

ESCOLA DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

VALENTINA SCHERER BLASS
**A RETOMADA DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO
DE RECURSOS FISCAIS (CARF)**

Porto Alegre
2023

GRADUAÇÃO



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

VALENTINA SCHERER BLASS

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

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para a obtenção do grau de Bacharel
em Direito pela Escola de Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Orientadora: Profa. Magda Azario Kanaan Polanczyk

Porto Alegre
2023

A RETOMADA DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Valentina Scherer Blass¹

Magda Azario Kanaan Polanczyk²

RESUMO

O voto de qualidade no contexto brasileiro atual trata-se de um tema controverso. Enquanto é compreendido como uma ferramenta de desempate por alguns juristas, por outros é percebido como um mecanismo que concede poder excessivo àquele que o detém. Além da altercação acerca da suposta desigualdade de poderes que o voto concede, entra no debate a incidência do artigo 112 do Código Tributário Nacional³, bem como o princípio do *in dubio pro contribuinte*, questionando a legalidade do voto e a incidência destes até mesmo na jurisprudência controversa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Palavras-chave: voto de qualidade; voto de minerva; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; *in dubio pro contribuinte*.

ABSTRACT

The casting vote in the current Brazilian context is a controversial topic. While understood by some jurists as a tool to solve situations where votes are tied, others perceive this mechanism as something that grants too much power to the one who

¹ Graduanda em Direito pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). E-mail: valentina.scherer@edu.pucrs.br.

² Orientadora do artigo: Advogada. Professora de Direito Tributário e Direito Administrativo na Graduação da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito do Estado pela PUCRS. Especialista em Metodologia do Ensino Superior pela PUCRS. E-mail: magda.polanczyk@pucrs.br.

³ 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.

possesses it. Furthermore, the appliance of the article n° 112 of the Brazilian Tax Code and the principle of “in dubio pro taxpayer” also join the debate, questioning the legitimacy of the vote and the appliance of those, even on the controversial jurisprudence of the Brazilian “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”.

KEYWORDS: casting vote; in dubio pro taxpayer;

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
2	O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....	7
3	VOTO DE QUALIDADE: O QUE É?.....	8
4	O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....	9
5	A RETOMADA DO VOTO E SEUS IMPACTOS.....	11
6	O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O <i>IN DUBIO PRO</i> CONTRIBUINTE.....	13
7	COMPARAÇÃO JURISPRUDENCIAL.....	17
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	18
9	REFERÊNCIAS.....	20

1 INTRODUÇÃO

O voto de qualidade (também chamado de “voto de minerva”⁴) no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) determina que os conselheiros representantes da Fazenda Nacional poderão desempatar as votações a favor da União. Dessa forma, o voto possui poder que se sobrepõe aos outros, tendo função que objetiva o desempate.

Ele havia sido extinto com a publicação da Lei 13.988/20, que estabeleceu que os empates seriam decididos a favor do contribuinte. No entanto, o voto entrou em pauta novamente a partir da Medida Provisória estabelecida em janeiro de 2023, trazendo de volta a prevalência do voto dos presidentes das câmaras ou das turmas do administrativo julgador no caso de empate, tendo sido restabelecido definitivamente com a promulgação da Lei 14.689/2023.

Na esfera do CARF, as turmas de julgamento são compostas pelo mesmo número de conselheiros representantes dos contribuintes e representantes da Fazenda Nacional, de modo a assegurar igualdade nas decisões. Mas como é possível que um órgão que possui uma composição definida especialmente para garantia do equilíbrio entre contribuintes e União, pode permitir que um dos componentes tenha poder de voto que se sobreponha a outros? Este é um dos pontos que entram no debate acerca da legalidade do voto.

Ainda, ao discutir seu cabimento, vem à tona a incidência do art. 112 do Código Tributário Nacional, e o princípio em que nele encontra-se materializado, do *in dubio pro* contribuinte, derivado do Direito Penal (*in dubio pro reo*), como será debatido adiante. O referido artigo estabelece, em suma, que a lei tributária que define infrações 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; ou iv) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sendo assim, a partir da interpretação da lei e da aplicação do referido artigo, não constituiria caso de dúvida o empate entre julgadores do CARF? Ao haver empate na decisão quanto à desconstituição de crédito tributário devido pelo contribuinte, não estaria caracterizada uma situação de dúvida quanto à efetiva constituição da dívida?

⁴ O ‘voto de minerva’ é uma expressão que tem origem na mitologia grega.

O voto de qualidade, por ir contra o mais favorável ao acusado, não seria contrário ao princípio que se materializa no artigo referido?

Estas são dúvidas que norteiam o presente trabalho, constituindo os principais pontos da discussão fomentada mesmo antes do restabelecimento definitivo do voto de qualidade, abrindo espaço para diversas interpretações distintas.

2 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi criado com a edição da Medida Provisória n. 449/2008 (convertida na Lei n. 11.941/2009) e foi resultado da unificação dos antigos Conselhos de Contribuintes em um órgão colegiado único. O art. 25 da referida Medida Provisória alterou o art. 25 do Decreto n. 70.235/1972, responsável pela disciplina do processo administrativo fiscal em âmbito federal, fazendo com que este passasse a prever, em seu inciso II, a competência do CARF para o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como de recursos especiais.

O referido conselho foi instituído como órgão paritário, um organismo em que duas partes (em presença) são representadas em igualdade, de forma que as turmas de julgamento que o compõem são compostas pelo mesmo número de conselheiros representantes dos contribuintes e representantes da Fazenda Nacional. O CARF é órgão colegiado do Ministério da Economia, que julga os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, assim como os recursos de natureza especial, que tenham por objeto a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Em seu site oficial⁵, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais estabelece três pontos que definem sua atuação: sua missão, de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários; sua visão, de ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários; e seus valores: ética, transparência, prudência, impessoalidade e cortesia.

Ademais, o CARF possui autonomia em face dos órgãos de fiscalização tributária. Além de sua composição paritária, destaca-se que, conforme o Parecer

⁵ GOVERNO FEDERAL, Brasília. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 2023. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em: 08 nov. 2023.

PGFN/CJU/COJPN 787/2014, os representantes da Fazenda no CARF não estão submetidos às diretrizes da Receita Federal Brasileira, e sim à legalidade, de forma que atuam com independência técnica.

Como se trata de um órgão colegiado, o CARF é formado por representantes da Fazenda e dos contribuintes. Os conselheiros são indicados por meio de uma lista com três componentes, e seus nomes passam por um comitê de seleção, que averigua seus conhecimentos e experiência em direito tributário e tributos federais e aduaneiros. Depois dessa seleção, a indicação tem de ser ratificada pelo Ministro da Fazenda, e só então o conselheiro poderá assumir seu mandato. Contando titulares e suplentes, o CARF possui 90 conselheiros, divididos em três seções.

3 VOTO DE QUALIDADE: O QUE É?

O voto de qualidade é um conceito jurídico que se refere a um voto decisivo exercido geralmente por uma pessoa que ocupa um cargo de liderança ou de presidência em um órgão colegiado. Esse voto é exercido em situações em que há um empate na contagem dos votos, cabendo a essa pessoa o poder de decidir a questão.

Este mecanismo de desempate é comum em diversas estruturas que são responsáveis pela tomada de decisões, incluindo conselhos de administração de empresas, tribunais, comitês, conselhos fiscais, dentre outros. Ele tem como objetivo a garantia de uma decisão, mesmo que não haja consenso entre os membros do órgão.

No entanto, seu uso é controverso e tem sido objeto de debate, visto que foi discutido amplamente ao longo dos últimos anos, sendo restabelecido e extinto por diversas vezes. Alguns críticos possuem o entendimento de que ele pode conferir poder em excesso à pessoa que o detém, enquanto defensores argumentam que ele é uma ferramenta intrínseca de garantia da eficácia das decisões do órgão em que está inserido.

Além do voto de qualidade ser adotado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, análise do presente trabalho, ele também é utilizado pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT). O órgão tem 87 anos e faz uso do voto desde sua criação, utilizando o voto do presidente da câmara em caso de empate nos

juízos de recursos de contribuintes contra autuações por dívidas de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Ademais, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) do Rio Grande do Sul, que possui competência para o julgamento dos litígios suscitados entre a Fazenda Pública Estadual e os contribuintes, decorrentes da aplicação da legislação tributária estadual (ICMS, IPVA, ITCD e Taxas), estabelece em seu Regimento Interno, em seu art. 6º, inciso II, que incumbe ao Presidente do Pleno e das Câmaras proferir voto de desempate (RIO GRANDE DO SUL, 2016).

4 O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Para melhor compreender o impacto do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é necessário, em primeiro plano, entender o que o recurso a esse órgão visa desconstituir.

Conforme destacado pelo desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte, Leandro Paulsen, “O recurso ao CARF visa a desconstituir lançamento efetuado por auditor fiscal da Receita Federal do Brasil e já mantido por Delegacia da Receita Federal de Julgamentos (DRJ). O empate no CARF implica ausência de votos suficientes para a sua anulação administrativa. Em suma, quando há empate, tem-se situação em que o contribuinte não logrou obter maioria suficiente para a desconstituição do lançamento contra ele realizado.”⁶

O referido lançamento está previsto no artigo 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁶ PAULSEN, Leandro. **O CARF, o voto de qualidade e o in dubio pro reo**. Direito Hoje. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=pagina_visualizar&id_pagina=4470. Acesso em: 10 out. 2023.

Os lançamentos tributários desempenham um papel central no universo fiscal, representando o ato administrativo por meio do qual a autoridade fiscal formaliza a constituição do crédito tributário. Esse processo consiste na verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e a quantificação do montante devido. Os lançamentos podem ser de ofício, quando realizados pela administração tributária, ou por homologação, quando dependem da ação do contribuinte. Essa dinâmica reflete a complexidade do sistema tributário, exigindo precisão na aplicação das normas legais e na interpretação dos fatos relevantes. A correta realização dos lançamentos é essencial para a arrecadação eficiente e justa dos tributos, garantindo a observância dos princípios constitucionais e legais que regem o direito tributário.

O lançamento de ofício possui caráter supletivo em relação à previsão em lei que determina que o contribuinte possui a obrigação de realizar a apuração e o pagamento de certos tributos. O Fisco só age quando o contribuinte não realiza o referido pagamento, ou não o realiza em sua totalidade, deixando não apenas de o efetuar, mas também de depositá-lo ou o declarar. Dessa forma, embora o Código Tributário Nacional determine a constituição do crédito tributário pelo lançamento realizado de ofício pela autoridade, há situações em que ele não se faz necessário, porque já foi determinada a certeza e a liquidez do crédito tributário em documento que tenha sido produzido pelo próprio contribuinte.

Tais lançamentos buscam garantir a equidade social prevista em lei em relação ao pagamento de tributos, visto que “a evasão significa uma distribuição desigual (assimétrica) do dever de contribuir com tributos em uma sociedade democrática. A evasão implica ofensa à moralidade tributária; ao princípio da livre concorrência e ao princípio da igualdade na aplicação da norma tributária.”⁷

Ainda, conforme destacado por Paulsen, “Através do lançamento, a autoridade (Auditor--Fiscal ou equivalente) formaliza a existência e a liquidez do crédito tributário, notificando o contribuinte para pagá-lo ou impugná-lo.”⁸

Nesse sentido, Paulsen (2023) ainda afirma em sua mais recente obra:

⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 08 nov. 2023.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624801/>. Acesso em: 13 out. 2023.

“No contencioso tributário, cabia ao contribuinte obter maioria para rever o lançamento que constituíra o crédito tributário, dotado de presunção de validade. Não obtendo maioria, mantinha-se o lançamento que, como se sabe, não é um ato precário, mas, sim, um ato praticado em caráter definitivo, ainda que sujeito à revisão no âmbito do processo administrativo fiscal.”⁹

Dessa forma, por meio da impugnação ao lançamento ao CARF, o contribuinte busca desconstituir o referido crédito que está sendo cobrado.

Portanto, o restabelecimento do voto de qualidade no CARF implica uma situação em que o desempate ocorrerá em favor da União, e não do contribuinte, sendo mantido o lançamento administrativo contra ele realizado.

No início de 2023, o voto de qualidade foi reintroduzido ao CARF por Medida Provisória, que perdeu a vigência em 15 de junho de 2023; em 5 de maio de 2023, foi apresentado em regime de urgência o Projeto de Lei nº 2.384, que propôs o restabelecimento do voto de qualidade e tratou também de outras matérias. O PL foi aprovado, mas foi objeto de vetos presidenciais; então, em 20 de setembro de 2023 entrou por fim em vigência a Lei nº 14.689, que retomou o voto definitivamente.

A Lei 14.689/2023 disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), além de dispor sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública. Também alterou o Decreto nº 70.235, e a Lei de Execução Fiscal, dentre outras mudanças.

É importante destacar que a nova Lei não engloba apenas o voto de qualidade em si, objeto do presente trabalho, mas traz também a derrubada de multas e juros cobrados do contribuinte no caso da aplicação da metodologia de desempate, além do cancelamento de eventuais representações fiscais para fins penais, desde que haja o pagamento do débito em até 90 dias.

5 A RETOMADA DO VOTO E SEUS IMPACTOS

De acordo com o governo federal, na exposição de motivos da Medida Provisória que restabeleceu o voto no ano de 2023, um montante de R\$ 59 bilhões ao

⁹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624801/>. Acesso em: 13 out. 2023

ano teria deixado de ser exigido dos contribuintes em função do desempate pró-contribuinte.¹⁰

Para Susy Gomes Hoffmann, coordenadora regional do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e que integrou o CARF por quase dez anos, o problema maior da medida é a criação de “um clima de insegurança jurídica, porque por parte do contribuinte não há nada que possa ser feito para mitigar a regra a não ser contestá-la judicialmente”.¹¹

Assim, haveria o risco elevado de judicialização do tema. Inclusive, após a publicação da medida, diversos contribuintes acionaram o Judiciário objetivando a suspensão de julgamentos que aconteceriam no CARF. Em alguns casos, foi demandado que o processo, caso prosseguisse, fosse julgado de acordo com a regra de desempate pró-contribuinte, que estava em vigor quando os julgamentos deles transcorriam.

“A partir do momento em que uma mudança de regras é feita com o fim de aumentar a arrecadação, o principal passa a ser não mais a legalidade do processo e sim o impacto fiscal”,¹² afirma Hoffmann.

A opinião é compartilhada por Gustavo Brigagão, presidente do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA). “O CARF não tem caráter arrecadatório, é um órgão de julgamento do crédito tributário. É um órgão técnico, especializado e imparcial”. Dessa maneira, o voto de qualidade fixaria que, no caso de empate, o presidente do CARF, que representa o Fisco, teria dois votos.¹³

Os críticos apontam que o retorno do voto de qualidade poderia afastar os investidores e afetar o setor produtivo. “É passada a imagem de que o Brasil, além de ter uma legislação tributária extremamente complexa, não garante administrativamente um julgamento imparcial”, diz Hoffmann¹⁴.

Ademais, a perda de confiança no CARF teria como provável consequência, além da insegurança jurídica, também a acentuação da procura dos contribuintes pelo

¹⁰ REDAÇÃO JOTA, São Paulo. **Retorno do voto de qualidade no Carf gera apreensão de fuga de investidores.** 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/seguranca-juridica-desenvolvimento/retorno-do-voto-de-qualidade-no-carf-gera-apreensao-de-fuga-de-investidores-15032023>. Acesso em: 08/11/2023.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ REDAÇÃO JOTA, São Paulo. **Retorno do voto de qualidade no Carf gera apreensão de fuga de investidores.** 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/seguranca-juridica-desenvolvimento/retorno-do-voto-de-qualidade-no-carf-gera-apreensao-de-fuga-de-investidores-15032023>. Acesso em: 08/11/2023.

Judiciário para resolver conflitos que, com o fortalecimento da confiança no órgão, poderiam ter sido resolvidos.

6 O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

À luz da discussão acerca do voto de qualidade, faz-se necessário analisar a incidência do art. 112 do Código Tributário Nacional sobre as decisões que envolvem o contribuinte.

Em primeiro momento, é necessário entender que o Código Tributário Nacional (CTN) é uma lei infraconstitucional brasileira, promulgada sob nº 5.172, em 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. A partir da Constituição Federal de 1988, consolidou-se ainda mais o entendimento do CTN como uma lei complementar, porque ela traz, em seu texto, no inciso III do art. 146, uma definição de lei complementar, onde se deixa claro que cabe a ela “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, definição que contempla precisamente a função do CTN.

Em seu art. 112, tal legislação determina a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à alguns pontos. Leia-se:

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.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, a interpretação do artigo supra “trata-se da conhecida interpretação benigna, própria do Direito Penal, aplicável de um modo geral a toda norma de natureza punitiva. Sempre que uma autoridade – administrativa ou judicial – estiver em dúvida quanto aos pontos acima indicados, deve optar pela alternativa mais favorável ao acusado.”¹⁵

Seguindo essa linha de entendimento, afirma Machado Segundo (2022):

¹⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559772261/>. Acesso em: 09 nov. 2023.

“No que tange à interpretação benigna, ela muitas vezes é afastada por autoridades que afirmam, mesmo diante de sérias incertezas quanto aos elementos indicados no art. 112 do CTN, que elas, pessoalmente, “não têm dúvida nenhuma” de que o contribuinte é culpado, por alguma convicção íntima que, todavia, não conseguem fundamentar racionalmente de modo a que possa ser intersubjetivamente compartilhada. Na verdade, porém, há diversas situações nas quais, de maneira objetiva, se verifica a dúvida de que trata o art. 112 do CTN, sendo a mais eloquente delas aquela na qual o órgão de julgamento administrativo, ao deliberar sobre a validade do lançamento, chega ao empate, sendo necessário que seu presidente profira o chamado “voto de desempate”.¹⁶

Nesse plano, entra o entendimento aplicado por alguns autores acerca do princípio do *in dubio pro* contribuinte, que se materializa no art. 112 do CTN. Para melhor compreender tal princípio, é fundamental compreender, em primeiro plano, o *in dubio pro reo*, derivado do Direito Penal, que trata da presunção de inocência, um método de interpretação na esfera Penal, em que a norma punitiva apenas pode ser construída se houver provas robustas, motivos claros e suficientes, que por si só justifiquem a limitação dos direitos fundamentais do acusado, previstos na Constituição Federal.

O princípio do "in dubio pro contribuinte" estabelece que, em caso de dúvida na interpretação de normas fiscais, deve-se favorecer o contribuinte. Essa premissa visa assegurar um tratamento equitativo e garantir a proteção dos direitos do contribuinte perante o Fisco. Em suma, quando a legislação tributária apresenta ambiguidades ou lacunas interpretativas, a inclinação é resolver a questão de maneira favorável ao contribuinte, presumindo-se que ele não deve ser onerado excessivamente e que suas obrigações tributárias devem ser interpretadas de maneira mais restrita. Esse princípio busca equilibrar a relação entre o Estado e o contribuinte, promovendo a justiça fiscal e a segurança jurídica.

Assim como o Direito Penal, o Direito Tributário lida com direitos fundamentais que protegem bens jurídicos de suma importância. É indubitável que o capital do contribuinte possui um caráter de bem jurídico com total relevância em sociedade, visto que, por meio deste, são garantidos bens essenciais, como dignidade de moradia, alimentos, remédios, dentre outros inúmeros bens básicos para a sobrevivência.

¹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559772261/>. Acesso em: 09 nov. 2023.

Em oposição, é de entendimento de alguns juristas de que o princípio na esfera do Direito Tributário não se equipara ao Direito Penal, a partir da percepção de que o pagamento de tributos é um dever fundamental, não sendo adequado entendê-lo como uma punição ou agressão a propriedade privada do contribuinte.

Nesse sentido, Leandro Paulsen afirma:

“No que diz respeito à relação jurídico-tributária em sentido estrito, relativa à obrigação de pagar tributo, não temos um princípio tal qual no Direito Penal, de que, na dúvida, se deva decidir favoravelmente ao contribuinte. A regra constante do art. 112 do CTN, no sentido de que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação, natureza ou circunstâncias materiais do fato, natureza ou extensão dos seus efeitos, autoria, imputabilidade ou punibilidade, natureza da penalidade aplicável ou sua graduação, como se vê, é direcionada expressamente a aplicação de pena por infrações à legislação tributária. Inexiste regra semelhante no que diz respeito às leis instituidoras de tributos e sua interpretação e aplicação, até porque o pagamento dos tributos é um dever fundamental, não sendo adequado percebê-lo como uma punição ou como uma agressão à propriedade privada.”¹⁷

Em relação ao princípio do in dubio pro contribuinte, Fábio Martins de Andrade (2013) destaca¹⁸:

“De acordo com este princípio, cuja aplicação permeia todo o sistema tributário brasileiro, em caso de dúvida na aplicação de determinada regra tributária, deve prevalecer a interpretação mais benéfica ao contribuinte. Vale dizer, 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 contribuinte contra eventuais excessos, arbítrios e abusos da administração Tributária, sobretudo em caso de dúvida. No âmbito da legislação complementar, o princípio acima mencionado está expressamente consagrado no artigo 112 do Código Tributário Nacional. [...] Verifica-se... que o elemento essencial para a aplicação do princípio em foco é a dúvida. [...] embora possa ser cogitado que o dispositivo em tela somente se aplicaria às hipóteses de infrações cometidas contra a lei tributária, o postulado in dubio pro reo e o seu consectário lógico in dubio contra fisco, tem sido aplicado de forma mais ampla pela própria jurisprudência do Carf, que reconhece em uníssono a sua validade ampla no âmbito do Direito Tributário...” (ANDRADE, Fábio Martins de. Dúvida, empate no

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624801/>. Acesso em: 24 out. 2023.

¹⁸ (ANDRADE, Fábio Martins de. **Dúvida, empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte**. RDDT 215/88, 2013)

juízo e interpretação mais favorável ao contribuinte. RDDT 215/88, 2013).

Ainda em relação ao princípio, Marcos de Aguiar Villas-Bôas (2012) afirma:

“O princípio do *in dubio pro contribuinte* rege as relações jurídico-tributárias, ou seja, as relações entre a Fazenda Pública – ou quem lhe faça as vezes – e o contribuinte, que pode ser um particular ou mesmo uma pessoa jurídica com algum caráter público. O fato é que aquele que exige o crédito tributário encontra-se numa posição privilegiada, detendo inúmeros poderes para fiscalizar o devedor e para cobrar a prestação devida, e a sua atuação limita direitos fundamentais do sujeito passivo. [...] o *in dubio pro contribuinte* não significa uma busca cega pela proteção do contribuinte, nem um aplauso à sonegação fiscal, mas representa uma tentativa de realização da CF/88, conferindo efetividade às normas do sistema constitucional tributário, que, ao mesmo tempo em que confere poder para tributar, já apara as arestas deste poder, tentando evitar seus comuns excessos, impondo inúmeras limitações que precisam ser concretizadas, efetivadas na prática. [...] O *in dubio pro contribuinte* tem uma função interpretativa... [...] Um dos efeitos do princípio do *in dubio pro contribuinte*, talvez o seu principal, é exatamente servir como um *standard*, como um critério para a utilização da ponderação. Nas relações entre fisco e contribuinte, a preocupação com os direitos fundamentais deste é tanta que o ônus argumentativo para decidir de modo a limitar tais direitos deve ser muito maior. O *in dubio pro contribuinte* é um parâmetro para a decisão de casos difíceis que envolvam o embate entre o direito do Fisco de cobrar o tributo e os direitos fundamentais do contribuinte” (VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 227, 231 e 249)

Com base nos trechos acima, é evidente a divergência de convicções acerca da incidência deste princípio nas decisões. De um lado, o voto de qualidade seria completamente legal, visto que não estaria violando o *in dubio pro contribuinte*, partindo do juízo de que o pagamento de impostos é dever fundamental e não viola a propriedade do contribuinte. De outro, ele estaria violando o princípio, partindo do pressuposto de que o empate geraria caso de dúvida do cabimento da cobrança do crédito tributário.

Com a adoção de diversos entendimentos acerca da aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte* e do art. 112 do CTN sobre o voto de qualidade, formaram-se até mesmo divergências jurisprudenciais, conforme exposto no próximo capítulo.

7 COMPARAÇÃO JURISPRUDENCIAL

Passado o exame do voto de qualidade e a incidência do princípio do *in dubio pro contribuinte* e do art. 112 do CTN a sua aplicação, faz-se necessária a apreciação do que diz a jurisprudência acerca destes temas. Abaixo, colaciona-se algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a que diz respeito. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2006 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 26. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 81. Deve ser comprovado o consumo da renda representada pelos depósitos bancários de origem desconhecida, por força da presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (Súmula CARF nº 26). Inaplicável a Súmula CARF nº 81 quando os depósitos superam o teto fixado pelo verbete sumular. **IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO À OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS. O princípio *in dubio pro contribuinte* somente pode ser aplicado no tocante às sanções, seja por analogia ao Direito Penal, seja por determinação expressa do art. 112 do CTN. Porém, jamais será aplicado quanto à obrigação principal. Grifo nosso.** (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Turma Ordinária. Segunda Câmara. Segunda Seção. Acórdão no 19515.001553/2009-54. Sessão de 08/10/2020.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 DÚVIDA QUANTO À INFRAÇÃO. **IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. O brocardo *in dubio pro contribuinte* deve ser empregado quando existe dúvida quanto à ocorrência ou não de uma infração, e não quando ocorre dúvida quanto à uma classificação de mercadoria e a classificação errônea, por sua vez, acarreta a prática de conduta punível com multa. Grifo nosso.** (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Acórdão no 3302-008.146. Sessão de 30/01/2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 DÉBITO DE ESTIMATIVA MENSAL. EXTINÇÃO POR COMPENSAÇÃO. PROVA. A extinção, mediante compensação, de débitos de estimativa mensal de IRPJ ou de CSLL exige declaração de compensação, que é a forma indispensável, exigida por lei, para extinção de crédito tributário por essa modalidade. **MULTA. DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

INAPLICABILIDADE. O voto de qualidade, adotado no processo administrativo tributário, é critério de decisão para casos de empate na votação, não caracterizando dúvida acerca da existência ou da qualificação do fato considerado no lançamento como infração. Grifo nosso. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no 1301-004.392. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 12/02/2020)

A primeira decisão trazida firma-se na concepção de que o princípio do in dubio pro contribuinte somente pode ser aplicado em relação às sanções, não aplicando-se à obrigação principal de pagar tributos. A segunda, entende que tal princípio deve ser empregado quando existe dúvida quanto à ocorrência ou não de uma infração. Já a terceira, entende que o voto de qualidade não caracteriza dúvida acerca da existência ou da qualificação do fato considerado no lançamento como infração.

Sendo assim, resta evidente que até mesmo a jurisprudência interna do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui diferentes compreensões acerca da aplicação do voto e do referido princípio. Essa divergência jurisprudencial no âmbito do CARF fomenta ainda mais a discussão acerca do devido cabimento do voto, visto que os próprios componentes possuem diferentes entendimentos.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme o exposto nos capítulos acima, o voto de qualidade é um tema controverso no âmbito do direito tributário brasileiro. Em suma, pode ser entendido como um mecanismo que possui duas faces: uma que beneficia o governo com a maior arrecadação de tributos; e outra que, por sua vez, busca o benefício do contribuinte em caso de dúvida em relação à concretude do crédito tributário.

Outrossim, nesta conjunção da arrecadação de tributos, além do benefício à União ou ao contribuinte, se opõem as compreensões de que, primeiro, o voto de qualidade violaria o princípio do in dubio pro contribuinte, partindo do entendimento de que o caso de empate constituiria dúvida quanto ao cabimento da cobrança tributária efetuada. Segundo, de que o voto de qualidade não viola tal princípio, dado que a cobrança de tributos está prevista em lei e é dever fundamental.

Ao finalizar a pesquisa para a produção do presente trabalho, meu entendimento foi de que o voto de qualidade violaria sim o princípio do in dubio pro contribuinte, previsto no art. 112 do CTN, puramente pelo fato de que entendo que em caso de empate, não há certeza sobre a concretude do crédito tributário ou não, de

forma que constitui-se claro caso de dúvida. Dessa forma, como é gerada dúvida, caberia a aplicação do referido artigo.

Ademais, um dos pontos de maior dificuldade de pesquisa foi a falta de um artigo, lei, súmula, ou qualquer outro tipo de dispositivo que pudesse definir de forma explícita o que seria cabível em caso de empate no contexto da exigibilidade de créditos tributários. Como não há definição concreta, há muito espaço para a discussão entre diferentes juristas, e por isso são possíveis tantos pontos de vista diferentes acerca do tema.

Nesse sentido, é fundamental o reconhecimento da necessidade de respeitar a legislação vigente, as súmulas e normativas específicas, proporcionando segurança jurídica e imparcialidade nas decisões tributárias, ao mesmo tempo em que se assegura a proteção dos direitos dos contribuintes diante de eventuais dúvidas ou ambiguidades.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, P. Voto de Qualidade no CARF: **Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 37, p. 358–380, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/289>. Acesso em: 4 nov. 2023.
- CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 08 nov. 2023
- DE ANDRADE, Fábio Martins. Dúvida, Empate no Julgamento e Interpretação mais Favorável ao Contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 74. p. 89.
- OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. **O Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade.** Revista Direito Tributário Atual, n.45. p.732-760. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.
- PAULSEN, Leandro. **O CARF, o voto de qualidade e o in dubio pro reo.** Direito Hoje. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=pagina_visualizar&id_pagina=4470
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência.** Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624801/>. Acesso em: 13 out. 2023
- PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL. Biblioteca Central Irmão José Otão. **Modelo de trabalhos acadêmicos ABNT da Biblioteca Central Irmão José Otão.** Porto Alegre: Biblioteca Central Irmão José Otão, 2022. Disponível em: <https://biblioteca.pucrs.br/?p=267>. Acesso em: 11 abr. 2023.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário.** [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2010. E-book. ISBN 9788502119970. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502119970/>. Acesso em: 09 nov. 2023.
- SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário.** [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 08 nov. 2023.
- VILLAS--BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais.** São Paulo: MP Editora, 2012, p. 227, 231 e 249



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação e Educação Continuada
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br