cabe à acusação e não à defesa, o que é inteiramente aplicável ao Direito Tributário e ao processo administrativo fiscal, que via de regra se refere a uma exigência fiscal em face de um contribuinte-réu.

Portanto, o fato de as pessoas possuírem o estado natural de inocência torna indispensável que o Estado-Acusação evidencie, com provas suficientes, ao Estado-Juiz, a culpa do réu para o proferimento da condenação⁴³.

Nesse sentido, em suma, o réu é inocente até a condenação. E isto porque os princípios, notadamente o do devido processo legal e o da presunção de inocência, são verdadeiras normas eleitas pelo constituinte como alicerce ou fundamento da ordem jurídica instituída.

Flávio Mirza, traçando um paralelo entre o nosso direito e o direito soviético, menciona que lá a solução adotada é bastante peculiar, pois não se nega a inocência do acusado até que surja posterior prova em contrário. Entretanto, reparte-se o ônus da prova entre acusador e acusado, tal qual se faz no Direito Civil Brasileiro, ou seja, ao acusador cabe demonstrar os fatos que fundamentam sua pretensão e, ao acusado, os que o infirmam.

O autor soviético Andrei Vishinski resume assim a questão do ônus probatório:

⁴¹ GOMES, Luiz Flavio. *Estudos de Direito Penal e Processual Penal*. São Paulo: RT, 1998. p. 47.

⁴² FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão - Teoria do Garantismo Penal*. 3ª edição. São Paulo: RT, 2010, p. 505.

⁴³ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Processo Penal e de Execução Penal*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2008, p. 75.

“Conclusão: a regra do deslocamento do *ônus probandi* somente pode ser formulada no sentido de que: (a) a prova das circunstâncias que confirmam a acusação cabe ao acusador; (b) a prova das circunstâncias que negam a acusação compete ao acusado.”⁴⁴

O que de certo modo, está em linha com o disposto no nosso atual Código de Processo Civil (CPC), mais especificamente no art. 373, que assim dispõe sobre o ônus da prova:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Não se aplicando o disposto no art. 373 do CPC (artigo correspondente ao art. 333 do revogado CPC de 1973) ao Direito Penal Brasileiro, temos que, produzidas as provas no processo, chega-se ao momento que o magistrado deve analisá-las e proferir sua decisão, dessarte, pautada sempre no arcabouço jurídico e nos postulados constitucionais, de onde se extrai o postulado da presunção de inocência e que emerge o princípio do *in dubio pro reo*.

O referido princípio da presunção da inocência determina ao magistrado, no caso de dúvida sobre a condenação ou absolvição do réu, pela decisão de absolvição, uma vez que é menos traumático ao direito a absolvição de um réu culpado do que a condenação de um inocente⁴⁵.

Luiz Flavio Gomes fazendo referência, por exemplo, ao entendimento de Américo Bedê Júnior e Gustavo Senna, assegura que alguns autores assinalam que o aludido princípio (da presunção de inocência) seria a versão técnica do clássico *in dubio pro reo*, embora a origem deste último possa ser vislumbrada desde o Direito Romano, influenciado pelo Cristianismo⁴⁶.

Deveras, se o princípio presunção de inocência está arraigado na Carta Magna, não se pode duvidar do intuito do legislador constituinte, qual seja, o benefício da dúvida ao acusado ou, em outras palavras, da criação do princípio do *in dubio pro reo* para o Direito Penal.

3.3. PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO* NO DIREITO PENAL BRASILEIRO

A colocação do princípio do *in dubio pro reo* na Constituição Federal de 1988 e, por consequência, no Direito Penal foi, sem dúvida, uma completa mudança do paradigma constitucional. Tanto é verdade que Américo Bedê Freire Junior ao comentar sobre essa mudança assim se posicionou:

⁴⁴ VISHINSKI, Andrei. *A Prova judicial no Direito Soviético*. Tradução de Roberto Pereira de Vasconcelos. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1957. p. 131.

⁴⁵ BEDÊ JR., Américo Freire; e SENNA, Gustavo. *Princípios do Processo Penal - Entre o Garantismo e a Efetividade da Sanção*. 1ª edição. São Paulo: RT, 2009. p. 94.

⁴⁶ GOMES, Luiz Flavio. Op. cit., p. 9.

“Com a construção do Estado Democrático de Direito em que se tenta cumprir as promessas do constitucionalismo, especialmente a materialização dos direitos fundamentais, todo intérprete do Direito Processual Penal precisa adaptar-se a nova realidade, ou seja, os direitos fundamentais são o epicentro do ordenamento e, portanto, precisam ser garantidos.”⁴⁷

Com o advento da Carta Magna, mudanças na legislação e na hermenêutica foram não só necessárias como imperativas, como exemplificado pelo Professor Damásio E. de Jesus:

“O art. 28, II, do Código Penal, na parte em que ainda consagrava a responsabilidade objetiva, uma vez que permitia a condenação por crime doloso ou culposos sem que o ébrio tivesse agido com dolo ou culpa, foi revogado pelo princípio constitucional do estado de inocência (CF, art. 5º, LVII).”⁴⁸

À luz do referido princípio da presunção da inocência, estabelecido no art. 5º, inc. LVII, da CF/88, não há dúvidas que 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.

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. Com efeito, a sua expressão vincula, de modo absoluto, a atuação legislativa de elaboração das normas penais e processuais penais, 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.⁴⁹

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. Assim, 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, como destaca Maurício Zanoide de Moraes.⁵⁰

Isso porque a quem acusa impõe-se o ônus de provar (art. 156 do Código de Processo Penal⁵¹ com a redação determinada pela Lei nº 11.690/08), o que significa dizer que a presunção que existe em Direito Penal é a da inocência, a qual é fundada no princípio da presunção de não

⁴⁷ BEDÊ JR., Américo Freire. *Breves Comentários sobre Alguns Princípios Estruturantes do Processo Penal* – Revista Dialética de Direito Processual nº 25 p. 9.

⁴⁸ DAMÁSIO E. de Jesus, *Direito penal*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 512-513.

⁴⁹ Neste sentido, M. Z. DE MORAES, *Presunção de inocência ...*, *op. cit.*, p. 343.

⁵⁰ *Presunção de inocência ...*, *op. cit.*, p. 345-347.

⁵¹ “Art. 156. A prova da alegação incumbirá a quem a fizer, ...”

culpabilidade (CF, art. 5º, LVII: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”).

A consequência imediata desse princípio tutelar da liberdade individual consiste em atribuir ao órgão acusador o ônus substancial da prova, o que significa dizer que são inadmissíveis presunções contrárias ao acusado, não cabendo a este o encargo de demonstrar sua não culpabilidade, isto é, sua inocência, uma vez que seria imposto tão somente à acusação o ônus de comprovar a materialidade delitiva e sua respectiva autoria.

Essa é a relação do princípio da presunção de inocência com a problemática da distribuição do ônus da prova e da matéria probatória, o que se encaixa perfeitamente no escopo do presente trabalho.

Por isso, o art. 5º, inc. LVII, insculpido em nossa Carta Magna, tem inegável origem na Convenção Americana sobre Direitos Humanos (art. 8º - “(...) *toda pessoa acusada de um delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não se comprove legalmente sua culpa*”), como bem lembrado por Luiz Flávio Gomes⁵².

Anote-se, assim, que o art. 386 do Código de Processo Penal, em confirmação do que restou estabelecido no art. 156 do mesmo *Codex*, fixou que para a condenação é necessária a prova da existência do fato imputado ao réu, e que, além disso, é necessária a prova de ter o réu concorrido para a existência do fato penal.

Tanto é verdade que o último dos incisos do art. 386⁵³ exige ainda, para a condenação, que a prova seja suficiente, isto é, que em relação à prova produzida no processo não exista dúvida nenhuma sobre a existência do fato e sobre a atuação do réu para sua existência.

Com base, entretanto, em uma interpretação mais restritiva, há doutrinadores que sustentam que a dúvida capaz de impedir a condenação é apenas aquela relativa aos fatos e às provas, não se aplicando, assim, a dúvida em relação às normas propriamente ditas.

Nesse diapasão, o princípio de que na dúvida se deve decidir a favor do réu ficaria restrito apenas ao âmbito do direito processual penal, não atingindo, portanto, o campo do direito penal.

No entanto, esse posicionamento não é seguido pela grande parte da doutrina, que assim se posiciona:

“[...] a tradição doutrinária se orienta no sentido da adoção do princípio *in dubio pro reo* em matéria de interpretação. O acolhimento do princípio segundo o qual as dúvidas na interpretação da norma penal devem ser resolvidas a favor do réu parece

⁵² GOMES, Luiz Flávio. *Direito de apelar em liberdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 65 e s.

⁵³ “Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

...

VII – não existir prova suficiente para a condenação.”

mais razoável e mais condizente com o princípio da presunção de inocência, albergado por nossa Constituição Federal. Para afastar a presunção de inocência é necessária a certeza quanto ao significado da norma, vale dizer, quanto a sua interpretação. Se há dúvida, deve ser considerado não configurado o tipo penal.”⁵⁴

Para Hugo de Brito Machado, a ocorrência de um ilícito penal depende da constatação do fato, que por sua vez depende da interpretação da norma que o descreve como tipo penal.

Se o princípio de Direito Penal do *in dubio pro reo* exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao *direito*, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se aquele fato está abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.⁵⁵

Desses ensinamentos, pode-se extrair que a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas também da delimitação do alcance da norma, o que é indispensável para que se saiba se aquele fato é ou não um tipo penal.

Ao largo de toda essa discussão, a qual aqui não se pretende encerrar, na verdade, o que fica claro é que, embora o texto constitucional prime originalmente pelo princípio da legalidade penal, apenas com a previsão da presunção de inocência, no art. 5º, inc. LVII, da Carta Magna, o Constituinte sacramentou o benefício da dúvida em favor do acusado.

Portanto, sob esse prisma, o princípio da presunção de inocência revela-se como nítida regra de julgamento, com origem na máxima *in dubio pro reo*, postulado inerente a todos os sistemas processuais, da qual decorre que, no processo penal, a menos que se apresentem fundadas e suficientes razões a propiciar ao juiz um convencimento positivo quanto à necessária restrição à liberdade individual. Na dúvida, deve-se sempre favorecer o acusado. Sobre o princípio da presunção de inocência, Luiz Flavio Gomes assim comentou:

“Não possui nenhum sentido, diante do que foi exposto até aqui, não considerar que no inc. LVII do art. 5º da CF está escrito, com todas as letras, o princípio da presunção de inocência, com toda carga liberal e democrática que carrega em sua história, tendo como ponto de arranque (em termos de *jus positum*) a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), de fundo indubitavelmente iluminista. Mais do que presunção de não culpabilidade (que provem de uma visão 'neutral', típica do engajamento político acríptico do jurista), o que temos no texto *sub examinem* é a verdadeira e própria presunção de inocência.”⁵⁶

Sendo, assim, o princípio da presunção da inocência um postulado constitucional – a partir da Carta Magna de 1988 – com fundamento na Convenção sobre Direitos Humanos, certo é que sua aplicação no âmbito penal, por meio do princípio penal do *in dubio pro reo*, não

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008. p. 262.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 262.

⁵⁶ GOMES, Luiz Flavio. Op. cit., p. 47.

padece de restrições, pelo contrário, deve ser sempre aplicado em benefício do réu-acusado, visto que a consciência jurídica do homem médio repugna muito mais a condenação de um inocente do que a absolvição de vários culpados.⁵⁷

3.4. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

A própria história conta que a tributação sempre foi utilizada pelos imperadores e pelos reis como um instrumento para sequestrar uma parte do patrimônio de seus governados em benefício próprio ou de seu governo.

O movimento chamado ‘constitucionalismo’, com origem histórica na Magna Carta Inglesa de 1215, para Roque Antônio Carrazza, surgiu, basicamente, para eliminar os poderes até então ilimitados do Estado, o que significa dizer que o Estado possui não o poder de tributar, mas sim a competência para tributar, devidamente restringida pela Constituição Federal, que tem por objeto estrito a proteção do povo (sujeito passivo da relação jurídico-tributária), que, afinal, delegou o poder ao Estado e que a ele se subordina⁵⁸.

O Estado brasileiro, portanto, não detém o poder de tributar, na ideal acepção do termo, mas tão somente a competência tributária, constitucionalmente dividida entre União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal.

O exercício dessas competências restringe-se a uma série de princípios, que tem por objetivo proteger o contribuinte e, em última análise, beneficiá-lo contra o aumento da carga tributária minudenciada pela Constituição. São eles: o princípio da legalidade estrita, o da capacidade econômica, o da isonomia, o do não confisco, o da livre atividade econômica, o do patrimônio, o da anterioridade, o do devido processo legal, entre outros.

Não se olvide, ainda, das normas de repartição das receitas que, junto a todos os demais princípios e normas de tributação, fortalecem a rigidez desse subsistema⁵⁹.

No que se refere à competência tributária, precisas são as palavras de Paulo de Barros Carvalho: “a competência tributária nada mais é do que uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁶⁰.

⁵⁷ BEDÊ JR., Américo Freire; e SENNA, Gustavo. Op. cit., p. 94.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. pp. 269-270.

⁵⁹ LIMA, Rogério. *O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário. P. 74-115.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

O exercício dessa competência por qualquer ente tributante encontra-se estritamente vinculado aos princípios e às regras constitucionais, previstas ao longo de todo o texto constitucional, conforme se verifica dos princípios da legalidade (art. 150, inc. I), da isonomia (artigos 150, inc. II, e 152), da irretroatividade da lei tributária (art. 150, inc. III, alínea "a"), da anterioridade (art. 150, inc. III, "b" e "c") e do não confisco (art. 150, inc. IV).

Os referidos princípios gerais de Direito Tributário e as limitações constitucionais ao poder de tributar esculpidos no art. 150 da Constituição da República foram nos termos da jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal Federal (ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches) elevados à categoria de cláusulas pétreas, o que os tornam imutáveis no ordenamento jurídico constitucional brasileiro.

No tocante à isonomia, Humberto Ávila defende que, pela sua importância, o princípio da igualdade - um dos direitos fundamentais de maior importância - deve impor um maior ônus argumentativo para a sua limitação. Deste modo, sem estabelecer uma hierarquia normativa, sem tornar perene a prevalência da igualdade, ele cria uma saída para que, nos casos mais complexos, a isonomia tenha uma maior força do que as demais normas, diminuindo as chances de sua limitação⁶¹.

Ives Gandra da Silva Martins, acerca das limitações ao poder de tributar, afirma com maestria que:

“Por ser teoria da carga desmedida, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrição de direitos, como o da tipicidade fechada, da estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal, que resultam na adoção da retroatividade benigna, na não adoção da interpretação analógica apenadora e das interpretações extensivas *in pejus*, técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado.”⁶²

E tal raciocínio não poderia ser diferente, considerando que o próprio Estado, interessado na arrecadação tributária para o financiamento de suas atividades, é quem edita e aprova as normas jurídicas tributárias que integram o ordenamento jurídico.

Sob esta perspectiva, imperioso que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária seja devidamente protegido pela Carta Constitucional, inclusive sobre a edição e a promulgação de diplomas normativos contrários à Constituição, os quais sequer poderiam ser considerados válidos dentro do ordenamento jurídico⁶³.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p 160.

⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 15.

⁶³ “Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu as disposições jurídicas aqueles princípios tributantes. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira. Por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações de Ciência das Finanças, velha fonte de onde afinal promanaram” (BALEEIRO, Aliomar.

No tocante à potestade tributária do Estado, é preciso garantir aos contribuintes não só atos de proteção contra a desmedida ânsia da exigência e cobrança de impostos, como também impedir nesse setor os excessos ou abusos das autoridades, afirmou o mestre Ruy Barbosa Nogueira⁶⁴.

As normas de cunho tributário editadas pelas pessoas políticas devem respeito aos fundamentos de validade da própria Constituição, isso porque elas possuem uma série de competências, dentre elas, a competência tributária que se trata de uma competência originária.

Assim, qualquer análise ou interpretação relacionada a tributos que não parta dos princípios e das normas constitucionais deve ser considerada viciada, vez que a Constituição Federal, no Brasil, é a lei fundamental no que se refere à tributação, já que estabelece as diretrizes básicas aplicáveis a todos eles. E era nesse sentido que Geraldo Ataliba se posicionava: "não se pode estudar sistema constitucional tributário pelo Código Tributário Nacional"⁶⁵.

É nítido, portanto, que Constituição Federal de 1988 ao tratar dos tributos e dos limites à tributação conferiu grande prestígio ao princípio da legalidade, o qual consta tanto do rol de garantias fundamentais (art. 5º, inc. II) - "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" - como especificamente na parte relacionada aos tributos, no inc. I do art. 150, - "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

De fato, a legalidade se apresenta como um dos mais preciosos limites na atuação do Estado, sendo a forma pela qual o povo chancela, através de seus representantes, a redução de seu patrimônio em favor do Estado.

Sob esta perspectiva, possível afirmar que as leis tributárias, incluídas no sistema jurídico-tributário pelo próprio Estado, não visam à tributação por si só, mas sim assegurar ao contribuinte a devida segurança de que aquelas regras se encontram em plena conformidade com a Constituição Federal.

Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Atual, Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 2)

⁶⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1965. p. 23.

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

3.5. DIFERENÇA ENTRE O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Antes de iniciar a análise da aplicação do postulado do *in dubio pro reo* no direito tributário, é importante termos em mente que a preservação dos direitos, das liberdades e das garantias individuais, que são - em última análise - as características e os pilares mestres de um Estado Democrático são aplicados indistintamente em todos os ramos do direito.

E mais, que o princípio da presunção da inocência (*in dubio pro reo*), como uma das garantias individuais originariamente compreendido no Direito Penal, é inteiramente aplicado ao Direito Tributário, porém, não de forma mecânica e automática, mas com adaptações às respectivas peculiaridades;

Por tal motivo, é que se faz necessário um breve parêntese para lembrar a distinção entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, o que será de suma importância para se explorar e discutir o alcance do princípio *do in dubio pro reo* ou *in dubio contra fiscum* no Direito Tributário.

Nesse sentido, há que se destacar que o Direito Tributário Penal é instituto do Direito Penal que visa reprimir aquelas condutas, que, em virtude de sua gravidade, geram reflexos tanto no âmbito tributário como no Direito Penal, isto é, enquadrando-se como um dos fatos descritos como infração penal.

O Direito Penal Tributário, por sua vez, é o que trata dos crimes contra a ordem tributária, mas por não ser o objeto central deste trabalho terá seus comentários restritos a este do capítulo.

Dessa forma, apenas a título de esclarecimento, é importante que saibamos que os crimes contra a ordem tributária estão previstos de forma aleatória no próprio Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40), em leis esparsas e, de forma mais concentrada, na Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Considerando, portanto, que o objeto deste trabalho está diretamente relacionado ao princípio *do in dubio pro reo* ou *in dubio contra fiscum*, o qual se encontra positivado no Código Tributário Nacional no art. 112, que prevê que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, dúvidas não há de que estaremos permeados pelo escopo do Direito Tributário Penal.

Isso porque o Direito Tributário Penal diz respeito às infrações administrativas apenas com a exigência fiscal e com as penalidades, como as multas isoladas, as multas de ofício etc.

3.6. APLICAÇÃO DO *IN DUBIO PRO REO* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como já repetidamente aqui se colocou, o princípio do *in dubio pro reo* é um princípio basilar do Direito Penal, contudo, muito se questiona a respeito de sua aplicabilidade em outros ramos do direito.

No Direito Civil, por exemplo, embora com uma aplicação muito mais restrita, pode-se cogitar a sua utilização, como explicado por Danilo Knijnik.

Esse autor definiu como: "modelos de constatação da verdade", sugerindo que nem todo o procedimento cível possui o mesmo perfil (sendo que conseqüentemente tal identidade não poderia ser imaginada se comparássemos o processo penal com o processo civil)⁶⁶.

Já no Direito Previdenciário, a caracterização da dúvida em favor do segurado se verifica em discussões relacionadas a benefícios por incapacidade, consoante determinação do princípio do *in dubio pro misero*, o que significa dizer que, no caso de dúvida acerca da incapacidade laboral do trabalhador, deve o magistrado conferir ao hipossuficiente o direito de obter o benefício perquirido.

Por esses rápidos exemplos, afirmar que o princípio do *in dubio pro reo* se aplica em outros ramos do direito, que não só o Direito Penal, na verdade, não se revela despropositado, mas sim uma tendência cada vez mais aceita, pois em não raras ocasiões o bem em jogo disponível (patrimônio) pode ser tão ou mais importante que a própria liberdade, tutelada pelo Direito Penal.

Mas será que diante da moderna conjuntura em que está inserido o Estado-Fiscal e dos princípios e normas constitucionais, seria um despautério jurídico defender a interpretação da norma tributária em benefício do contribuinte!?

Acredita-se que não, muito pelo contrário. Na verdade, afigura-se haver motivos (de sobra) políticos e jurídicos que nos conduzem a afirmar que não seria um absurdo⁶⁷. A partir dessa pertinente pergunta e do posicionamento adotado em resposta a essa indagação, Rogério Lima inicia a discussão, de forma que possamos, à luz da Constituição Federal, iniciar o estudo específico da aplicabilidade do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário.

É bem verdade que não poderia ser diferente, pois a partir dos princípios constitucionais trazidos pela Carta Magna de 1988, seria uma heresia jurídica, um retrocesso ao Estado de Exceção, falar em uma interpretação da norma jurídica contra o próprio titular do poder estatal

⁶⁶ KNIJNIK, Danilo. *A Prova nos Juízos Cível, Penal e Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

⁶⁷ LIMA, Rogério. Op. cit., p. 111.

- o povo -, que no Direito Tributário também é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (contribuinte).

Além do mais, motivos de ordem político-econômica nos levam a reafirmar a importância e a urgência de uma interpretação da norma tributária em benefício do contribuinte. Nessa linha de pensamento, Hugo de Brito Machado cita os motivos pelos quais o princípio do *in dubio pro reo* deve ser aplicado ao Direito Tributário: “a sempre crescente carga tributária à custa da criação de tributos e mais tributos inconstitucionais”⁶⁸.

No entanto, a proposta, aqui defendida, visa algo um pouco diferente, como reforçar a prática de uma interpretação da norma jurídico-tributária em proteção do contribuinte a partir de valores previstos implícita e explicitamente nas normas e princípios constitucionais.

Essa maneira de interpretar demonstrará que, preservando-se a Lei Maior, estar-se-á, na mesma intensidade, defendendo o contribuinte⁶⁹.

Contudo, necessário se faz tratar do assunto com cautela, pois o cerne da questão é, exatamente, os motivos jurídicos que justificam uma interpretação da norma tributária em benefício do contribuinte. Por isso, repisar alguns conceitos oriundos da teoria do direito e, especialmente, do direito constitucional se faz mandatório.

Nesse sentido, a ligação harmônica, entre si, de todas as normas infraconstitucionais e destas com a Constituição Federal constrói a ideia de sistema, eis que todas as partes coordenadas (Constituição e demais normas), bem ajustadas à luz da legalidade e da constitucionalidade, perfazem o conjunto denominado ordenamento ou sistema jurídico positivo, como se pretenda chamar⁷⁰.

Assim, se todas as normas infraconstitucionais ou infralegais devem respeito ao Texto Constitucional, o Direito Tributário (entenda-se aqui, o Código Tributário Nacional e todas as demais normas do arcabouço jurídico-tributário) não pode fugir à regra, o que determina a exegese do plano constitucional para a legal.

Esse caminho é necessário para a preservação do Estado Democrático de Direito e dos direitos dos cidadãos que se veem à mercê do Estado Tributante, que, na prática, vai diretamente atingir a liberdade e a propriedade. Daí a razão pela qual a disciplina do tributário tem que ser constitucional.⁷¹

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 1999, pp. 47-48.

⁶⁹ LIMA, Rogério. Op. cit., p. 112.

⁷⁰ LIMA, Rogério. Op. cit., p. 113.

⁷¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de e outros. Op. cit., p. 20.

Essa posição confere a higidez necessária à interpretação de que o princípio do *in dubio pro reo* é possivelmente aplicado ao Direito Tributário, uma vez que o sujeito passivo da relação jurídico-tributário (cidadão-contribuinte) vive sob reprimenda do Estado.

Nesse sentido, Roque Carrazza ao tratar da interpretação da norma jurídico-tributária em favor do contribuinte salientou que a tributação é uma exceção ao direito fundamental da propriedade.

“Não devemos perder de vista que, entre nós, a ideia de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Isto explica – pelo menos em parte – a razão pela qual a Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público.”⁷²

Por isso, ainda que a despeito do disposto no art. 112 do CTN, que será a seguir tratado, não há dúvidas de que o princípio do *in dubio pro reo* encontra amplo campo de aplicação no Direito Tributário.

3.7. CODIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No Direito Penal vigora o princípio *in dubio pro reo*. Preceito análogo ou derivado é utilizado no Código Tributário Nacional, no art. 112, sob o codinome de interpretação benigna em favor do contribuinte-acusado ou *in dubio pro contribuinte* ou, ainda, *in dubio contra fiscum*.

Essa interpretação benigna se aplica quando houver dúvida sobre a capitulação do fato, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou sobre a natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como sobre a autoria, imputabilidade ou punibilidade e, ainda, sobre a natureza ou graduação da penalidade aplicável.

Nesse sentido, é a redação do dispositivo legal trazido pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

“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.”

⁷² CARRAZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário* - 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 269-270.

Sem dúvida, é um postulado que se baseia nas raízes do Direito Penal e que se pauta pelo primado da “presunção de inocência”. Por isso, urge mencionar os dizeres elucidativos do ilustre doutrinador Ruy Barbosa Nogueira: “a equanimidade destas disposições está de acordo com princípios modernos de que a dúvida afasta o agravo. São princípios de respeito ao ser humano”⁷³.

A aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal poderia ser colocado como um argumento desgastado, mas, com certeza, não é, pois, as semelhanças materiais entre os dois sub-ramos do Direito são diversas, o que conseqüentemente provoca similaridades no conteúdo de suas normas. Até porque o Direito Tributário, assim como o Direito Penal, trabalha, a todo tempo, com a limitação de direitos fundamentais.

No caso do Direito Tributário, trata-se, precipuamente, do direito de propriedade, previsto no art. 5º, *caput*, e inc. XXII da Constituição Federal, enquanto no Direito Penal, trata-se do direito de liberdade, previsto no art. 5º, *caput*, e outros diversos incisos⁷⁴, o que determina para ambos a aplicação do velho princípio do *in dubio pro reo* e das clássicas discussões quanto ao alcance desse postulado.

Nesse sentido, para dirimir a primeira eventual discussão, Ives Gandra da Silva Martins afirma que o art. 112 situa-se no campo do ilícito tributário (Direito Tributário Penal), pois trata de infrações e imposições de penalidades definidas pela lei tributária. E afirma também que acredita não se tratar de especificações taxativas as hipóteses de dúvidas elencadas nos incisos, mas exemplificativas. Concluindo, por fim, que sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, pode-se empregar a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária: *benigna amplianda*.⁷⁵

⁷³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 105.

⁷⁴ “Ambos, Direito Penal e Tributário, lidam com direitos fundamentais que protegem bens jurídicos de enorme importância. Nestes tempos em que o capital é considerado cada vez mais importante pelo ser humano, não sendo diferente no Brasil, a propriedade assumiu um caráter de bem jurídico de total relevância para a sociedade, chegando a vir, para alguns, logo após o direito à vida. A propriedade é o que permite o desenvolvimento do homem e é através dela que este pode ter o seu mínimo de dignidade, adquirindo moradia, alimentos, remédios, dentre tantos outros bens básicos para a sua sobrevivência. Se considerarmos ainda que os serviços prestados pelo Estado funcionam extremamente mal, torna-se ainda mais importante que o cidadão disponha e propriedade, para que viva com dignidade” (VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012. p. 170)

⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 134.

O próprio conteúdo da norma já recomenda que, ao definir infrações, ou cominar penalidades, há de ser a lei tributária, existindo dúvida, interpretada de modo mais favorável ao acusado, isto é, mais abrandada em relação a todos aqueles contribuintes que se ajustem às distintas especificações contidas nos incisos I a IV do art. 112.⁷⁶

De outro giro, a doutrina em geral interpreta este enunciado de forma mais restritiva, entendendo que ele alcança, somente, os casos de aplicações de sanções por infrações tributárias, sejam penais tributárias, sejam tributárias penais. O STF e o STJ, no passado, adotou inclusive essa linha para relevar multas aplicadas aos contribuintes.⁷⁷

No entanto, teleologicamente, não há o porquê de não se estender a interpretação do referido dispositivo legal para todas as questões que envolvam o Direito Tributário, e não somente à aplicação de sanções. Tanto que o enunciado do art. 112 do CTN, aliás, traz a seguinte redação: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades...”.

Notem que o referido dispositivo abarca duas hipóteses em que deve haver o julgamento favorável ao contribuinte no caso de dúvida: uma quando a lei definir infrações e duas quando ela cominar penalidades.

A conjunção “ou” é alternativa neste caso e expressa duas situações distintas passíveis de ocorrência, o que significa dizer que as infrações devem ser entendidas como qualquer caso de imputação de ilícito tributário ao contribuinte, ou seja, em qualquer tentativa de imputação ao contribuinte de descumprimento da lei tributária, havendo dúvida, este deverá ser beneficiado.⁷⁸

A respeito de tal desavença, importante reproduzir também os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, que começa pela definição de uma infração, como sendo a descrição na norma (conduta) que uma vez ocorrida enseja a aplicação da sanção punitiva. Em outras palavras, a definição da infração e a descrição da hipótese de incidência da norma punitiva⁷⁹.

Dessa forma, qualquer dúvida que se possa ter na interpretação da hipótese de incidência da norma punitiva, portanto, deve ser resolvida a favor do acusado (contribuinte). E essas dúvidas podem ocorrer quanto à presença de elementos essenciais da infração que eventualmente não estão explicitamente indicados na norma que a define, mas podem ser vistos

⁷⁶ DE FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado* - 5ª Edição. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 643.

⁷⁷ Nesse sentido: STF, AR 1316/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 07/05/1993; RE 108868/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho DJ 29/08/1986; STJ, REsp 254276/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 15/03/2007; REsp 278324/SC, Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ 13/03/2006.

⁷⁸ VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 100.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2004. p. 276-277

claramente, à luz do elemento teleológico ou finalístico, como elementos implícitos na definição.⁸⁰

Nesse sentido, para grandes nomes da doutrina tributária, dúvidas não pairam quanto ao alcance do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, qual seja, da lei tributária que define infrações ou da lei tributária que lhe comina penalidades.

Entretanto, não se pode descartar que parte da doutrina, como se verifica dos ensinamentos de Paulo Coviello Filho, possui uma interpretação bastante restritiva do dispositivo, aplicando-se o art. 112 do CTN apenas às multas qualificadas:

“Apenas a previsão do art. 112 do CTN já seria suficiente para que se concluísse pela impossibilidade de aplicação da referida multa qualificada nos casos julgados por voto de qualidade, eis que o empate na votação é prova inequívoca de existência de dúvida quanto à conduta e, portanto, da impossibilidade de aplicação da referida multa.”⁸¹

Por outro lado, Rafael Pandolfo já defende que o art. 112 do CTN é uma metanorma de aplicação obrigatória e deve prevalecer quando presentes as hipóteses ali previstas, sob pena de tornar ilegítimo o ato que proclama o resultado do julgamento. O citado autor, ainda, faz uma segregação bastante interessante⁸²:

“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.”

A despeito disso, no entanto, verifica-se que há doutrinadores e julgadores mais aguerridos, que acabam por aplicar também o art. 112 do CTN em casos de obrigações tributárias puras. Exemplo disso é o julgado abaixo transcrito proferido pelo antigo Conselho de Contribuintes, que determinou a anulação da autuação fiscal por falta de certeza quanto à validade do lançamento:

“OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Conforme dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada, cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Subsistindo a incerteza no caso de prova, o fisco deve abster-se de praticar o lançamento em homenagem à máxima "*in dubio pro reo*." (Processo nº 10680.009539/98-26 - Recurso nº 153.280 Voluntário - Acórdão nº 101-96.603 - Sessão de 06 de março de 2008 - 1º Conselho de Contribuintes – 1ª Câmara - Relator: João Carlos de Lima Júnior)

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 276-277.

⁸¹ COVIELLO FILHO, Paulo. *A impossibilidade da Manutenção da Multa Qualificada do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, por Julgamento Decidido por Voto de Qualidade, no Âmbito do CARF*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética nº 225, jun. 2014, p. 138-140.

⁸² PANDOLFO, Rafael. *O in dubio pro reo e sua aplicabilidade às sanções tributárias*. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/01/Rafael-Pandolfo.pdf> >. Acesso em: 18 nov. 2018.

Hugo de Brito Machado ao abordar o tema denota, exatamente, a verdadeira falta de consenso sobre a discussão.

“Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do Fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. Outros sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor do contribuinte, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade.”⁸³

Pois bem, passado esse primeiro bramido, que será novamente abordado mais a frente, temos também que comentar se a dúvida alcança apenas os fatos ou se também a interpretação da lei.

Para Luciano Amaro, na verdade, embora o art. 112 do CTN pretenda dispor sobre "interpretação da lei tributária", ele prevê, nos seus incisos I a III, diversas situações nas quais não se cuida da identificação do sentido e do alcance da lei, mas sim da valorização dos fatos.

Nessas situações, a dúvida (que se deve resolver a favor do acusado, segundo determina o dispositivo) não é de interpretação da lei, mas de "interpretação" *do fato* (ou melhor, de qualificação do fato). Discutir se o fato "x" se enquadra ou não na lei, ou se ele se enquadra na lei "A" ou na lei "B", ou se a autoria do fato é ou não do indivíduo "Z", diz respeito ao exame do fato e das circunstâncias em que ele teria ocorrido, e não ao exame da lei.⁸⁴

Ricardo Lobo Torres faz a seguinte leitura das hipóteses de dúvida listadas no referido dispositivo legal:

“A questão atém-se à *subsunção*, mas a dúvida que se põe não é sobre a lei, e sim sobre o fato. Já o inciso IV do dispositivo pode ser referido tanto a dúvidas sobre se o fato ocorrido se submete a esta ou àquela penalidade (problema de *valorização do fato*) como a discussão sobre o conteúdo e alcance da *norma* punitiva ou sobre os *critérios legais* de graduação da penalidade.”⁸⁵

Portanto, chegando-se à conclusão que o princípio *in dubio pro reo* detém uma aplicação ampla, isto é, qualquer que seja a dúvida sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução há de ser a mais favorável ao acusado, estar-se-á anuindo com a decisão, acima citada, do antigo Conselho de Contribuintes que determinou a anulação da autuação fiscal com base no art. 112 do CTN.

O que significa dizer que na eventualidade de os textos legais não serem claros sobre a interpretação da lei punitiva ou, ainda, os fatos não restarem comprovados, o juiz ou o julgador administrativo deve preferir a posição mais favorável ao contribuinte, o que nada mais é do que a aplicação do princípio *in dubio pro reo* no Direito Tributário.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito; *Curso de Direito Tributário* - 27ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006. p. 128.

⁸⁴ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 222.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Forense, 1994, p. 119.

Até porque a falta de pagamento de qualquer tributo, considerado devido pelas autoridades fiscais, determina a lavratura de um auto de infração. Ou seja, a própria Fazenda Pública denomina o descumprimento das leis tributárias pelo termo “infração” e exige as obrigações principais (tributos) e acessórias por meio de um auto de infração⁸⁶.

Isto é, o descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no caso de uma obrigação acessória, implica ilicitude. Conseqüentemente, as infrações tributárias são de duas espécies também: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória, sendo as primeiras denominadas de ‘substanciais’ e as segundas de ‘formais’⁸⁷.

Nessa linha, Marcos de Aguiar Villas-Boas defende que não somente os argumentos sistemáticos-teleológicos que determinam a extensão do art. 112 do CTN, mas também os argumentos linguísticos.

No que se refere ao conteúdo do comando legal, vale ainda registrar a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho no sentido de que a interpretação mais favorável (*in bonam partem*) deve prevalecer sempre que possível com a aplicação da regra menos severa ao contribuinte.

“O art. 112 do CTN contém uma regra que determina 'interpretação mais favorável' ao acusado, em caso de normas tributárias que estipulem infrações e estabeleçam penalidades. Trata-se de hipótese de interpretação *in bonam partem*, que parte do pressuposto de que havendo a possibilidade de decisão com base em mais de uma regra, a menos severa deve ser aplicada. É a consagração do princípio do *in dubio pro reo*.”

Subjacente a essa ideia de norma que estabelece consequência menos severa, está a da 'moldura do texto', que advém da doutrina de Kelsen. Essa regra, uma vez mais, reafirma que não existe, salvo em situações especiais, uma única resposta certa, ou uma única norma aplicável.

No texto revel há sempre uma possibilidade que deve ser encontrada pelo interprete.⁸⁸ Assim, ainda que se considere que a dúvida, no caso, não é sobre o fato, mas sobre a interpretação da norma, ela há de ser resolvida a favor do réu. E é exatamente assim que Macedo de Oliveira ensina reportando-se a esse importante dispositivo legal:

"O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõe que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato a norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte."⁸⁹

⁸⁶ VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. Op. cit., p. 180.

⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração tributária e sanção*. In: Machado, Hugo de Brito, *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo. Dialética, 2004.p. 424)

⁸⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de norma de Direito Tributário*. São Paulo: Cd Editora, 2002.

⁸⁹ OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 286.

Não há, portanto, como se pretender atribuir à interpretação da legislação tributária um caráter nem restritivo nem extensivo, mas conforme a vontade do legislador e do que se possa extrair do texto legal, interpretando, assim, a legislação tributária como se interpreta o ordenamento jurídico em geral.

O ex-Ministro do Américo Luz do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar a aplicação do art. 112 do CTN no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 52.828/SP⁹⁰ enfatizou que somente se a aplicação pelo julgador administrativo fosse facultativa, o que não é, é que o referido dispositivo poderia não determinar a adoção da interpretação mais favorável ao acusado. Assim, o voto de qualidade - de desempate - em desfavor do contribuinte viola o disposto no art. 112 do CTN.

“O “conjunto probatório” nesse particular depunha a FAVOR do contribuinte, posto que como reconhecido no próprio V. Acórdão, estava PROVADA a ocorrência do EMPATE verificado na votação do órgão colegial, EMPATE este que caracteriza a existência de DÚVIDA quanto à procedência ou à improcedência da ACUSÃO DE INFRAÇÃO.

Diante desses fatos, a não ser que a sua aplicação pelo julgador administrativo fosse “facultativa”, o artigo 112 do CTN estava impondo a adoção da interpretação MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

E assim sendo, o VOTO DESEMPATADOR haveria de inclinar-se no sentido da IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO DE INFRAÇÃO e não em sentido oposto, como se inclinou.

Assim, HOUVE DESCUMPRIMENTO do artigo 112 do CTN na prolação da decisão terminativa do processo administrativo, equivocando-se o V. Acórdão recorrido, o r. despacho denegatório de seguimento do Recurso Especial e a r. decisão ora agravada.”

Embora, no entanto, o art. 112 do CTN cuide da interpretação da lei punitiva, ele se refere, verdadeiramente, à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos.

Aliás, não há como se falar em dúvida quanto à lei, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. A dúvida pode recair, no entanto, sobre os atos praticados pelo contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal.

Daí o porquê não se aplicar a penalidade ou o agravamento no caso de dúvida, isto é, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco a ponto de ensejar convicção plena quanto à ocorrência e características da infração.⁹¹

Nesse sentido, tem-se a fundamentação exarada MM. Juízo da 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas na sentença proferida nos autos do mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105:

⁹⁰ Ag. Reg. no Ag. Inst. nº 52.828/SP. STJ. 2ª Turma. Rel. Min. Américo Luz. j. 24.10.1994. fls. 191/192.

⁹¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

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

Aliás, o ex-Ministro COSTA MANSO, no julgamento do MS 333/DF, 1936, pelo Supremo Tribunal Federal, destacou:

“O direito subjetivo, o direito da parte é constituído por uma relação entre a lei e o fato. A lei, porém, é sempre certa e incontestável. A ninguém é lícito ignorá-la, e com o silêncio, a obscuridade ou a indecisão dela não se exime o juiz de sentenciar ou despachar (Código Civil, art. 5º da Introdução). [...] O fato é que o peticionário deve tornar certo e incontestável, para obter o mandado de segurança. O direito será declarado e aplicado pelo juiz, que lançará mão dos processos de interpretação estabelecidos pela ciência, para esclarecer os textos obscuros ou harmonizar os contraditórios. Seria absurdo admitir que se declare o juiz incapaz de resolver de plano um litígio, sob o pretexto de haver preceitos legais esparsos, complexos ou de inteligência difícil ou duvidosa. Desde, pois, que o fato seja certo e incontestável, resolverá o juiz à questão de direito, por mais intrincada e difícil que se apresente ...”

A origem constitucional do art. 112 do CTN guiada pelo princípio do *in dubio pro reo* ou, sob o viés tributário, do *in dubio contra fiscum*, permite a interpretação e a defesa do entendimento de que o referido dispositivo legal não está restrito às multas, muito menos às multas qualificadas (agravadas). A incerteza, a contradição, a insuficiência de provas e a impossibilidade de obtê-las são causas suficientes para atrair a interpretação mais favorável ao contribuinte⁹².

A nosso ver, portanto, com base no princípio do *in dubio pro contribuinte*, 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.

3.8. EMPATE NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS) E INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

A adoção de um Estado Democrático de Direito determina que a atuação estatal deva ocorrer nos estritos limites da lei e das regras, bem como dos princípios de preservação dos direitos e das garantias individuais.

⁹² DE ANDRADE, Fábio Martins. *A polêmica em Torno do Voto Duplo*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017. p. 271.

Nesse sentido, podemos afirmar que o objetivo precípua da Carta Magna é proteger as liberdades dos indivíduos contra a atuação excessiva ou abusiva da própria Administração Pública e, conseqüentemente, a aplicação do denominado princípio do *in dubio pro reo*.

O referido princípio constitucional traduzido para o Direito Tributário, como já denominado anteriormente, pode ser encontrado sob a expressão do *in dubio contra fisco* ou *in dubio pro contribuinte*, com aplicação a todo o sistema tributário, de forma que, no caso de dúvida na aplicação de determinada regra tributária, deve sempre prevalecer a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Nesse ponto, vale dizer que o princípio *in dubio contra fisco* nada mais é do que corolário dos demais princípios e regras constitucionais que, embora não escritos, especificamente no que tange ao Direito Tributário, protegem os contribuintes contra eventuais excessos, arbítrios e abusos da Administração Tributária, sobretudo em caso de dúvida.⁹³

Portanto, a dúvida é o componente fundamental para a aplicação do princípio do *in dubio contra fisco*.

Assim, a primeira situação em que se verifica a ocorrência da dúvida e a aplicação do princípio é no desenvolvimento do contencioso tributário, o que determina a utilização da interpretação em benefício do contribuinte, seja pela dúvida em relação à interpretação do fato, seja em relação à interpretação da lei.

A segunda hipótese se refere ao empate no resultado do julgamento de determinado fato tributário. Nessa hipótese, tamanha é a dúvida que aflige o órgão colegiado julgador que os votos prolatados conduzem ao empate, com o mesmo número de votos tanto para um lado como para o outro, o que será melhor abordado no tópico seguinte.

Nesse ponto, contudo, é importante lembrar que há colocações em relação à restrição da aplicação do princípio do *in dubio pro reo* e, por conseguinte, do art. 112 do CTN, apenas às hipóteses de infrações cometidas contra a lei tributária. Posicionamento este também compartilhado por Luciano Amaro que assim ensina:

“Deve-se atentar para o fato de que a *interpretação* benigna (art. 112), a exemplo da *retroatividade* benigna (art. 106, inc. II), é aplicável em matéria de *infrações* e *penalidades*. Já no campo da definição do *tributo* (em que não cabe falar em *retroatividade* benigna), deve-se caminhar, em regra, para uma interpretação mais *estrita*. É por isso que, na identificação do fato gerador do tributo, não deve o intérprete socorrer-se da *equidade* para o efeito de *dispensar* tributo (art. 108), nem se valer da *analogia* para o fim de *exigir* tributo”.⁹⁴

⁹³ DE ANDRADE, Fábio Martins. *Dúvida, Empate no Julgamento e Interpretação mais Favorável ao Contribuinte*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 74. p. 89.

⁹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro* - 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 222.

A fim de ilustrar a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* e do art. 112 do CTN em casos verídicos, vejamos alguns excertos de acórdão proferidos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (antigo Conselho de Contribuintes):

“A falta de apresentação de DIF - Papel Imune no prazo estabelecido na legislação enseja a aplicação da multa prevista no Regulamento do IPI de 2002. Contudo, há controvérsias quanto ao enquadramento ser no artigo 505 ou 507. Em vista da dúvida na exegese da norma punitiva a ser empregada se impõe a aplicação da interpretação mais favorável a contribuinte, consoante art. 112, I do CTN. Recurso Voluntário Provido.” (3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária - Processo nº 10675.000442/2005-90 - Acórdão nº 3301-00.174 de de 13.08.2009)

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - QUALIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA NOS TIPOS DOS ARTS. 71, 72 e 73 DA LEI 4.502/64 - NECESSIDADE - ART. 112 DO CTN - APLICAÇÃO - É improcedente o lançamento de multa de ofício quando não restar provado o evidente intuito de fraude pelo contribuinte ou quando não qualificada e individualizada sua conduta em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. A tributação com base em omissão de receita não implica, de per se, na configuração do evidente intuito de fraude autorizador da aplicação da penalidade exasperada, que não se presume. Ademais, havendo dúvida quanto à autoria do fato e, ainda, quanto às suas circunstâncias materiais, impõe-se a aplicação do princípio *in dubio contra fisco*, positivado no art. 112 do CTN. Recurso provido.” (1º Conselho de Contribuintes - 5a. Câmara - ACÓRDÃO 105-15.402 em 10.11.2005)

A despeito dos entendimentos firmados nos julgados cujas ementas foram aqui reproduzidas, verifica-se que, até com certa frequência, tal juízo vem sendo alargado, de modo que o postulado *in dubio pro reo* e, o seu consectário lógico *in dubio contra fisco*, também seja aplicado aos eventos tributários principais das autuações fiscais, e não apenas às infrações (penalidades) ali cominadas:

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

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

“Do exposto, o que deve reconhecer é que, no mínimo, existe séria dúvida. Se é ou não é a mesma mercadoria é a questão posta para a qual não há nos autos uma resposta cabal; não se tem absoluta certeza se é *outra mercadoria* como asseverou o julgador singular, nem que se trate da mesma mercadoria. A meu ver, se o importador não comprovou cabalmente que se trata da mesma mercadoria, tampouco fez a autoridade fiscal prova definitiva de que não o seja. Para a questão, propõe-se uma solução em preliminar, por aplicação do princípio de *in dubio pro reo*.” (3º Conselho - 3ª Câmara - Processo nº 10831.002244/96-03 - Acórdão nº 303-29.205 de 17/11/1999)

Das decisões acima reproduzidas, podemos extrair que o entendimento dos Conselheiros foi no sentido de que, qualquer dúvida que se possa ter na interpretação da hipótese de incidência deve ser resolvida a favor do contribuinte. Nesse ponto, cabe destacar que a dúvida,

materializada em qualquer aspecto fundamental à subsunção do fato tributável (isto é, natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou natureza e extensão dos seus efeitos, autoria do fato e até mesmo a prática da infração), leva a necessária atração do artigo 112 do CTN, com a solução no sentido favorável ao contribuinte (interpretação *in bonam partem*) com a aplicação do princípio genérico *in dubio pro reo*, e mais específico, do *in dubio contra fiscum*.⁹⁵

Para Marcos de Aguiar Villas-Bôas, os argumentos constitucionais em favor do *in dubio pro contribuinte* são fortes, apesar de a norma não estar expressa no texto. O artigo 112 do CTN, por outro lado, permite a construção de uma regra expressa de *in dubio* não apenas para sanções, mas para todos os casos em que se discuta uma suposta infração tributária e em que haja diferentes decisões possíveis suportadas em fortes fundamentos⁹⁶.

No Canadá, por exemplo, o *in dubio pro contribuinte* vem sendo aplicado com frequência desde o ano de 1985, quando a Suprema Corte daquele país decidiu que, se o tributo não estiver explícito, se houver incerteza ou ambiguidade, a decisão deverá ser pela interpretação favorável ao contribuinte⁹⁷.

Importante observar que o caso não dizia respeito à sanção, mas à possibilidade de dedução de despesas, incorridas por uma mineradora na aquisição de um terreno, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (*corporate income tax*).

Outros países, como os Estados Unidos, também já adotaram o *in dubio pro contribuinte* para os casos tributários, notadamente, nos quais haja forte dúvida⁹⁸. Como se extrai do referido excerto, a posição lá adotada foi no sentido de que, havendo dúvidas na aplicação ou na interpretação da legislação tributárias, essas dúvidas devem ser resolvidas a favor do contribuinte.

⁹⁵ DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 91.

⁹⁶ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar., *In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>> Acesso em: 18 nov. 2018.

⁹⁷ “Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer” (Johns-Manville vs. The Queen 1985) – Disponível em: <<http://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1985/1985canlii43/1985canlii43.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2018., p. 72.

⁹⁸ “Although it is sometimes broadly stated either that tax laws are to be strictly construed or, on the other hand, that such enactments are to be liberally construed, this apparent conflict of opinion can be reconciled if it is borne in mind that the correct rule appears to be that where the intent of meaning of tax statutes, or statutes levying taxes, is doubtful, they are, unless a contrary legislative intention appears, to be construed most strongly against the government and in favor of the taxpayer or citizen. Any doubts as to their meaning are to be resolved against the taxing authority and in favor of the taxpayer.” Disponível em: <<http://www.tax-freedom.com/StatutoryConstruction.htm>> Acesso em: 18 nov. 2018.

Portanto, havendo dúvida, contradição, insuficiência de provas ou, ainda, impossibilidade de obtê-las, deve-se aplicar ao caso a interpretação mais favorável (*in bonam partem*) ao contribuinte e, por conseguinte, o princípio *in dubio contra fiscum*. Isso porque a incerteza deve levar a autoridade administrativa a se abster de praticar o lançamento, seja em relação a prova colhida durante a fiscalização, seja quando dela resultar imprecisão, e a autoridade julgadora a afastar qualquer exigência pautada em incerteza ou contradição.

3.9. O ILEGÍTIMO CÔMPUTO DO VOTO DUPLO

Como citado no tópico anterior, uma das possibilidades de atração da interpretação mais favorável ao contribuinte e, por consequência, do princípio do *in dubio contra fiscum* é a ocorrência de empate na contagem de votos no decorrer do julgamento por órgão colegiado administrativo ou judicial.

É bem verdade que essa tese voltou a ser discutida com mais afinco no âmbito do Direito Tributário após o julgamento da Ação Penal nº 470 ("Mensalão"), como aqui já mencionado algumas vezes, quando o Supremo Tribunal Federal decidiu que o princípio *in dubio pro reo* deveria ser aplicado no caso de empate no julgamento, deixando, assim, de se utilizar do voto de qualidade de forma contrária (desfavorável) ao acusado.

Isso porque o empate no julgamento (igualdade de votos pela condenação e pela absolvição) é a demonstração clara da dúvida. E, assim, nos termos dos princípios constitucionais tributários e do próprio princípio do *in dubio pro reo* aplicável ao Direito Tributário, não se podendo permitir que um julgamento eivado de incertezas seja finalizado de forma desfavorável ao contribuinte.

Contudo, é exatamente isso que pode e tem ocorrido no âmbito dos tribunais administrativos, criados sob o estigma da paridade, como o CARF (âmbito federal), o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP) (âmbito estadual) e o Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo (CMT) (âmbito municipal). No âmbito do CARF, o Regimento Interno estabelece em seu art. 54 como critério para o desempate o cômputo duplicado do voto do Presidente do órgão julgador, ou seja, o voto de qualidade:

“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.”

O voto de qualidade, na opinião de diversos doutrinadores, nada mais é do que uma regra regimental, calcada no Decreto nº 70.235/72, que tende a fulminar as legítimas pretensões do contribuinte no CARF, uma vez que o segundo voto (mera duplicação do primeiro) proferido pelo Conselheiro Presidente, sempre representante do Fisco, conforme disposto nos artigos 11, 12 e 14⁹⁹ do Regimento Interno, tem determinado o não provimento do recurso voluntário ou do recurso especial do contribuinte ou, ainda, o provimento de um recurso de ofício ou do recurso especial da Fazenda Nacional.

Por óbvio, esse não é o melhor (e mais justo) critério de desempate disponível na ordem jurídica, razão pela qual deve ser extirpado das situações que geram certo grau de gravame para uma das partes envolvidas¹⁰⁰, pois representa um verdadeiro retrocesso do Estado Democrático de Direito.

Ao adotar tal regra para a obtenção de um “placar” final para o julgamento de um determinado recurso, o Tribunal Administrativo estará deixando de atender aos princípios constitucionais da isonomia, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade, da presunção de inocência, entre outros.

Fábio Martins de Andrade, nessa mesma linha, assenta que:

“O voto duplo adotado pelo Regimento Interno do CARF, também denominado “voto cumulativo”, viola expressamente a norma constitucionalmente insculpida no *caput* do art. 5º da Constituição da República acerca da igualdade de todos perante a lei, e também a própria essência do princípio republicano do Estado Democrático de Direito, determinado no art. 1º da nossa Lei Maior¹⁰¹.

Portanto, tem-se como violado o postulado da igualdade quando se atribuiu ao Presidente da turma ou câmara do órgão julgador, no caso, sempre representante fiscal, um poder maior do que aquele conferido aos demais julgadores, caracterizando-se como um injusto privilégio.

⁹⁹ 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.

¹⁰⁰ DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 94.

¹⁰¹ DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 193.

Da mesma forma, o princípio democrático também se tem por infringido quando se compara o instituto do voto de qualidade, previsto no regimento interno do CARF, com o preceito do art. 14 da Constituição Federal, que assim afirma: “A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei”.

Com efeito, o princípio da razoabilidade, consubstanciado no texto Constitucional pátrio na cláusula do *substantive due process of law*, tem por objetivo impedir o Estado de formular discriminações arbitrárias e caprichosas, que é o que exatamente se verifica, às avessas, no voto de qualidade detido, exclusivamente, por representantes da Fazenda Nacional.

Nesse ponto, vale dizer que, ainda que o voto duplo fosse proferido por um julgador representante dos contribuintes, como pode ocorrer no TIT/SP em Câmaras presididas por juízes-contribuintes, o resultado seria do mesmo modo incompatível com os princípios do Estado Democrático de Direito.

Isso porque em um ordenamento jurídico calcado em princípios como o do devido processo legal, da igualdade (isonomia), da razoabilidade e da proporcionalidade, não há como se admitir como válida uma decisão originada a partir de um voto duplo emanado de um dos julgadores.

Daí o princípio *in dubio pro reo*, que é critério válido - e até mesmo legítimo - de solucionar a situação de desempate¹⁰². Pois, a existência de tamanha dúvida (divergência de opiniões) no julgamento que chegue ao ponto de determinar o empate nos votos regulares, não só justifica a aplicação do princípio *in dubio pro reo* como impõem uma vedação quase que perene à utilização do voto de qualidade para conclusão do julgado.

Até porque um 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 na hipótese, hoje prevista no CARF, do cômputo duplicado do voto proferido pelo presidente da turma julgadora.

Para que se atenda ao requisito do devido processo legal não é possível que uma norma estabeleça tratamento diferenciado entre os indivíduos (no que se inserem, evidentemente, o contribuinte e o Fisco que militam no contencioso administrativo e os próprios conselheiros (julgadores) integrantes dos tribunais administrativos).

¹⁰² DE ANDRADE, Fábio Martins. *A polêmica em Torno do Voto Duplo*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017. p. 2.

Nessa esteira, vale lembrar que o Código de Processo Penal a fim de evitar tais “ilegalidades” estabelece nos artigos 615, § 1º e 664, parágrafo único¹⁰³, que somente se pode admitir o voto de qualidade nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto ordinário; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, deve-se adotar a decisão mais favorável ao acusado.

Note que essas disposições normativas têm por fundamento a assertiva de que, o direito penal reclama, em qualquer sede, pelo respeito ao princípio da não culpabilidade, ou princípio da inocência, constante do art. 5º, inciso LVII, da CF/88, o que deve ser também aqui, no direito tributário, aplicado, sob pena de violar preceito relacionado às garantias fundamentais.

Nessa toada, é importante ressaltar que o Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça adotam entendimento no sentido de que, mesmo nas demandas administrativas, deve ser aplicado o princípio do *in dubio pro reo*, afastando-se, assim, a possibilidade de ser proferido voto duplo:

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

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao julgar caso de sanção administrativa aplicada à policial civil do Estado do Paraná abordou com propriedade a questão do voto duplo (voto de qualidade) em órgãos julgadores colegiados.

“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.

¹⁰³ Art. 615. O tribunal decidirá por maioria de votos.

§ 1o. - Havendo empate de votos no julgamento de recursos, se o presidente do tribunal, câmara ou turma, não tiver tomado parte na votação, proferirá o voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao réu.

Art. 664. Recebidas as informações, ou dispensadas, o habeas corpus será julgado na primeira sessão, podendo, entretanto, adiar-se o julgamento para a sessão seguinte.

Parágrafo único. A decisão será tomada por maioria de votos. Havendo empate, se o presidente não tiver tomado parte na votação, proferirá voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao paciente.

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

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

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

Encerrando as referências à jurisprudência judicial atinente ao assunto, importante analisar os trechos do voto dos Desembargadores Federais Vera Lúcia Lima e Antonio Cruz Netto do Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região que, com extrema clareza, abordaram e trataram do tema, deixando claro que não se pode admitir que um único julgador, judicial ou administrativo, profira dois votos na mesma causa e no mesmo julgamento:

“Com efeito, o artigo 21 do Regimento Interno desta Corte dispõe: 'Art. 21. São atribuições do presidente: [...] VIII - Proferir, nos julgamentos do Plenário e do Órgão Especial, voto de qualidade e votar quando a questão for de natureza constitucional. Já o art. 148 dispõe: 'Art. 148. Concluído o debate oral, o presidente tomara os votos do relator e do revisor, se houver. Após dará a palavra aos outros juízes que se lhe seguirem na ordem de antiguidade decrescente, para que profiram voto no tempo Máximo de 15 (quinze) minutos ou peçam vista. § 1º Se o presidente tiver de votar, por estar vinculado ao processo, e em consequência se tornar par o número de julgadores, deixara de votar o vogal de menor antiguidade. Note-se que embora o inciso VIII do art. 21 do Regimento Interno diga que o presidente proferir voto de qualidade, trata-se evidentemente de voto de desempate. Isto, aliás, ficou consignado no acórdão embargado (fls. 65/66). Penso não ser possível, em julgamento judicial, que qualquer julgador profira dois votos na mesma causa e no mesmo julgamento. No caso, o ilustre presidente, com o seu primeiro voto, empatou a votação. Logo a seguir ele mesmo proferiu voto de desempate. Tenho como irregular e descabido esse procedimento. Primeiro, porque o § 1º do art. 148 do Regimento Interno é claro em dizer que se o presidente tiver de votar, e houver possibilidade de se tornar par o número de julgadores, o de menor antiguidade não votará. Ocorre que no julgamento deste mandado de segurança, excluindo-se o presidente, o número de votantes era ímpar, tanto que o presidente votou empatando e, depois, votou desempatando. Segundo, porque se o presidente votou, por se tratar de questão constitucional, como lhe permite o regimento, não poderia ter votado o julgador de menor antiguidade. Isto deveria ter sido verificado antes de iniciar a votação. Como o presidente, ao votar pela primeira vez, provocou o empate na votação, deveria ter sido suspenso o julgamento para aguardar-se o voto dos Desembargadores Federais que estavam ausentes naquela sessão (ou pelo menos de alguns deles) que eram nada menos do que 8 (oito) [...] o que não pode, no meu entendimento, é o presidente votar duas vezes, pois isto não tem amparo legal. Alias, isto desequilibra, evidentemente, a votação e, consequentemente, compromete o resultado do julgamento. Eu diria até que desequilibra a balança da Justiça, fazendo-a pender para um dos lados sem a indispensável equidade e neutralidade que lhe são inerentes.” (TRF da 2ª Região - Pleno - ED em MS 2005.02.01.014093-6. Rel. Des. Fed. Vera Lucia Lima, Red. p/ Ac. Des. Fed. Antonio Cruz Netto)

Os excertos acima reproduzidos não poderiam ter sido mais certos, o qual também foi abordado, ainda que com cunho penal na já citada Ação Penal nº 470/MG. Nesse caso específico, os ministros do Supremo Tribunal Federal depararam-se com uma situação idêntica para sete réus, qual seja, a ocorrência de empate no cômputo dos votos, 5 votos pela absolvição dos réus e 5 votos pela condenação deles.

Por maioria, os ministros decidiram pela absolvição dos réus que se encontravam naquela inusitada posição. O Ministro Ayres Britto - Presidente da Corte naquele momento - se manifestou no sentido de que a Constituição Federal e o Código de Processo Penal determinam que, na dúvida, o acusado deveria ser favorecido.

Notem que a dúvida, naquele caso, não se referia a dúvidas relativas à aplicação da lei ou aos fatos, mas sim pelo empate dos votos, pela divisão dos ministros da Suprema Corte entre a absolvição e a condenação, o que atraiu para o julgamento o princípio do *in dubio pro reo* e, consequentemente, determinou a absolvição dos acusados.

De fato, se não há com consenso no julgamento a ponto de determinar o empate no cômputo de votos dos julgadores, independentemente da matéria, se penal, administrativa ou tributária, é certo que não se pode fechar os olhos para o princípio da presunção de inocência e para o *in dubio pro reo*, os quais são inteiramente aplicáveis ao Direito Tributário.

E é exatamente nesse ponto que os precedentes acima reproduzidos e o do “mensalão” se conectam ao princípio constitucional da presunção da inocência e ao Direito Tributário, impedindo, assim, que o voto de qualidade, previsto no Regimento Interno do CARF, seja invocado contrariamente ao contribuinte.

Isso porque, havendo empate nos processos administrativos fiscais, considera-se que a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria à sua validação. Ou seja, *in dubio pro contribuinte*”¹⁰⁴.

Por isso, não se pode chegar a outra conclusão, se não de que qualquer norma que estabeleça o voto duplo (ou voto qualificado) como critério de desempate deve ser considerada inconstitucional¹⁰⁵.

¹⁰⁴ SCAFF, Fernando Facury. *In Dubio pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativos-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética nº 220, jan. 2014, p. 38.

¹⁰⁵ “O Direito Tributário, além de ter os seus mais importantes princípios e regras construídos a partir do texto constitucional, envolve uma relação jurídica muito específica entre Estado – ou quem lhe faça às vezes – e cidadão. Esta relação tem como objeto uma prestação que afeta os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do contribuinte, dentre outros direitos.” (VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012. p. 170)

E que no Direito Tributário, em casos de empate na votação do órgão julgador, há sempre que se aplicar a interpretação mais benéfica ao contribuinte, no sentido de ser dado provimento ao recurso voluntário interposto por ele ou de negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda.

3.10. FUNDAMENTOS DE DEFESA DO VOTO DE QUALIDADE

O princípio da legalidade, argumento aqui já mencionado como fundamento para questionar o voto de qualidade, também serve para defendê-lo. Tanto é verdade que a maioria das decisões judiciais analisadas, que decidiram pela validade do julgamento concluído pelo voto de qualidade no CARF (e CSRF), como se verá no capítulo seguinte, pautaram-se na legalidade do instituto.

O aludido princípio é um dos pilares do sistema tributário, impondo ao Estado e aos cidadãos (contribuintes) a estrita observância dos ditames legais na relação jurídico-tributária. Ressaltando, no entanto, que o espectro impositivo do princípio da legalidade quanto à administração pública é oposto àquele reservado ao administrado: enquanto a este é possível agir da forma não proibida em lei, todo e qualquer ato ou conduta do agente público deve estar autorizado e respaldado na Lei.

Dá-se se pode afirmar que a partir da inclusão do § 9º no art. 25 do Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 11.941/09, o voto de qualidade no CARF e na Câmara Superior passou a ter base legal.

Com efeito, o citado parágrafo prevê que 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 e os cargos de Vice-Presidente por representantes dos contribuintes e que, em caso de empate, os presidentes das turmas terão o voto de qualidade.

Portanto, a aplicação do voto de qualidade no CARF e na CSRF está prevista em Lei, mais especificamente no Decreto nº 70.235/72, recepcionado com status de Lei Ordinária, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o que desloca qualquer questionamento do instituto ao nível constitucional. Pois bem, ao se defender o voto de qualidade hoje aplicado no CARF (leia-se aqui na CSRF também), o princípio da legalidade pode ser um argumento também, pois o instituto possui base legal.

O segundo argumento que pode ser utilizado para rebater os fundamentos que questionam a aplicação do voto de qualidade pelo CARF, notadamente, após a retomada de suas atividades no final de ano de 2015, após a operação Zelotes, é que a “paridade” não pode ser confundida com “parcialidade”.

Sobre esse tema, é relevante a citação do pensamento proposto pelos Procuradores da Fazenda Nacional Marco Aurélio Zortea Marques e Moisés de Sousa Carvalho.

Os procuradores defendem que vige a mais absoluta liberdade de convicção dos julgadores, sem qualquer influência ou tendência de atendimento dos interesses das instituições que os indicaram e que ali no órgão representam¹⁰⁶. Isso porque, para eles, negar a imparcialidade dos conselheiros (julgadores) é o mesmo que negar a existência do CARF¹⁰⁷:

“A nosso ver, todo e qualquer argumento que se pautar, ainda que implicitamente, na parcialidade dos integrantes do CARF não é válido, pois incorre em erro de premissa. Há essa espécie de equívoco lógico uma vez que, ao se presumir a parcialidade dos conselheiros, nega-se a existência do CARF enquanto órgão julgador. [...]

...

E não há como ser diferente, pois argumentar com base na ideia de que os conselheiros representam interesses díspares, seria o mesmo que negar a existência do CARF. Isso porque, ao final, o CARF nada julgaria, mas apenas seria um instrumento burocrático de a Fazenda Nacional manter os seus atos administrativos, haja vista que o voto de qualidade cabe a um dos seus representantes. Ou seja, o CARF seria nada mais do que um tribunal de fachada criado pelo Estado para cancelar os seus atos.”

A dita imparcialidade está prevista no próprio Regimento Interno do CARF como sendo um dos deveres dos conselheiros no exercício de sua função e no cumprimento dos comandos legais, conforme se pode verificar do disposto no art. 41, incisos I e IV:

“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;”

Portanto, apesar de o CARF ser um tribunal paritário, essa paridade se refere à formação, o que não significa dizer que, após a indicação e a posse, o conselheiro (julgador) esteja obrigado a votar de acordo com os interesses da instituição que o indicou. Ou seja, após assumir a função de conselheiros, os indicados ao CARF se tornam julgadores, desaparecendo a origem da sua indicação.

¹⁰⁶ DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 163.

¹⁰⁷ 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/opiniaoe-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017

Nesse sentido, os procuradores em seu artigo destacam que, de acordo com o Relatório das Decisões do CARF (proferidas entre janeiro e agosto de 2016) se localiza diversos casos em que o resultado final do julgamento foi favorável ao contribuinte e, mais, por votação unânime.

Outro argumento, o terceiro e último selecionado aqui para justificar a existência do voto de qualidade e sua validade, nos termos hoje previstos no Decreto nº 70.235/72 e no Regimento Interno do CARF, isto é, restrito aos conselheiros representantes fazendários que ocupam os cargos de presidência das turmas de julgamento, é a impossibilidade de a Fazenda recorrer ao Poder Judiciário contra uma decisão definitiva favorável ao contribuinte no processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, voltemos a atenção, novamente, à Constituição Federal, que previu no rol de direitos e garantias fundamentais a existência do processo administrativo e do processo judicial. Lembremos:

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

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

Da mesma forma, estabelece a Constituição que, como regra, a lei não excluiria da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, inc. XXXV).

Tudo isso para deixar claro o direito previsto constitucionalmente de o administrado (contribuinte) recorrer ao Poder Judiciário no caso de uma decisão administrativa definitiva (irrecorrível) que lhe seja desfavorável.

Nesse ponto, no entanto, é importante verificar o que são decisões administrativas irrecorríveis ou definitivas. O art. 42 do Decreto nº 70.235/72 elenca como definitivas as decisões¹⁰⁸: (i) de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; (ii) de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; (iii) de instância especial, e (iv) de primeira instância que não estiver sujeita a recurso de ofício.

¹⁰⁸ Nos termos do art. 151, inc. III, do CTN, a apresentação de reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Imediatamente após a indicação das hipóteses de decisões definitivas, o Decreto 70.235 já prevê o direito de o contribuinte discutir a decisão administrativa definitiva no Poder Judiciário, quando cita, no art. 43, que a conversão em renda de eventual depósito feito pelo sujeito passivo está condicionada a não comprovação da propositura de ação judicial.

O Decreto nº 70.235/72, por outro lado, define também, no art. 45, que no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Ou seja, o próprio Decreto, da mesma forma que determina que a autoridade fiscal deve extinguir o crédito tributário objeto de decisão definitiva favorável ao contribuinte, autoriza este a recorrer ao Poder Judiciário no caso de decisão irrekorível no processo administrativo que lhe seja desfavorável.

Entretanto, a previsão de extinção do crédito tributário constante do art. 45 do Decreto está, em total harmonia, com o disposto no art. 156, inc. IX, do CTN, o qual estabelece que extingue o crédito tributário a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória. É exatamente o disposto no art. 156, inc. IX, do CTN o maior obstáculo para a Fazenda rediscutir uma decisão administrativa (definitiva) no Poder Judiciário, exceto nos casos de nulidade da decisão¹⁰⁹.

Paulo de Barros Carvalho ao tratar sobre o tema destacou também o disposto no art. 142 do CTN como um impeditivo à rediscussão da decisão irrekorível, desfavorável à Fazenda, no processo administrativo fiscal, pois na sua opinião não se admite lançamento judicial, ou seja, reconstituição do crédito tributário pelo Poder Judiciário¹¹⁰.

¹⁰⁹ ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES - DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.

I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo “dos gravames decorrentes do litígio” (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida. (STJ. MS 8.810/DF. Rel. MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS. j. 13.08.2003)

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *As decisões do CARF e a extinção do crédito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 212, p. 98.

Portanto, apenas em caso de decisão definitiva favorável à Fazenda é que o ordenamento jurídico prevê ao Estado o acesso ao judiciário, por meio da ação de cobrança do crédito tributário (execução fiscal), a qual prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva, consoante art. 174 do CTN.

De outro lado, no entanto, o contribuinte, diante de uma decisão definitiva contrária aos seus interesses no processo administrativo fiscal, pode aguardar o ajuizamento da respectiva execução fiscal para discutir judicialmente a dívida ativa da Fazenda Pública, por meio de embargos à execução fiscal, ou pode se utilizar de ações antiexacionais, como o mandado de segurança ou ação anulatória, previstas no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80).

“Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.”

Da mesma forma que a decisão administrativa que denegar um pedido de restituição do contribuinte poderá ser revista no Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 168 e 169 do CTN:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.
Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.”

A despeito, entretanto, dessas disposições, a Procuradoria da Fazenda Nacional em 2004 editou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087 de 19 de agosto de 2004, cujas conclusões eram no sentido de que:

- (i) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato,
- (ii) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular,
- (iii) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação, e
- (iv) a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

Para regulamentar o parecer, a PGFN publicou a Portaria nº 820 de 25 de outubro de 2004, que dispunha sobre o questionamento judicial das decisões administrativas que afastarem lei ou decreto nos seguintes casos: (i) causas acima de cinquenta milhões de reais; (ii) matéria cuja relevância temática recomendasse sua apreciação na esfera judicial; e (iii) causa de grave lesão ao patrimônio público.

Entretanto, apesar de toda essa preparação, mais tarde, em 2007, por meio da Nota PGFN/PGA nº 74, a Fazenda optou por suspender os efeitos daquele Parecer, sem nunca o ter utilizado.

Em 2013, no entanto, o tema voltou a ser objeto de normativa pela PGFN, no Parecer PGFN/CRJ nº 2044/13, o qual estabelecia que: (i) não há coisa julgada administrativa; (ii) há limites na revisão judicial contrária à União; (iii) não há discricionariedade na decisão proferida pelo CARF (leia-se aqui CSRF também); (iv) a interpretação do Direito levada a efeito pelo CARF não dá ensejo à anulação da decisão; e (v) somente cabe o questionamento judicial a casos de nulidade do ato administrativo, como comentado acima, quando da citação do julgamento do MS 8.810/DF pelo STJ.

Anote-se que este parecer foi editado pela PGFN, em 2013, como forma de resposta e de segurança aos conselheiros do CARF, após a paralisação das atividades do tribunal administrativo em decorrência de 62 ações populares ajuizadas por um ex-procurador, Sr. Renato Chagas Rangel, contra decisões de mérito proferidas pelo Conselho.

Pois bem, ainda que não se reconheça a existência da “coisa julgada administrativa”, é certo que o ordenamento jurídico-tributário confere à decisão administrativa definitiva, pelo prisma da segurança jurídica, uma irreversibilidade à referida decisão.

E é exatamente sobre o prisma da segurança jurídica que se tem o maior obstáculo para as interpretações favoráveis à possibilidade de a Fazenda Nacional manejar ações judiciais contra decisões administrativas irrecorríveis proferidas pelo CARF. Em outras palavras, sustentar o controle judicial dos atos administrativos como regra geral é desestabilizar o sistema de freios e contrapesos entre os poderes provocando o desequilíbrio do sistema e a insegurança jurídica¹¹¹.

Portanto, se a Fazenda Nacional está adstrita à decisão irreformável do processo administrativo fiscal, diferentemente do que ocorre com o contribuinte que tem o livre acesso ao Judiciário, porque não aceitar como um meio de compensação, como um fiel da balança, que o voto de qualidade fique restrito aos presidentes das turmas julgadoras do CARF e da Câmara

¹¹¹ XAVIER, Bianca Ramos. *O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte*. p. 182. Disponível: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>

Superior, ainda que eles sejam representantes fazendários. Essa é uma indagação que traz reflexões e que deve ser sopesada na análise da validade do voto de qualidade.

Sem dúvidas, todos os três argumentos aqui comentados são pertinentes e devem ser levados em consideração na análise do instituto do voto de qualidade e de sua validade no sistema jurídico-tributário, ainda que existam argumentos contrários e de grande relevância para os simpatizantes à tese de que o voto de qualidade previsto, hoje, no Decreto nº 70.235/72 e no Regimento Interno do CARF, está em desacordo com os princípios constitucionais e com o disposto no art. 112 do CTN, como os desenvolvidos até o capítulo anterior.

3.11. OS CASOS JUDICIALIZADOS E A POSIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

Fábio Martins de Andrade em sua obra *A polêmica em Torno do Voto Duplo* coloca como recente e tardia a chegada ao Poder Judiciário da discussão relativa ao voto de qualidade no CARF.

O autor lembra ainda que 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 abrirem mão da discussão judicial para quitar débitos tributários com vantajosas reduções de multa, juros e encargos legais¹¹².

E ele tem razão, pois, como se pode ver, 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.

Até porque, como visto no capítulo 2 e se pode verificar do “observatório do CARF”¹¹³, a quase totalidade dos julgamentos do CARF e da Câmara Superior (CSRF), que se encerram pelo voto de qualidade, foram favoráveis ao Fisco.

Os dados da pesquisa indicam que em todos os julgamentos de mérito das Turmas da CSRF que foram resolvidos pelo voto de qualidade a parte vitoriosa foi a Fazenda Nacional. Isso porque, mesmo nas decisões parciais, a Fazenda restou vencedora já que os fundamentos da autuação foram mantidos, alterando-se apenas a base de cálculo para incidência dos valores

¹¹² DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 94.

¹¹³ 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/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>.

exigidos. Esse dado grita por atenção, pois 100% DOS VOTOS DE QUALIDADE FORAM FAVORÁVEIS AO FISCO¹¹⁴.

Ao “observarmos” os julgamentos das Turmas da CSRF do CARF, constatamos que a forma de desempate está favorecendo apenas um dos lados: no caso, a Fazenda Nacional, e exatamente por isso, pela forma como o voto de qualidade é exercido, acreditamos que o critério deixa de ser legal e jurídico, uma vez que retira o caráter de paridade do órgão. Pois não há paridade quando um dos lados tem um voto a mais que sempre é usado em favor do lado que representa!¹¹⁵

Portanto, se esses são os dados do voto de qualidade, é necessário que passemos a analisar algumas decisões proferidas pelo Poder Judiciário.

Uma das decisões mais antigas que verificamos data de março de 2009 e se refere à uma sentença proferida no mandado de segurança nº 0009267-35.2008.4.01.3400 da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Nela o magistrado se posicionou pela validade do voto de qualidade:

“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.”

Como alertado por Fábio Martins de Andrade, 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, no caso, e os tribunais superiores: STJ e STF.

Mais recentemente, em maio 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.”¹¹⁶

¹¹⁴ LEME, Cristiane; HOFFMANN, Susy Gomes; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit. JOTA, 12.08.2016

¹¹⁵ LEME, Cristiane; HOFFMANN, Susy Gomes; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit. JOTA, 12.08.2016.

¹¹⁶ Sentença no mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105. Disponibilização Diário Eletrônico em 30/05/2016, p. 161/188.

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, com destaque para o trecho abaixo reproduzido da ementa do julgamento:

“Assim, pairando a dúvida a respeito da natureza dos contratos não poderia a parte impetrante sofrer com a exigência do tributo. Ademais, 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. Desta forma, havendo interpretações divergentes é de se manter a r. sentença em sua integralidade.”

Ainda sobre o referido mandado de segurança, com a recente decisão do ministro-presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) (decisão datada de 29 de outubro de 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.

Retornando ao Planalto Central, vemos que em julho de 2016, 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.

“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.”

Apesar desse caso ainda se encontrar em 1ª instância pendente de sentença, diante da decisão provisória suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários, a União Federal interpôs agravo de instrumento ao TRF da 1ª Região (AI 0053943-05.2016.4.01.0000), o qual foi analisado pela 8ª Turma daquele tribunal, que assim se posicionou:

“Dessa forma, considerando que o voto de qualidade não tem natureza de voto de representação, decorre da própria natureza paritária das turmas e câmaras do CARF e objetiva solucionar situação excepcional de empate na votação dos colegiados, não há que se falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade em sua previsão.

Nesse sentido, precedentes do Superior Tribunal de Justiça e da Egrégia Corte Regional Federal da Quarta Região: STJ – Resp. 966.930/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 12.09.2007, p. 193; TRF4, AC 5073051-99.4.04.7100/RS, Rel. Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, 2ª Turma, 17.11.2015.”

Portanto, diferentemente daquela decisão do TRF da 3ª Região, o Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa, do TRF da 1ª Região, deferiu o efeito suspensivo requerido pela União Federal, para cassar a decisão provisória, sob o entendimento de que o voto de qualidade não contraria nem a legislação nem a Constituição Federal, sendo a forma apropriada para solucionar situação excepcional de empate na votação dos colegiados. O referido agravo de instrumento ainda não foi objeto de julgamento pela 8ª Turma daquele Tribunal.

Aliás, esse foi o entendimento defendido pela 7ª Turma do TRF da 1ª Região no julgamento, datado de 4 de abril de 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, NEGO PROVIMENTO ao agravo de instrumento, para manter a decisão agravada.”

Apesar de os desembargadores não terem entrado a fundo no mérito da discussão, o que se extrai da decisão é a anuência ao voto de qualidade, uma vez que previsto no Decreto nº 70.235/72 e no Regimento Interno do CARF.

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:

“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

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)

Essa sentença foi na mesma linha da decisão outrora proferida pela referida magistrada no Mandado de Segurança nº 1002068-27.2017.4.01.3400, cuja sentença data de 12 de junho de 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.”

Ainda na Justiça Federal do Distrito Federal, vemos que o magistrado Renato C. Borelli da 20ª Vara Federal ao julgar o mandado de segurança nº 1009633-76.2016.4.01.3400 se pautou nas decisões proferidas no citado mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.036105, que tramitou na 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas, Estado de São Paulo, para assim decidir:

“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).”

Apesar da citada sentença do mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.036105 ter sido mantida pelo TRF da 3ª Região, vemos que mais recentemente o mesmo Tribunal proferiu algumas decisões no sentido de considerar válido o voto de qualidade e, assim, a decisão definitiva do processo administrativo federal em desfavor do contribuinte:

“De início, com relação à ilegalidade do voto de qualidade, observo que o ‘voto de qualidade’ está previsto no Regimento Interno do CARF, no artigo 54, o qual estipula que: [...]

Além disso, o artigo 25, do Decreto nº 70.235/72 dispõe que: [...]

Assim, verifica-se que o “voto de qualidade” tem previsão em lei. Ressalte-se que toda a discussão tem origem em processo administrativo, no qual foi oportunizada à parte se defender em todas as esferas previstas em lei.

Além disso, é dever dos conselheiros do CARF agir com respeito à imparcialidade, independentemente de serem representantes da Fazenda Nacional ou dos contribuintes, não podendo supor que atuem com imparcialidade, apenas por serem servidores públicos.

Neste ponto, deve ser afastada a alegação quanto à violação aos princípios da isonomia e da imparcialidade.

Ao final, não se sustenta o pedido quanto à aplicação do artigo 112, do CTN, visto que a situação tratada nos autos, não dá margens a qualquer interpretação.” (TRF3. 4ª Turma. AI nº 5018091-04.2018.4.03.0000. Rel. Des. Marli Ferreira. j. 19.12.2018)

“No caso concreto, há previsão legal para o voto de qualidade do Presidente, representante da Fazenda, no Decreto nº. 70.235/72: [...]”

O processamento é regular.

De outro lado, não é cabível interpretação favorável, nos termos do artigo 112, do Código Tributário Nacional: a turma administrativa, por maioria de votos, entendeu pela existência da infração tributária. (TRF3. 6ª Turma. AI nº 5024868-05.2018.4.03.0000. Rel. Juiz Convocado Leonel Ferreira. j. 10.05.2019)

“Igualmente não merece prosperar a alegação de violação ao princípio *in dubio pro contribuinte*, uma vez que o CARF utilizou o “voto de qualidade” para manter o lançamento fiscal.

Como bem ressaltado pelo Juízo *a quo*, “*a despeito da composição paritária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os votos de seus representantes, sejam eles representantes do Fisco ou dos contribuintes, não podem ser qualificados como voto de representação, uma vez que devem estar vinculados ao interesse público e pautados pela legalidade e imparcialidade. O voto de qualidade decorre da própria natureza paritária das câmaras do CARF, objetivando solucionar situação excepcional de empate na votação dos colegiados, não havendo falar-se em ilegalidade ou inconstitucionalidade na hipótese de julgamento desfavorável ao contribuinte.*” (TRF3. 3ª Turma. AI nº 5022562-63.2018.4.03.0000. Rel. Des. Antônio Cedenho. j. 20.12.2018)

O TRF da 4ª Região também, recentemente (27 de maio de 2019), tratou do voto de qualidade, motivo pelo qual se transcreve a seguir excertos da decisão proferida pela 1ª Turma, sob relatoria do Des. Fed. Roger Raupp Rios, na ação anulatória nº 5001355-40.2017.404.7008:

“A apelante sustenta a nulidade dos Auto de Infração lavrado no bojo do Processo Administrativo Fiscal nº 10907.001329/2008-01 uma vez que, quanto à aplicabilidade do instituto da “denúncia espontânea”, a decisão do CARF foi tomada por voto de qualidade do Presidente. Argumenta que a técnica viola os princípios do Estado Democrático de Direito, pois o Presidente, representante da Fazenda Pública, vota duas vezes (uma regularmente como julgador e outra para fins de desempate).

Entretanto, entendo que não assiste razão à apelante.

O voto de qualidade nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está previsto no art. 54 de seu Regimento Interno: [...]”

Também de acordo com o Regimento Interno, a presidência do Conselho e de suas Seções e Câmaras será sempre exercida por conselheiros representantes da Fazenda Nacional: [...]

Não verifico qualquer violação do devido processo legal em tal disposição, uma vez que os Conselheiros designados não têm seu julgamento vinculado à sua origem (se representante da Fazenda Nacional ou dos contribuintes), inexistindo vínculo de subordinação do Conselho à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

Não tem ele a função de adotar posição vinculada a sua origem, caso em que sequer haveria razão para realização de julgamento administrativo.

[...]

Ademais, caso o contribuinte não se conforme com a decisão prolatada na via administrativa pode sempre socorrer-se do Poder Judiciário, apontando as razões pelas quais entende pela ilegalidade da decisão, tendo em vista a inafastabilidade do controle jurisdicional (art. 5º, XXXV, CF). Destaco, por fim, que o art. 112 do CTN encerra regra de interpretação de leis que definem infrações ou cominam penalidades e não regra de julgamento; não podendo ser invocada para fundamentar desempate de decisão administrativa em favor do contribuinte.”

A par dessas decisões e das outras decisões judiciais aqui já tratadas, cuja abordagem se refere aos princípios da presunção de inocência, da legalidade e do devido processo legal e, também, ao vocábulo *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 (ADI) 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. A referida ação nº 5.731 ainda não teve nenhuma decisão de mérito e se encontra com o relator, o Ministro Gilmar Mendes do STF.

Em resumo, 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.

Tanto o Presidente do Senado Federal (informações) como a Advocacia Geral da União (AGU) se manifestaram pela improcedência da ação e, portanto, pela legalidade e constitucionalidade do voto de qualidade no processo administrativo fiscal, o que, no entanto, não desmerece a tese até aqui tratada.

A AGU defende que o critério fixado pelo legislador federal não viola os postulados da igualdade, da proporcionalidade e da razoabilidade. A esse respeito, a AGU destacou que os conselheiros fazendários, aos quais compete a 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.

Destacou-se ainda que, segundo dados do próprio CARF, constantes de seu relatório de atividades do período de janeiro a agosto de 2016, a maioria das decisões proferidas por aquele órgão foi favorável ao contribuinte (não se refere a julgamentos finalizados pelo voto de qualidade) e que grande parte delas por unanimidade.

“De acordo com o citado relatório, o voto de qualidade foi utilizado em apenas 417 dos 5.996 recursos apreciados no período, o que representa, tão somente, 7% dos julgamentos realizados pelo órgão. A grande maioria dos casos foi resolvida por unanimidade entre os conselheiros (4.027 recursos, 67.2% do total). Enquanto 26.1% das decisões foram proferidas por maioria de votos (1.564 recursos).”

A AGU argumenta ainda que para assegurar a isonomia e a imparcialidade aos julgamentos, o legislador federal conferiu ao CARF composição paritária. Ocorre que tal formação possibilita a ocorrência de casos de empate, os quais demandam, como dito, a eleição de algum critério razoável e adequado para solucionar a questão. O voto de qualidade atribuído aos presidentes dos órgãos fracionários do CARF corresponde, justamente, ao critério definido pelo legislador para viabilizar a conclusão dos julgamentos a cargo do conselho.

Contudo, como bem destacado na inicial da ADIn, a duplicidade do voto proferido pelo Conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar, de forma imparcial e justa, os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (dentre eles, os autos de infração, os processos de restituição e compensação, os recursos voluntários, de ofício e especiais).

E para justificar tal posição, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil busca posições de dois ex-Ministros do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, as quais aqui se reproduzem:

“... 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 nudular, 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)

“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 Célio Borja)¹¹⁷

Pois bem, diante do cenário que temos hoje no CARF e da recente e ainda escassa jurisprudência sobre o tema no âmbito do Poder Judiciário, temos que o avanço da discussão sobre o voto de qualidade ainda demanda muitos capítulos, especialmente nos Tribunais de 2ª Instância e nos Tribunais Superiores, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal.

Os Tribunais Superiores ainda sequer analisaram o tema sobre o viés da legalidade e dos demais princípios constitucionais, nem quanto à aplicação e à extensão da regra estabelecida no art. 112 do CTN. E os Tribunais Regionais Federais (2ª instância), como vimos, ainda não possuem uma jurisprudência firme.

¹¹⁷ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=653629601&prcID=5212726#>

Todavia, com o ajuizamento da ADIn nº 5.731 pelo Conselho Federal da OAB, toda essa discussão poderá ser abreviada pelo STF no caso do julgamento da referida ação em controle concentrado de constitucionalidade.

4. PROPOSTAS E ALTERNATIVAS AO VOTO DE QUALIDADE

Como se pode ver, as discussões sobre o voto de qualidade estão muito longe de acabar, para não dizer que estão apenas em fase embrionária, e o melhor é que há opiniões para todos os gostos, pela legalidade e pela constitucionalidade do instituto, pela inconstitucionalidade e ilegalidade, pela aplicação ao Direito Tributário, pela não aplicação.

Da mesma forma que, voltando-se para o Código Tributário Nacional, discute-se o real alcance do art. 112 do CTN, se restrito às penalidades ou se a interpretação da maneira mais favorável ao contribuinte deve alcançar também a obrigação principal, isto é, o tributo objeto do lançamento fiscal. Por isso, é que entendemos válida a sugestão de propostas e alternativas para o instituto do voto de qualidade.

4.1. PROPOSTAS JÁ DISCUTIDAS PELO PODER LEGISLATIVO

No intuito de resolver essa celeuma, o Poder Legislativo já tentou nos últimos anos, por algumas vezes, alterar a legislação, leia-se o Decreto nº 70.235/72. Dessas modificações, podemos destacar:

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

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. 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 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.

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, buscar-se-ia 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.

O projeto está parado na Câmara dos Deputados.

A segunda proposta que se pode destacar é o Projeto de Lei de Conversão nº 10/2017 proveniente da Medida Provisória (MP) nº 766/2017, no qual se pretendia incluir os parágrafos 9º-A e 9º-B no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 com as seguintes redações:

“Art. 19. O art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 9º-A e 9º-B:

“Art. 25

§ 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 extinguir 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.”

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, condicionava tal benesse ao pagamento ou ao parcelamento, pelo contribuinte, do crédito tributário objeto do processo administrativo fiscal.

A medida provisória não foi convertida em lei.

A terceira e última iniciativa que será aqui destacada, também colocada no texto do projeto de lei de conversão (PLV nº 23/2017) da MP nº 783/2017, propunha a inclusão de um parágrafo 9º-A no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 com a seguinte redação:

“Art. 15. O art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes modificações:

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 e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

§ 9º-A. No caso de empate será provido o recurso do contribuinte ou terá negado provimento o recurso da Fazenda Nacional, nos termos do art. 112, da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - CTN.”

Diferentemente da proposta colocada no projeto de lei de conversão da MP nº 766/2017, nessa proposta o Deputado Federal Beto Mansur apenas incluiu a regra de que, no caso de empate no julgamento, o recurso do contribuinte deveria ser provido e o recurso fazendário improvido, sem qualquer condicionante.

No entanto, a conversão em lei da referida medida provisória, o que se deu por meio da Lei nº 13.496/2017, não trouxe tal regra, o que deixa ainda em aberto a discussão sobre a validade dos resultados dos julgamentos definidos por meio do voto de qualidade no CARF e na Câmara Superior, bem como a possibilidade de novas propostas surgirem sobre o tema.

4.2. PROPOSTAS E ALTERNATIVAS VIÁVEIS AO VOTO DE QUALIDADE

Com base em todo o trabalho aqui desenvolvido, a primeira proposta ao voto de qualidade, indiscutivelmente, deve ser a sua extinção em respeito aos princípios constitucionais da presunção de inocência, da legalidade, do devido processo, da razoabilidade, bem como ao embasamento legal prescrito no art. 112 do CTN.

Pois, apesar de a norma jurídica ser o resultado da atividade da construção de sentidos por parte do operador do direito, sendo o texto (significante) composto por signos que servem de base para que o intérprete construa suas significações, é indiscutível que, cada vez mais, no CARF e na Câmara Superior, os julgadores, no exercício de suas funções, vêm defendendo interpretações apriorísticas favoráveis às suas representações, seja do lado do Fisco, quando conselheiros representantes da Fazenda, sejam dos contribuintes, quando representantes destes.

Fato este que, no caso da aplicação do voto de qualidade, tem definido quase que sempre as votações da Câmara Superior a favor do Fisco.

Afinal, como destacado por Marcos de Aguiar Villas-Bôas, o ser humano, como sujeito interessado, que traz consigo uma pré-compreensão formada durante toda a sua vida, é inevitavelmente influenciado por ambos, interesse e bagagem.¹¹⁸

Para a extinção do voto de qualidade, portanto, bastaria que se revogasse a previsão do voto de qualidade do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, permitindo-se, assim, a aplicação da regra contida no art. 112 do CTN, ou seja, no caso de dúvida, a decretação do resultado a favor do contribuinte.

“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.”

Tal entendimento encontra eco na doutrina, com a inspiração no mencionado artigo do Código Tributário Nacional, isto é, a partir da regra categórica de solução das situações duvidosas em favor dos contribuintes, permitindo-se sob tal influxo constatar que, em qualquer situação de dúvida, cabe anular o próprio lançamento e dar ganho de causa ao contribuinte¹¹⁹.

Nesse mesmo sentido, Roque Duque Estrada defende que: “se houver empate, a solução - no âmbito tributário - está dada pelo CTN, com estrutura de lei complementar: o lançamento deve ser anulado, pois há de prevalecer a interpretação favorável ao acusado, e não àquela favorável ao Fisco.”¹²⁰

Como variável a essa primeira proposta, no entanto, de forma mais restritiva, tem-se a extinção do voto de qualidade da metodologia de julgamento do CARF e da Câmara Superior, ao menos, para as penalidades (multas) impostas aos contribuintes no lançamento fiscal.

A consulta 74, formulada pelo advogado Vinícius Branco, na Comissão encarregada de realizar a reformulação do CARF, foi exatamente nesse sentido: “As deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade, exceto em relação à matéria relacionada à aplicação de multas de ofício ou isoladas, que no caso de empate, ficarão automaticamente canceladas”¹²¹.

¹¹⁸ VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012. p. 110.

¹¹⁹ DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 280.

¹²⁰ ESTRADA, Roberto Duque, *Voto de qualidade não é duplo voto do presidente das Turmas do Carf e da CSRF*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-12/consultor-tributario-voto-qualidade-nao-duplo-voto-presidente-turmas-carf>> Acesso em: 10.nov. 2018.

¹²¹ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/avisos-e-comunicados/2015/analise-de-sugestoes-ricarf/analise-de-sugestoes-ricarf-2015.pdf>

Portanto, essa proposta decorre da mera aplicação do art. 112 do CTN às hipóteses de dúvida nos casos de penalidades, sendo uma alternativa de aplicação da lei, tal como posta no ordenamento jurídico, mas de forma mais restritiva àquela primeira que decretaria o cancelamento como um todo da autuação.

A terceira proposta é a adequação de uma regra já prevista no regimento interno do CARF, mais especificamente nos artigos 76 e 60, que tratam das resoluções do Pleno da Câmara Superior e do expediente das votações sucessivas.

Com efeito, as resoluções do Pleno têm por intuito a uniformização de decisões divergentes das turmas da CSRF. O § 2º do art. 76¹²² estabelece que as resoluções serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros, o que significa dizer que, para essas situações, o voto de qualidade está descartado e, mais, a impossibilidade da formação da maioria deverá ser resolvida mediante votações sucessivas, conforme disposto no *caput* e no parágrafo único do art. 60¹²³.

Assim, o presidente da Turma, ao invés de se utilizar o voto de qualidade para resolver o julgamento, ficaria responsável apenas por identificar as soluções propostas e por organizar o julgamento mediante votações sucessivas até que se chegasse a uma maioria, isto é, a uma decisão mais votada pela turma.

A quarta proposta, defendida pelo autor Fábio Martins de Andrade, é o deslocamento da competência do voto de qualidade do presidente para o relator do processo administrativo em análise.

A lógica subjacente a tal mudança é evidente. Ninguém melhor do que o relator do caso, que foi quem mais o analisou e o estudou para prolatar o voto de qualidade, seja ele representante da Fazenda Nacional ou dos contribuintes¹²⁴.

¹²² Art. 76. As resoluções do Pleno, previstas no art. 10, com vista à uniformização de decisões divergentes das turmas da CSRF poderão ser provocadas pelo:
I - Presidente e pelo Vice-Presidente do CARF;
II - Procurador-Geral da Fazenda Nacional;
III - Secretário da Receita Federal do Brasil; e
IV - Presidente de confederação representativa de categorias econômicas ou profissional, habilitadas à indicação de conselheiros na forma prevista no art. 28.

...

§ 2º As resoluções serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros.

¹²³ Art. 60. Quando mais de 2 (duas) soluções distintas para o litígio, que impeçam a formação de maioria, forem propostas ao plenário pelos conselheiros, a decisão será adotada mediante votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os conselheiros presentes.
Parágrafo único. O presidente da Turma relacionará todas as soluções propostas em 1ª (primeira) votação, e dessas identificará 2 (duas) das menos votadas para a escolha de 1 (uma) delas, e assim, sucessivamente, até a mais votada.

¹²⁴ DE ANDRADE, Fábio Martins. Op. cit., p. 276.

A adoção do voto de qualidade pelo relator do processo apresenta vantagens sob quatro aspectos diferentes.

O primeiro, é que o relator é o julgador que mais contato teve com o processo, com seus documentos e com as alegações das partes.

O segundo, é que o seu relatório servirá de condução aos demais julgadores do colegiado.

O terceiro aspecto é que a relatoria é distribuída por meio de sorteio eletrônico entre os membros do colegiado do julgamento.

O quarto e último aspecto é que essa modificação poderia ser efetuada, alterando-se poucos dispositivos do regimento interno, sem modificações profundas na sua organização atual¹²⁵.

Apesar de não encampada neste trabalho, essa sugestão de deslocamento da competência do presidente para o relator, a nosso ver, ainda assim esbarraria nas regras constitucionais que regem o processo administrativo fiscal, pois se manteria um formato de julgamento colegiado com um julgador, no caso o relator do processo, com dois votos (voto duplo).

Uma outra opção, como já adotada por outros tribunais administrativos, como o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), é a utilização de julgadores concursados.

O mencionado tribunal administrativo, por exemplo, é composto por 15 (quinze) Julgadores Tributários do Tesouro Estadual (JATTE), bacharéis em direito concursados, sendo que as turmas julgadoras são formadas por 5 (cinco) julgadores, ou seja, por um número ímpar de julgadores, exatamente para evitar a ocorrência de empates no julgamento e, novamente, o impasse do voto de qualidade.

A composição das turmas julgadoras em número ímpar de julgadores, no caso do CARF, um órgão paritário cuja composição é dividida igualmente entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, no entanto, poderia ser questionada, exatamente, pela violação ao critério da paridade.

¹²⁵ ADAMY, Pedro; *Voto de Qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo. IBDT, 2017. P. 376.

Não obstante, uma boa saída para essa proposta poderia ser a colocação de um julgador togado (concurado) no cargo de presidente das turmas julgadoras, o qual apenas participaria do julgamento no caso de empate no cômputo regular dos votos dos julgadores representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. Essa solução resolveria a discussão da inconstitucionalidade e da ilegalidade do voto de qualidade.

Nessa linha de pensamento, no Seminário de Arbitragem Tributária promovido pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) em 25 de setembro de 2018, o Prof. Marco Aurélio Greco ao expor durante um dos painéis do programa levantou a possibilidade de se utilizar da arbitragem no Direito Tributário, exatamente, em situações de empates no julgamento de processos administrativos fiscais no CARF.

Essa solução satisfaria duas questões de suma importância e bastante atuais para o Direito Tributário, uma, a instituição da arbitragem como forma de resolução de conflitos tributários, o que vem sendo discutido no país nos últimos anos, após a bem-sucedida experiência portuguesa no assunto e, duas, a extinção do voto de qualidade que seria substituído por um árbitro ou por uma câmara arbitral, sendo este ou esta - a depender da opção - apenas acionada para analisar o caso e desempatar o julgamento no caso de empate no cômputo regular dos votos dos conselheiros do respectivo órgão julgador, seja ele uma câmara baixa do CARF, seja da Câmara Superior.

Dessa forma, tomando-se por base o Regime Jurídico Português da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, a arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial, que pode ser um árbitro, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, ou um tribunal arbitral, escolhido a partir da lista dos árbitros que compõem o referido Centro de Arbitragem, e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais.

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visou três objetivos principais: (i) reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, (ii) imprimir maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo, e (iii) finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

O uso dessa experiência no nosso sistema tributário, como sugerido pelo Prof. Marco Aurélio Greco, parece-nos razoável, por óbvio, após a realização de todas as adequações que serão necessárias no ordenamento jurídico-tributário, as quais poderiam ser objeto de um trabalho específico pela complexidade e pela pujança.

De todo modo, pela ideia trazida pelo Prof. Marco Aurélio Greco, achamos conveniente cita-la com uma das propostas a serem analisadas para a substituição do voto de qualidade, apesar de não nos aprofundar nas problemáticas da arbitragem tributária e de sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro.

5. CONCLUSÃO

Apesar de um trabalho focado no Direito Tributário, em razão da matéria aqui tratada, não se pode deixar de mencionar que o Direito Penal, reclama, em qualquer sede, respeito ao princípio da não culpabilidade, princípio este insculpido no art. 5º, inc. LVII, da Constituição Federal, o que promove suporte jurídico-constitucional à regra decisória do processo penal.

Nesse sentido, nas situações em que não haja uma exegese singular ou que se chegue a duas interpretações divergentes, por exemplo, a obrigação é de se escolher, sempre, a interpretação mais favorável ao réu. Em outras palavras, a dúvida sempre deve beneficiar o acusado.

Essa essência foi sintetizada, com maestria, pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho do STJ, ainda que com enfoque penal, no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 24.559, nos seguintes termos: *"... nos casos em que não seja possível uma hermenêutica unívoca, mas se conclua pela possibilidade de duas interpretações divergentes de uma norma legal, a obrigação é de se escolher a mais favorável ao réu. Em outras palavras, a dúvida sempre deve beneficiar o acusado."*

No Direito Tributário, por sua vez, a aplicação do *in dubio pro reo* tem, como vimos, suporte não só no Direito Penal, mas em todo o arcabouço jurídico, notadamente na Constituição Federal promulgada em 1988, que estabeleceu diversos princípios imutáveis dentre os direitos e as garantias fundamentais (art. 5º).

Em consonância com essa mentalidade e com a obrigação de preservação dos direitos, liberdades e garantias individuais, que são, em última análise, as características e os fundamentos de validade de um Estado Democrático, não restam dúvidas que o princípio do *in dubio pro reo*, originariamente compreendido no Direito Penal, é inteiramente aplicável ao Direito Tributário, porém, não de forma mecânica ou automática, mas com adaptações as respectivas peculiaridades.

Assim, a aplicação do *in dubio pro reo* no Direito Tributário deve ser vista com cautela, em relação à sua abrangência no Direito Penal. Tanto que o próprio art. 112 do CTN deixa claro que suas disposições devem ser interpretadas com certa literalidade pelos operadores do direito e julgadores, o que, no entanto, não significa dizer que a dúvida não deve ser interpretada em benefício do acusado, no caso, o contribuinte.

Exatamente, por isso, que há posicionamentos bastante abrangentes que entendem como possível a aplicação do *in dubio pro reo* e, por conseguinte, do art. 112 a quaisquer tipos de obrigações tributárias, não se restringindo apenas às penalidades e muito menos às penalidades agravadas, como defendido por alguns doutrinadores.

Nesse ponto, é importante repetir aqui que o referido dispositivo legal abarca duas hipóteses em que deve haver o julgamento favorável ao contribuinte no caso de dúvida: (i) quando a lei definir infrações, ou (ii) ela cominar penalidades.

A conjunção “ou” significa alternativa, portanto, expressa duas situações distintas passíveis de ocorrência, o que significa dizer que as infrações devem ser entendidas como quaisquer casos de imputação de ilícito tributário ao contribuinte, ou seja, qualquer tentativa de imputação ao contribuinte de descumprimento da lei tributária.

Essa leitura do art. 112 do CTN, inclusive, permite-nos uma outra possibilidade de atração da interpretação mais favorável ao contribuinte e, por consequência, do princípio do *in dubio pro reo*, qual seja, a ocorrência de empate de votos em um dado julgamento. Tese essa que voltou a ser explorada com maior anseio pelos tributaristas após o julgamento da Ação Penal nº 470, o julgamento do "Mensalão", pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, em face dos princípios constitucionais tratados ao longo do presente trabalho, como o da presunção de inocência - derivado do princípio do *in dubio pro reo* -, o do devido processo legal, o da legalidade, o da razoabilidade, entre outros, não restam dúvidas de que o empate na votação não autoriza o chamado voto de qualidade ("voto duplo" ou "voto qualificado") nos procedimentos que tutelam o poder punitivo do Estado.

Isso porque, admitir a validade de dois votos proferidos por uma mesma pessoa em um mesmo julgamento, ainda que no exercício de funções diferentes, ofende o bom senso e a lógica jurídica do julgamento colegiado, sem se falar nos citados princípios constitucionais.

No entanto, não podemos nos esquecer que há doutrinadores que defendem, com fundamentos bastante válidos, o voto de qualidade, como previsto hoje no Decreto nº 70.235/72 e no Regimento Interno do CARF. Esses fundamentos passam, originalmente, pelo princípio da legalidade, eis que o voto de qualidade, como colocado, está desde 2009 previsto no citado Decreto. Outros fundamentos são a inexistência de vinculação dos conselheiros com os órgãos que os indicaram, de onde se denota que os votos são todos imparciais e desvinculados, como, inclusive, previsto e exigido pelo próprio Regimento Interno, e a impossibilidade de a Fazenda recorrer ao Poder Judiciário contra as decisões irreformáveis que lhes forem desfavoráveis, exceto em situações excepcionalíssimas como definido pelo STF no julgamento do MS 8.810 e pela própria PGFN no Parecer PGFN/CRJ nº 2044/13.

Entretanto, a despeito desses fundamentos favoráveis à legalidade e à validade do voto de qualidade, os quais não podem ser descartados em uma discussão hermenêutica, temos que em se verificando empate no julgamento (votos regulares) de recurso interposto pelo contribuinte ou de recurso de ofício (ou especial) da Fazenda Nacional, deve-se proclamar como resultado final do julgamento a decisão mais favorável ao contribuinte, em homenagem aos postulados constitucionais, comentados ao longo do trabalho, e à regra prevista no Código Tributário Nacional (art. 112).

Ainda mais em se falando de um órgão colegiado e paritário como o CARF (e a Câmara Superior), criado para o julgamento de processos administrativos fiscais, cujo regimento interno prevê o instituto do voto de qualidade restrito aos presidentes das turmas de julgamento, sempre representantes da Fazenda Nacional, que, infelizmente, estão sujeitos a interferências e pressões institucionais (fatores externos).

Esses fatores externos, como a operação Zelotes, inegavelmente determinaram nos últimos anos uma mudança de postura dos julgadores (conselheiros) do CARF no mínimo criticável, o que pode ser aqui evidenciado em números absolutos no segundo capítulo deste trabalho.

Como se pode verificar, os percentuais chegam: (i) a 25,61% (vinte e cinco virgula sessenta e um por cento) de julgamentos finalizados pela Câmara Superior com auxílio do voto de qualidade, ou seja, 1 (um) a cada 4 (cinco) julgamentos são encerrados pelo voto duplicado do presidente da turma (representante fazendário), (ii) a um aumento de mais de 889% (oitocentos e oitenta e nove por cento) de julgamentos finalizados pelo voto de qualidade após a operação Zelotes (após 1º de janeiro de 2016), que causou, inclusive, uma paralisação nas sessões de julgamento do tribunal por mais de 8 (oito) meses, e (iii) a 99,89% (noventa e nove vírgula oitenta e nove por cento) de decisões encerradas pelo voto de qualidade a favor do Fisco.

Pois bem, esses números confirmaram o que já se imaginava e o que se constata no cotidiano das sessões de julgamento do CARF, especialmente das turmas da Câmara Superior, isto é, que o instituto do voto de qualidade vem sendo utilizado nos últimos anos de forma inapropriada e indevida pelos presidentes dos órgãos de julgamento, repita-se aqui, todos representantes do Fisco, o que não se pode admitir em respeito aos princípios constitucionais e ao disposto do Código Tributário Nacional (art. 112).

Por isso, além de questionável o instituto (voto de qualidade), como se pode extrair dos fundamentos explorados ao longo do presente trabalho, os quais se verificam também da ação direta de inconstitucionalidade (ADIn nº 5.731) ajuizada pelo Conselho Federal da OAB e das diversas decisões extraídas dos tribunais superiores e dos tribunais regionais federais sobre o

tema, a sua aplicação - como se tem visto no CARF e na CSRF - evidencia as suas incertezas e a sua falta de validade (ilegalidades e inconstitucionalidades).

O que significa dizer que, sim, a aplicação do voto de qualidade deve ser revista com brevidade pelo legislador ordinário (Decreto nº 70.235/72) ou pelo Ministério da Economia (regimento interno), sob pena de levar o CARF, um tribunal tão qualificado e necessário para a comunidade tributária, ao insucesso e à total falta de credibilidade.

Pois, o que se tem visto, principalmente, com algumas das teses tributárias mais importantes - amortização do ágio e a trava do prejuízo fiscal no caso de extinção da pessoa jurídica, por exemplo -, é que o voto de qualidade tem sido determinante para definir o resultado dos julgamentos.

E é exatamente isso que não se pode admitir: julgamentos de matérias tão relevantes não devem ser decididos, unicamente, em razão do voto de qualidade, ainda mais da forma como o instituto vem sendo utilizado no CARF (e na CSRF), após a operação Zelotes e em virtude de outros fatores externos, que, inegavelmente, têm influenciado a atuação dos julgadores (conselheiros) e os julgamentos a favor da Fazenda.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro; **Voto de Qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda.** Revista Direito Tributário Atual, São Paulo. IBDT, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro - 12ª edição.** São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de norma de Direito Tributário.** São Paulo: Cd Editora, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.
- BADARÓ, Gustavo; **O Álibi do Acusado e o in dúbio pro reo no Acórdão da APN 470/MG.** Revista dos Tribunais, vol. 933, p. 251-254, 2013.
- BARROS, José Eduardo Monteiro de. **Interpretação econômica em direito tributário.** In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coords.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário.** São Paulo: MP Editora, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário. 4ª. ed.** São Paulo: Noeses, 2007.
- BEDÊ JR., Américo Freire; e SENNA, Gustavo. **Princípios do Processo Penal - Entre o Garantismo e a Efetividade da Sanção.** 1ª edição. São Paulo: RT, 2009.
- BEDÊ JR., Américo Freire. **Breves Comentários sobre Alguns Princípios Estruturantes do Processo Penal** – Revista Dialética de Direito Processual nº 25.
- BRANCO, Vinícius. Reflexos do Mensalão – **Empate em Processo Administrativo afasta Punição.** **Revista do Consultor Jurídico**, 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 18 nov. 2018.
- BONCHRISTIANO, Carlos Augusto; **A Aplicação do Princípio do in dúbio pro reo nos Tribunais.** Revista dos Tribunais, vol. 724, p. 483-494, 1996.
- DE ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em Torno do Voto Duplo.** Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017.
- CANOTILHO. J. J. Gomes. **Direito Constitucional.** 4ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 1986.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário** 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário - 24ª ed.** São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração tributária e sanção. In: Machado, Hugo de Brito, Sanções administrativas tributárias.* São Paulo. Dialética, 2004.p. 424)

COVIELLO FILHO, Paulo. **A impossibilidade da Manutenção da Multa Qualificada do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, por Julgamento Decidido por Voto de Qualidade, no Âmbito do CARF.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética nº 225, jun. 2014.

DAMÁSIO E. de Jesus, **Direito penal.** 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DE ANDRADE, Fábio Martins. **Dúvida, Empate no Julgamento e Interpretação mais Favorável ao Contribuinte.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 74.

DE FREITAS, Vladimir Passos; **Código Tributário Nacional Comentado**, 5ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

DE SOUZA, Igor N., WATANABE, Rafael F. **Mensalão e Julgamentos Administrativos.** Valor Econômico, 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3027534/mensalao-e-julgamentos-administrativos#ixzz2MK2pZQrK>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

DINAMARCO. Candido Rangel. **Institutos de Direito Processual Civil.** Vol. I, São Paulo: Malheiros, 2001.

ESTRADA, Roberto Duque, **Voto de qualidade não é duplo voto do presidente das Turmas do Carf e da CSRF.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-12/consultor-tributario-voto-qualidade-nao-duplo-voto-presidente-turmas-carf>> Acesso em: 10.nov. 2018.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Interpretação literal das isenções tributárias em proposições tributárias.** São Paulo: Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão - Teoria do Garantismo Penal.** 3ª edição. São Paulo: RT, 2010.

FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê; **Breves comentários sobre alguns princípios estruturantes do processo penal.** Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, nº 25, p. 9-14, 2005.

GOMES, Luiz Flávio. **Direito de apelar em liberdade.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

GOMES, Luiz Flavio. **Estudos de Direito Penal e Processual Penal.** São Paulo: RT, 1998.

GOMES FILHO, Antônio Magalhães. **Presunção de inocência e prisão cautelar,** São Paulo, Saraiva, 1991.

HARET, Florence; **Direito consuetudinário tributário ou o costume no Direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções hominis no Direito Tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 184, p. 19-27, 2011.

KNIJNIK, Danilo. **A Prova nos Juízos Cível, Penal e Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

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/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>.

LIMA, Rogério; **O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 74, p. 111-118, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito; **A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a Lei nº 12.382/2011.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 202, p. 67-72, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **A interpretação e o direito tributário brasileiro.** In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Interpretação no direito tributário.** São Paulo: Ed. RT, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito; **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Vol. 2. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário - 27ª ed.** São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito; **Curso de Direito Tributário - 34ª ed.** São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito; **Início do prazo de prescrição no crime de supressão ou redução de tributo.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 211, p. 80-87, 2013.

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

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=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/reflexoes-sobre-o-voto-de-qualidade-no-carf-09012017 Acesso em: 31 jan. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Vol. 2. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1986.

MIRZA, Flávio; **O ônus da prova no Direito Processual Penal, à luz dos princípios da presunção de inocência e do in dubio pro reo**. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, nº 4, p. 42-54, 2006.

MORAES, Maurício Zanoide de. **Presunção de inocência no processo penal brasileiro**, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2010.

NERY JR., Nelson. **Princípios do Processo na Constituição Federal**. 9ª edição. São Paulo: RT, 2009.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Interpretação e integração da legislação tributária**. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Ed. RT, 1989.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Processo Penal e de Execução Penal**. 4ª edição. São Paulo: RT, 2008.

NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; **Manual de Direitos Difusos**. São Paulo: Editora Verbatim, 2009.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PITTONDO, Maysa de Sá. **A interpretação da legislação tributária em interesse do contribuinte. Uma releitura do critério de interpretação *in dubio contra fiscum*** - Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 109, Março/2013.

RUBIN, Fernando, CONTI, Paulo Henrique Burg; **Aspectos da verdade, verossimilhança e dúvida no processo penal e no processo civil**. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, nº 100, p. 40-50, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. **In Dubio pro Contribuinte e o Voto de Qualidade nos Julgamentos Administrativos-tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética nº 220, jan. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa; **Processo Penal**. Vol. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

TORON, Alberto Zacharias; **O Princípio do in dubio pro reo nos Recursos Especial e Extraordinário**. Revista dos Tribunais, vol. 780, p. 501-509, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação no direito tributário**. São Paulo: Editora Forense, 1994.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar., **In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>> Acesso em: 18 nov. 2018.

VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: MP editora, 2012.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

VISHINSKI, Andrei. **A Prova judicial no Direito Soviético**. Tradução de Roberto Pereira de Vasconcelos. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1957.

XAVIER, Bianca Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Disponível: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>> Acesso em: 31 jan. 2019.