

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**LOISLAINE CRUZ DE OLIVEIRA**

**“EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF E A DÚVIDA  
FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE”**

Porto Alegre

2020

LOISLAINE CRUZ DE OLIVEIRA

**“EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF E A DÚVIDA  
FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE”**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial à obtenção de grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

**Orientador:** Professor Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre

2020

LOISLAINE CRUZ DE OLIVEIRA

**EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO CARF E A DÚVIDA  
FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial à obtenção de grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em 23 de novembro de 2020.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Andrei Pitten Velloso (Orientador)

---

Arthur Ferreira Neto

---

Igor Danilevicz

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família pelo constante apoio nessa jornada que já completou mais de cinco anos. As suas mensagens, ligações e amor me fizeram persistir e me deram o impulso necessário para chegar ao fim da minha graduação.

Aos amigos e colegas de profissão Guilherme Juliasse, Mariana Bittencourt, Marina Damas, Matheus Demczuk e Pedro Régio, obrigada por serem o meu sistema de apoio numa cidade desconhecida, os dez semestres que passamos juntos jamais serão esquecidos.

Ao meu orientador, professor Andrei Pitten Velloso, agradeço pelas aulas de Direito Tributário e pelo tempo dedicado a me guiar ao presente resultado.

*“Dentro do eterno giro universal  
Das cousas, tudo vai e volta à alma da  
gente,  
Mas, se neste vaivém tudo parece igual  
Nada mais, na verdade,  
Nunca mais se repete exatamente...  
Sim, as cousas são sempre as mesmas na  
corrente  
Que no-las leva e traz, num círculo fatal;  
O que varia é o espírito que as sente  
Que é imperceptivelmente desigual,  
Que sempre as vive diferentemente,  
E, assim, a vida é sempre inédita, afinal...”  
- Raul de Leôni, “A alma das cousas somos  
nós...” em Luz mediterrânea, 1965*

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar o cenário de empate nos julgamentos do CARF em que historicamente se decidia atribuindo um peso duplo ao voto do Presidente da Turma Julgadora, possuindo, para tanto, o voto ordinário e o de mérito. Analisar-se-á quais as discussões históricas e atuais esse instituto suscitou, incitando, inclusive, o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.137/DF, na qual, entretanto, jamais foi proferida decisão de mérito, em razão da superveniência da Lei nº 13.988/2020, que impões, em caso de empate, que a demanda necessariamente deveria ser decidida favoravelmente ao contribuinte. A seguir, se buscará entender como essa decisão mudou drasticamente a sistemática dos julgamentos no CARF, bem como quais foram as alternativas apresentadas para substituir o instituto extinto. Por fim, será examinado o instituto criado para assumir o lugar do voto de qualidade: a dúvida favorável ao contribuinte (ou, como alguns vêm chamando em alusão ao direito penal, *in dúbio pro contribuinte*).

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

## ABSTRACT

This paper's purpose is to analyze the CARF's tie scenario in administrative decisions, in which historically was assigned a double weight to the Judging Panel President's vote, having, for this, the ordinary vote and the merit vote. It will be analyzed which historical and current discussions this institute has raised, including inciting the filing of the Direct Action of Unconstitutionality No 5.137 / DF, through which, however, a decision on the merits has never been rendered, due to the supervenience of the Law No 13,988/2020, which provides, in case of a tie, that the demand should necessarily be decided in favor of the taxpayer. It is sought, then, to understand how this decision drastically changed the judgments' systematic by CARF, as well as what were the alternatives presented to replace the extinct institute. Ultimately, the institute created to take the place of the casting vote will be examined: doubt favorable to the taxpayer (or, as some have been referring to in Criminal Law, in *dubio pro taxpayer*)

**Keywords:** casting vote. CARF. administrative procedure. in *dubio pro taxpayer*.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CADE - Conselho Administrativo da Defesa Econômica

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CFOAB - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

CSRF - Conselho Superior de Recursos Fiscais

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

MP - Medida Provisória

PAF - Processo Administrativo Fiscal

PGR - Procuradoria Geral da República

RICARF - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

STF - Supremo Tribunal Federal

TARF - Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais

TIT - Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2. O CARF E O VOTO DE QUALIDADE .....</b>	<b>10</b>
2.1 Análise histórica .....	10
2.2 Princípios que regem o processo administrativo .....	13
2.2.1 Princípio da imparcialidade dos julgadores .....	13
2.2.2 Princípios da ampla defesa e do devido processo legal .....	15
2.2.3 Princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade.....	16
2.3 Voto de qualidade .....	18
2.3.1 Adoção do voto de qualidade no âmbito do CARF .....	19
2.3.2 Inconsistências no voto de qualidade tal como previsto no CARF .....	21
2.4 O voto de qualidade no âmbito de outros Tribunais.....	23
2.4.1 Voto de qualidade em Tribunais Administrativos: CADE, TARF e TIT .....	23
2.4.2 Voto de qualidade no Judiciário: STF .....	27
<b>3. VOTO DE QUALIDADE E <i>IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE</i>.....</b>	<b>30</b>
3.1 Discussões sobre o voto de qualidade no CARF .....	30
3.1.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731/DF .....	35
3.2 Alternativas apresentadas ao voto de qualidade.....	36
3.3 Necessária aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional no empate do julgamento.....	38
3.4 Análise da Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020 .....	41
3.4 Criação de um <i>in dubio pro</i> contribuinte.....	42
3.4.1 Terminologia .....	43
3.4.2 Teorias que dão suporte ao <i>in dubio pro</i> contribuinte .....	43
3.4.3 Críticas .....	47
3.4.4 Possíveis impactos .....	48
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho se destina a analisar o voto de qualidade tal como previsto no Decreto nº 70.235 de 1972 e no Regimento Interno do CARF, discorrendo sobre as discussões traçadas ao longo dos anos sobre a sua validade, pertinência e constitucionalidade.

A discussão se faz válida ainda nos dias presentes pois, ainda que a Lei nº 13.988/2020 tenha retirado a aplicabilidade do voto de qualidade ao processo administrativo-fiscal federal, impondo que, em caso de empate, seria decidido favoravelmente ao contribuinte, a constitucionalidade de referida disposição encontra-se atualmente questionada perante o Supremo Tribunal Federal, através da ADI nº 6.399 proposta pela Procuradoria Geral da República.

No primeiro capítulo, será estudada a composição do CARF, bem como os princípios que regem o processo administrativo-fiscal federal, em especial o princípio da impessoalidade, do devido processo legal, da ampla defesa, da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. Após, será analisado o modo como previsto o voto de qualidade no CARF, as inconsistências desse instituto, bem como o seu modo de aplicação em outros Tribunais.

Já no segundo capítulo, serão lembradas as principais críticas ao voto de qualidade no âmbito administrativo federal e como elas culminaram no ajuizamento, pelo CFOAB, de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para ver findo o instituto no processo administrativo. Posteriormente, será analisada a supressão do voto de qualidade pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/20, o qual, ele próprio tem hoje a sua constitucionalidade questionada por ter sido inserido na conversão da MP 899/2019 por emenda parlamentar sem que, todavia, guardasse relação com a temática da referida MP.

Por fim, será analisado o *in dubio pro* contribuinte, que, até o momento, é o parâmetro de solução para todos os casos em que houver empate no julgamento no âmbito do CARF.

## 2. O CARF E O VOTO DE QUALIDADE

Pode-se dizer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi criado pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009), mas sua origem remonta a mesmo antes da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

### 2.1 Análise histórica

Em 04 de setembro de 1924, o Decreto nº 16.580<sup>1</sup> determinou a criação de um Conselho de Contribuintes em cada um dos vinte e seis Estados e Distrito Federal do Brasil. A matéria a ser julgada cingia-se ao Imposto de Renda e seus membros seriam escolhidos dentre contribuintes e funcionários públicos devidamente nomeados pelo Ministro da Fazenda.

Com o Decreto nº 5.157/1927<sup>2</sup>, restou previsto o funcionamento de mais um Conselho, constituído, em partes iguais, por contribuintes e funcionários públicos, e era competente para julgamento dos impostos de consumo, da classificação e do valor de mercadorias pelas Alfândegas, multas aplicadas por infração de leis e regulamentos fiscais, buscando desonerar o Ministro da Fazenda, para o qual, originalmente, eram dirigidos os recursos sobre as matérias<sup>3</sup>. Tal ato restou regulamentado pelo Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931<sup>4</sup>, originando-se o Conselho de Contribuintes na Capital, órgão de última instância nas matérias citadas, tendo sido ressalvado à Fazenda Pública, e a ela somente, o direito de interpor recurso suspensivo ao Ministro da Fazenda quando não houvesse unanimidade na decisão e esta se revelasse contrária à lei ou à prova constante do processo.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Decreto 16.580, de 04 de setembro de 1924. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 de out. de 2020.

<sup>2</sup> BRASIL. Decreto 5.157, de 12 de janeiro de 1927. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>. Acesso em: 24 de out. de 2020.

<sup>3</sup> CARF. Institucional. Histórico dos Conselhos. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>. Acesso em: 24 de out. de 2020

<sup>4</sup> BRASIL. Decreto 20.350, de 31 de agosto de 1931. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20350-31-agosto-1931-514694-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 de out. de 2020.

Menos de três anos após a instituição do Conselho de Contribuintes na Capital e após quase dez anos do Decreto nº 16.580/1924, que culminou na criação de um único Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal, os dois Conselhos restaram extintos com o advento do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934<sup>5</sup>, subsistindo, em seu lugar, o 1º e 2º Conselho de Contribuintes. Em 30 de outubro de 1964 e em 06 de março de 1972, foram instituídos o 3º e 4º Conselhos de Contribuintes, gerados como desdobramentos dos Conselhos anteriores pelos Decretos nº 54.767/1964 e nº 70.235/1972. Posteriormente, o 3º Conselho foi absorvido pelo 2º, de modo que restaram apenas três Conselhos de Contribuintes, os quais eram organizados em câmaras com oito conselheiros cada, quatro sendo representantes da Fazenda e quatro representantes dos Contribuintes.

O Decreto nº 70.235 de 1972<sup>6</sup>, instituidor do Processo Administrativo-Fiscal Federal (PAF), reconhecendo a necessidade de uma revisão das decisões proferidas por esses Conselhos, previu a possibilidade de interposição de Recurso Especial, o qual, em 1979, passou a ser julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRFB). Parte das decisões proferidas pelos Conselhos foram no período de governo militar (1964-1985), que não respeitava na íntegra a disciplina do processo administrativo tributário, visto que tinha como forte característica a repressão às garantias individuais. Mas, apesar disso, rompendo com a tradição até ali vigente, o Decreto nº 70.235/1972 outorgou ao Poder Executivo competência para regular o processo administrativo fiscal<sup>7</sup>.

Finalmente, houve a edição da Medida Provisória nº 449 em 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009<sup>8</sup>, pela qual foi criado o CARF. Esse órgão é resultado da unificação do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes e manteve a estrutura de órgão colegiado e paritário, sendo parte integrante do Ministério da Fazenda e competente para julgar recursos voluntários e de ofício contra decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial que

---

<sup>5</sup> BRASIL. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D24036impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D24036impressao.htm). Acesso em: 24 de out. de 2020.

<sup>6</sup> BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 24 de out. de 2020.

<sup>7</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 3ª edição. p. 397

<sup>8</sup> BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm). Acesso em: 24 de out. de 2020.

versem sobre a aplicação da legislação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

O Regimento Interno do CARF (RICARF) aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015<sup>9</sup>, previu que o Conselho seria composto de: 3 Seções, compostas por 4 Câmaras cada, Câmara Superior de Recursos Fiscais, formada por 3 turmas, e Pleno da CSRF. É de se destacar que, embora vinculado ao Ministério da Economia, as decisões do CARF devem respeitar a imparcialidade. A esse respeito, Alberto Xavier:

Uma coisa é a imparcialidade, que se afere face aos interesses que constituem o objeto do processo, outra a independência, que se mede face à posição ocupada perante os demais órgãos e poderes do Estado. Os órgãos de julgamento do Fisco são, não temos dúvidas, imparciais materialmente e, por vezes, organicamente. Não são, todavia, independentes, no sentido de não estarem integrados num Poder absolutamente autônomo em relação àquele em que se integra uma das partes do conflito, pois tanto a Administração ativa (parte) como a Administração judicante (jugador) pertencem ao Poder Executivo.<sup>10</sup>

Assim, o fato da Fazenda Nacional, através de seus representantes, ser parte e juiz não impede a aplicação do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Esses princípios impõem ao processo administrativo a busca do maior equilíbrio possível entre o contribuinte e a Fazenda, como partes de uma mesma relação jurídico-administrativa, de uma mesma controvérsia a ser solucionada. Como juiz, a Fazenda deve buscar a imparcialidade, pois, não deve dar espaço a personalismo ou a arbitrariedades<sup>11</sup>.

A fim de reforçar a imparcialidade de seus julgamentos e, mantendo a lógica dos Conselhos de Contribuintes que suprimiu, o CARF foi constituído com uma composição paritária de seus membros: suas Turmas possuem igual quantidade de representantes dos contribuintes e da Fazenda. Desse modo, os artigos 21 a 24 do RICARF se dedicam a estabelecer o funcionamento desta paridade ao prever que as Turmas de Julgamento serão integradas por 8 conselheiros, sendo 4 representantes da Fazenda Nacional e 4 representantes dos contribuintes.

---

<sup>9</sup> BRASIL, Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em: 25 de out. de 2020.

<sup>10</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Editora Forense, Rio de Janeiro: 2005. p. 48.

<sup>11</sup> SILVEIRA, Ana Teresa Ribeiro da. A reformatio in pejus e o processo administrativo. Interesse Público, **Revista Bimestral de Direito Público**. Porto Alegre, n. 30, p. 69-71, mar./abr. 2005 n. 30.

## 2.2 Princípios que regem o processo administrativo

Antes de analisar o processo administrativo-tributário federal e suas peculiaridades, serão expostos alguns princípios que regem o processo administrativo e que são essenciais para fundamentar as conclusões obtidas com o presente trabalho.

### 2.2.1 Princípio da imparcialidade dos julgadores

A imparcialidade é princípio fundamental para garantir a credibilidade do processo administrativo. Segundo Teixeira<sup>12</sup>, é correto se falar em “imparcialidade do julgador” em detrimento de “imparcialidade do juiz”, justamente pois o âmbito de aplicabilidade do princípio não se restringe ao processo judicial, mas também é estendido ao processo administrativo público e particular.

Esse princípio é classificado como implícito, visto não estar expressamente previsto no texto constitucional, mas decorrer das garantias fundamentais estabelecidas pela Constituição Federal de 1988. Em especial, pode-se citar os princípios do devido processo legal, impessoalidade dos agentes da Administração Pública, bem como o respeito à isonomia.

Exigir impessoalidade da Administração Pública, explica Maria Sylvia Di Pietro<sup>13</sup>, “tanto pode significar que esse atributo deve ser observado em relação aos administrados como à própria Administração”. Ao primeiro significado da impessoalidade, que se aproveita ao presente trabalho, o princípio está relacionado à finalidade pública que deve nortear toda atividade administrativa. “Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre interesse público que tem que nortear o seu comportamento”<sup>14</sup>. Assim, no processo administrativo também há hipóteses de suspeição e de impedimento dos julgadores que, caso não suscitadas, criam presunção de parcialidade da autoridade administrativa.

---

<sup>12</sup> TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista de processo**, São Paulo, 2010, vol. 186/2010. p. 333 - 352

<sup>13</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Editora Atlas, São Paulo: 2020. 33ª edição, p. 225.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 224.

E em relação a imparcialidade, segue Teixeira explicando que face à renúncia dos cidadãos à autotutela, elegendo-se o Estado como detentor da jurisdição (meio resolutivo de conflitos), o mínimo a ser garantido seria que a Jurisdição tivesse eficácia e fosse realizada por uma autoridade equidistante e desinteressada do litígio que só agisse se fosse provocada (imparcialidade)<sup>15</sup>.

Nelson Nery Junior, ao comentar sobre Questão de Ordem em que se questionava se Conselheira do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE realmente encontrava-se em situação de impedimento ou suspeição, refere:

O princípio da imparcialidade administrativa se corporifica de duas maneiras, uma negativa e outra positiva. Do ponto de vista negativo, a autoridade administrativa encarregada da decisão do processo administrativo não deve levar em consideração - vale dizer, é proibido fazê-lo -, fatos e interesses irrelevantes no rol dos interesses a ponderar; do ponto de vista positivo, devem ser ponderados todos os fatos, circunstâncias e interesses que são relevantes para o contexto decisório.<sup>16</sup>

Isto é, o princípio da imparcialidade administrativa possui dupla face: o julgador é proibido de ponderar em seu julgamento fatos e interesses irrelevantes ao deslinde da causa e, ao mesmo tempo, é obrigado a ponderar todos os fatos e interesses relevantes para o proferimento da decisão mais precisa possível ao caso concreto.

Em seus comentários, continua o autor destacando que o desrespeito à imparcialidade por parte do julgador é tão grave que o caput do artigo 11 da Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.429/92) tipificou essa conduta como ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da Administração Pública<sup>17</sup>. Ademais, combinado ao que dispõe a Constituição Federal em seu artigo 37, § 4º, a prática de ato que desrespeita a imparcialidade, caracterizado como improbidade administrativa, acarreta a “suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário” ao agente.

Vê-se, pois, que apesar de não explicitamente previsto na Constituição de 1988, o princípio da imparcialidade deve ser respeitado no âmbito do processo administrativo, impondo-se aos julgadores o dever de agir com equidistância e

<sup>15</sup> TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista de processo**, São Paulo: 2010. vol. 186/2010. p. 333 - 352

<sup>16</sup> JUNIOR, Nelson Nery. Impedimento e suspeição de conselheiro do CADE no processo administrativo da concorrência. **Revista de Processo**, São Paulo: 2000. vol. 100/2000. p. 208 - 234

<sup>17</sup> Ibidem.

desinteresse que o resultado do litígio aproveite a uma das partes, sob pena de caracterizar-se ato de improbidade administrativa, punível nos termos previsto no artigo 37, § 4º da Constituição.

### 2.2.2 Princípios da ampla defesa e do devido processo legal

A ampla defesa e o devido processo legal tratam-se de princípios constitucionalmente previstos no rol de garantias fundamentais do artigo 5º da Constituição Federal, em seus incisos LIV e LV, respectivamente. Não há dúvida de sua aplicabilidade ao processo administrativo, sendo expressamente previsto que a ampla defesa será assegurada “em processo judicial ou administrativo” aos litigantes.

A ampla defesa é direito tão importante que nem uma emenda constitucional poderia revogá-lo ou diminuir-lhe a extensão, “mesmo em um processo administrativo-tributário, ela deve ser amplamente assegurada, sob pena de irremissível inconstitucionalidade e, destarte, nulidade”<sup>18</sup>.

Para exercício desse direito, é necessário que o contribuinte tenha acesso ao inteiro conteúdo do processo, sendo-lhe assegurado conhecer dos fundamentos de fato e de direito e da falta que lhe é imputada. Em relação aos atos subsequentes, merece o contribuinte ser intimado de todos eles para que, caso deseje, participe do processo. Isso significa dizer, que a Administração, representada pelo Tribunal Julgador, deve dar publicidade dos atos processuais<sup>19</sup>.

Face a um processo administrativo-tributário, a ampla defesa significa o direito à expressa consideração de todos os argumentos oferecidos pelo contribuinte, possuindo “a possibilidade de intervir ativamente no próprio procedimento fiscalizatório e, desse modo, rebater as provas, presunções, ficções ou indícios contra ele levantados pelo Fisco”<sup>20</sup>, juntando documentos, produzindo provas e acompanhando as que forem produzidas, segundo também o princípio do contraditório<sup>21</sup>. Roque Antonio Carraza afirma que a ampla defesa traz atrelado o

---

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Editores LTDA., São Paulo: 2013, 29ª Edição. p. 505.

<sup>19</sup> DE SOUZA, José Carlos Peres e DE ALMEIDA, Leili Odete Campos Izumida. **Direito de ampla defesa e processo administrativo**. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2012. Vol. 1. p. 1121 - 1128.

<sup>20</sup> CARRAZA, op. cit. p. 506.

<sup>21</sup> DE SOUZA, op. cit.

direito ao devido processo legal, previsto no artigo 5º, LIV, da Constituição. “Ambos são inseparáveis, de sorte que vulnerar um é o mesmo que ferir de morte o outro”<sup>22</sup>.

Sobre o devido processo legal, Fredie Didier Júnior ensina que, mais do que a ampla defesa, “um processo devido não é apenas aquele em que se observam as exigências formais; devido é o processo que gera decisões jurídicas substancialmente devidas”<sup>23</sup>. Ao prever o direito ao devido processo legal no artigo 5º, inciso LIV, o constituinte antecipou alguns dos desdobramentos da cláusula em sua vertente processual, tais como a inafastabilidade do controle jurisdicional, a obrigatoriedade da motivação das decisões judiciais, o contraditório e a ampla defesa e o juiz natural, além da vedação aos juízos ou tribunais de exceção<sup>24</sup>.

Esse princípio é de difícil definição, pois a expressão “devido processo legal” não possui conteúdo unívoco predeterminado ou idêntico para todos os casos. Portanto, é ao legislador, primeiro, que o comando de assegurar o devido processo legal se dirige, visto que ele possui o dever de dar concretude à esta garantia, prevendo-lhe conteúdo próprio no âmbito das diversas espécies processuais<sup>25</sup>. Assegurar esse princípio, seria, então, promover um processo administrativo com imparcialidade dos julgadores, que devem fundamentar suas decisões judiciais de modo satisfatório, após um procedimento que respeitasse o direito ao contraditório e à ampla defesa.

### **2.2.3 Princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade**

O princípio da isonomia está constitucionalmente previsto no inciso II do artigo 150 da Constituição, que em sua redação veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer tratamento diferente aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos

---

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Editores LTDA., São Paulo: 2013, 29ª Edição. p. 507.

<sup>23</sup> DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil, Volume 1 – Introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento**. Editora JusPODIVM, Salvador: 2013, 15ª edição. p. 50.

<sup>24</sup> BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo: 2009. Vol. 16/2009. p. 45 - 74

<sup>25</sup> Ibidem.

rendimentos, títulos ou direitos”. Proíbe-se, portanto, “privilégios odiosos e desarrazoados”<sup>26</sup>.

Leandro Paulsen<sup>27</sup>, aponta quatro facetas decorrente desse princípio que chama de igualdade tributária: 1. igualdade perante a lei (todos devem se submeter a ela), 2. tratamento legal igualitário (previsto no texto legal), 3. promoção da igualdade material (estabelecendo tratamentos adequados a cada situação) e 4. igualdade na aplicação da lei (aplicação efetiva a todos). Ainda, segundo o autor, exige-se que, caso existam diferenciações, não sejam elas arbitrárias, mas fundadas com base na razoabilidade e proporcionalidade, “justificando-se tanto a sua existência como a sua medida”<sup>28</sup>.

Roque Antonio Carraza, refere que a justiça buscada pelo princípio da igualdade “não significa, por óbvio, que as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira”<sup>29</sup>, mas exige que seja dispensado o mesmo tratamento jurídico àquelas que se encontrem em situações similares. E quando seja necessário estabelecer tratamento diferenciado, que, como já se referiu, é excepcionalmente permitido, será feito com base nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, examinados a seguir.

Há quem trate os princípios da razoabilidade e proporcionalidade como um só, em uma aparente relação de simbiose. Todavia, os dois princípios, apesar de comumente serem complementares, quando analisados separadamente, demonstram aspectos bem distintos, explicitando suas singularidades.

A razoabilidade possibilita um maior controle dos atos do Poder Público ao exigir que os meios empregados para atingir determinado fim sejam não apenas adequados e necessários para tal, mas também que ensejam de acordo com o senso comum<sup>30</sup>.

Já a proporcionalidade, exige que os meios empregados pelo Poder Público sejam adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito. Adequado é o

---

<sup>26</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário essencial**. Editora Método, São Paulo: 2018, 6ª edição. p. 31

<sup>27</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 10ª edição. p. 83-84

<sup>28</sup> Ibidem, p. 85

<sup>29</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Editores LTDA., São Paulo: 2013, 29ª Edição. p. 483.

<sup>30</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. Editora Atlas, São Paulo: 2014, 7ª edição, p. 22.

meio que realmente se presta ao fim visado. Necessário, quando não há outro meio adequado que seja, ao mesmo tempo, menos nocivo a outros direitos fundamentais em questão. E por fim, proporcional, quando da ponderação “entre o ato praticado, a finalidade por ele buscada, e o valor a eles subjacente, de um lado, e outros princípios constitucionais, de outro, devem prevalecer, à luz do caso concreto, os primeiros ou os últimos”<sup>31</sup>.

Desse modo, nota-se que as imposições de adequação e necessidade são comuns aos núcleos dos dois princípios sob análise, todavia a razoabilidade é pautada por um senso comum, enquanto a proporcionalidade busca conciliar os princípios incidentes no caso concreto, de modo estabelecer a solução menos gravosa às partes.

Portanto, o princípio da isonomia, no que se refere a aplicação da igualdade formal, significa tratar todos os contribuintes da mesma maneira. Mas, sob a ótica da busca pela igualdade material, exige que a diferenciação dos contribuintes seja feita de maneira adequada, necessária, respeitando-se o senso comum e sopesando-se os princípios que incidem sobre o caso específico, estabelecendo a decisão menos gravosa aos direitos e garantias fundamentais sob análise.

### **2.3 Voto de qualidade**

Como referido anteriormente, as Turmas de Julgamento do CARF são compostas com base na paridade, sendo cada uma delas integradas por 8 conselheiros, sendo 4 representantes da Fazenda Nacional e 4 representantes dos contribuintes.

A paridade em números significa, todavia, que os acórdãos proferidos terão sempre um número par de julgadores, criando a possibilidade de haver um empate nos votos, mas que sempre deve ser resolvido, tendo em vista a necessidade de se obter uma resposta no caso concreto.

A ausência de solução para a controvérsia apresentada esbarraria na proibição ao *non liquet* que, apesar de muito utilizado para justificar a inafastabilidade da jurisdição, encontra aplicação e necessária observância também nos Tribunais

---

<sup>31</sup> Ibidem, p. 23

Administrativos que se propõem a julgar um litígio prévio entre a Fazenda Pública e os contribuintes. É de acordo com essa lógica que Benedito Hespanha aponta:

Verifica-se que o princípio constitucional da inafastabilidade necessita de uma interpretação mais crítica do que o puro entendimento da letra do dispositivo para que se possa compreender a extensão e o alcance do significado da expressão "Poder Judiciário"; ora, são inúmeros os órgãos estatais que compõem o poder jurisdicional, o poder de julgar, o qual, inclusive, pode abranger as decisões de arbitragem privada e de órgãos de natureza administrativa; por conseqüência, o conteúdo do princípio da inafastabilidade se refere a qualquer órgão do poder estatal, a que, de uma forma ou de outra, se atribui ou se delega o poder de julgar, não sendo, necessariamente, exclusividade dos juízes ou tribunais que exercem a administração da justiça pública.<sup>32</sup>

Desse modo é que o legislador responsável pela criação do CARF se viu obrigado a adotar um instituto capaz de solucionar os casos nos quais, em virtude de haver um número par de julgadores, ocorreria um empate, não podendo o Tribunal Administrativo, como se viu, se ausentar de seu dever de decidir o caso concreto.

### **2.3.1 Adoção do voto de qualidade no âmbito do CARF**

Aproveitando-se da solução já utilizada por diversos Tribunais, o Regimento Interno do CARF (RICARF) em seu artigo 54 disciplinou o voto de qualidade no âmbito do referido Conselho, estabelecendo que as deliberações das turmas “serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”.

Portanto, proferidos os votos e havendo empate no julgamento, o presidente da Câmara, já tendo utilizado seu voto ordinário e contribuído para o empate, terá o direito de votar novamente, agora com o voto de qualidade. Assim, vê-se que o voto de qualidade é fundamental para aquelas situações em que, em razão do número ímpar de julgadores, tem-se um empate<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> HESPANHA, Benedito. O direito processual e a Constituição. A relevância hermenêutica dos princípios constitucionais do processo. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo: 2004, vol. 48. p. 7 - 90.

<sup>33</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 363 -385 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/37/voto-de-qualidade-no-carf-violacao-ao-criterio-paritario-consideracoes-de-lege-ferenda/>. Acesso em 25 de out. de 2020.

O voto de qualidade frequentemente recebe outras denominações, como “voto de minerva”, “voto preponderante” e “voto de desempate”. A esse respeito, Plácido e Silva:

VOTO DE QUALIDADE. Igualmente chamado de voto preponderante, ou voto de desempate, é o que se atribui aos presidentes das corporações, diretorias, assembleias ou administrações, a fim de que o profira, em caso de empate, para solucionar o caso submetido ao veredicto da entidade a que preside. Em regra, o voto de qualidade é cumulado ao voto normal, atribuído sem qualquer distinção a todo membro da entidade ou órgão deliberativo. E, em geral, somente é emitido nos casos de empate. E é, igualmente, denominado voto de Minerva. Na Mitologia grega, conta-se que a deusa Minerva presidiu o julgamento de Orestes, que matara sua mãe Clitemnestra e Egisto, assassinos de Agamenon, seu pai. Os doze juízes lançaram os seus votos em uma urna, apurando-se o resultado de seis votos pela condenação e outros seis votos pela absolvição. Minerva, então, desempatou pela absolvição do acusado.<sup>34</sup>

Pontes de Miranda, ao redigir seus comentários ao Código de Processo Civil de 1939, leciona que, em caso de empate entre os votos, a lei deve dar ao Presidente do Tribunal o arbítrio de votar a favor ou contra o recurso ou estabelecer voto de Minerva “que é sempre a favor do demandado”, não havendo em verdade um desempate, mas “o cálculo de Minerva”<sup>35</sup>.

Para entender melhor a discussão que envolve esse instituto, é de se destacar que o artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972 prevê em seu parágrafo nono que os cargos de Presidente das Turmas da CSRF, das Câmaras, Turmas e Turmas Especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que terão o voto de qualidade em caso de empate, sendo os cargos de Vice-Presidente ocupados por representantes dos contribuintes.

Em conformidade com esse dispositivo, o RICARF, em sua redação original, previu em diversos artigos que o presidente da Câmara e das Turmas seria um representante da Fazenda Nacional, enquanto o vice-presidente seria designado entre um dos representantes dos contribuintes, podendo-se citar o artigo 9º, Anexo I, artigos 12 e seu parágrafo 3º e o artigo 14 e parágrafo único, Anexo II. Desse modo, verifica-se que o presidente, que detinha o voto de qualidade, sempre se tratava de um representante da Fazenda Nacional.

<sup>34</sup> DE PLACIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2016. 32. ed. p. 3920.

<sup>35</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962. p. 375. *apud* SOUZA, Filipe Costa. O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: 2020. vol. 23. p. 89-110.

### 2.3.2 Inconsistências no voto de qualidade tal como previsto no CARF

A organização do CARF, com a imposição de um Presidente de Câmara e de Turma sempre representante do órgão atuante, gerou diversos questionamentos ao longo dos anos<sup>36</sup>, visto que, mesmo possuindo os representantes da Fazenda o dever de ser imparciais, não sendo obrigados a votar a favor do Fisco, mas de terem sido incumbidos ao cargo de julgadores por sua expertise<sup>37</sup>, a sua exclusividade ao cargo de presidente de Turma parece trazer em xeque a aparente paridade que o Tribunal Administrativo buscava em suas decisões<sup>38</sup>.

Em consequência, desde que o instituto começou a ser aplicado no processo administrativo fiscal-federal, a sua constitucionalidade foi questionada pela doutrina. E as críticas passaram a ser cada vez mais duras com a divulgação dos resultados que a aplicação do voto de qualidade trouxe.

Em notícia divulgada ao informativo *online* JOTA, expôs-se o levantamento feito por pesquisadores sobre os julgamentos proferidos no âmbito da CSRF (parte integrante do CARF) nos anos de 2015-2016. Excluídos os embargos de declaração, dos 347 casos analisados, “em TODOS os julgamentos de mérito das Turmas da CSRF que foram resolvidos pelo voto de qualidade, quem ganhou a disputa foi a Fazenda Nacional”, visto que, ainda quando as decisões eram de parcial procedência, “a Fazenda restou vencedora já que os fundamentos da autuação foram mantidos, alterando-se apenas a base de cálculo para incidência dos valores exigidos”<sup>39</sup>. Ou seja, o percentual de vitórias do Fisco Federal nos casos decididos por voto de qualidade foi de 100%, restando aos contribuintes o saldo inexistente de vitórias.

---

<sup>36</sup> Cf.: DE MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro. Apontamentos sobre o voto de qualidade na esfera do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: 2013, vol. 112. o. 297-302; e SOUZA, Filipe Costa. O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: 2020. vol. 23. p. 89-110;

<sup>37</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Editora Forense, Rio de Janeiro: 2005. p. 48.

<sup>38</sup> Cf.: ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: 2017, n. 37. p. 363-385.

<sup>39</sup> LEME, Cristiane e OUTROS. O voto de qualidade em números. **JOTA**, São Paulo, 12 de agosto de 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso em 26 de out. de 2020.

A esse respeito, inclusive, importante ressaltar que o próprio CARF divulgou levantamento do voto de qualidade em suas decisões nos anos de 2017 a 2019<sup>40</sup>, em que se demonstra que, no período, foram proferidas 45.479 decisões pelo Tribunal, das quais 2.969 foram solucionadas por voto de qualidade. Apesar de não ser percentual expressivo quando se considera a totalidade de decisões proferidas (apenas cerca de 6,5%), nota-se que apenas 700 casos foram decididos de maneira favorável ao contribuinte, restando 2.269 favoráveis à Fazenda Pública, no percentual de 76,4% de todas as decisões de 2017 a 2019 concluídas pelo voto de qualidade.

Fomentou-se, portanto, a discussão sobre a validade e constitucionalidade do instituto. Questionou-se, não pela primeira vez, mas agora com fundamentos concretos, se a imparcialidade dos Presidentes das Turmas, representantes da Fazenda Nacional, realmente existia. E de tal forma cresceu a indignação da doutrina e dos contribuintes, que culminou no ajuizamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.731/DF) por parte do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB para ver findo o voto de qualidade no CARF. E não só a extinção do voto de qualidade foi pleiteada na ADI, mas também que o empate seria decidido favoravelmente ao contribuinte, aludindo ao *in dubio pro reo*, consagrado em matéria penal e, de certa forma, previsto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Por fim, dando fim à discussão acerca do voto de qualidade, sobreveio a Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020, que anuiu completamente com o pleito do CFOAB, retirando a aplicabilidade do §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 ao processo administrativo, e, portanto, cessando o direito dos Presidentes das Turmas do CARF de proferir dois votos em caso de empate e obrigando os julgadores a, em tais casos, proferir julgamento favorável aos contribuintes. Ao que parece, tal como editada a Lei, contemplou-se o conceito de voto de Minerva estabelecido por Pontes de Miranda, que, como já se disse, “é sempre a favor do demandado”<sup>41</sup>, nesse caso, do contribuinte.

---

<sup>40</sup> CARF. VOTO DE QUALIDADE NO CARF (2017-2019). Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/agostofinal.pdf>. Acesso em 26 de out. de 2020.

<sup>41</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962. p. 375. *apud* SOUZA, Filipe Costa. O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: 2020. vol. 23. p. 89-110.

Mas, como não poderia deixar de ser, esse novo ato normativo vem causando diversos questionamentos, principalmente pois, tendo privilegiado o contribuinte que sempre terá a seu favor desempatada a controvérsia, receberá a certeza da irreversibilidade da decisão, já que face às interpretações dos artigos 45 do Decreto 70.235/72 e 156, IX, do Código Tributário Nacional, a Fazenda Nacional não poderá recorrer ao judiciário para rever a decisão favorável ao sujeito passivo. O problema se revela quando se verifica que nas decisões proferidas quando ainda se decidia por voto de qualidade, caso a decisão fosse contrária ao sujeito passivo, teria sempre o contribuinte a faculdade de questionar o lançamento na via judicial.

Isto é, caso o desempate seja a favor da Fazenda Nacional, o contribuinte sempre pode questionar a decisão junto ao Judiciário. Sendo-lhe contrária, todavia, a Fazenda não possui a faculdade de ingressar em juízo para reverter a decisão.

## **2.4 O voto de qualidade no âmbito de outros Tribunais**

A solução adotada previamente pelo CARF para resolução dos casos em que houvesse empate dos votos não lhe é original, diversos outros Tribunais adotam o voto de qualidade para resolução de tais situações. Para entender se o mesmo questionamento é feito em todos os Tribunais, quer dizer, se o problema do voto de qualidade é o instituto em si, ou, então, se é a forma como foi previsto no âmbito do CARF, passará a analisar-se, de modo comparativo e não-exaustivo, como ele funciona em outros Tribunais.

### **2.4.1 Voto de qualidade em Tribunais Administrativos: CADE, TARF e TIT**

O primeiro Tribunal Administrativo que se busca analisar, trata-se do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Criado pela Lei nº 4.137 de 1962, à época, era competente somente para a fiscalização da gestão econômica e do regime de contabilidade das empresas. Em junho de 1994, através da Lei nº 8.884/1994 a competência do órgão restou ampliada e o CADE passou a ser responsável por julgar os processos administrativos relativos a condutas anticompetitivas e apreciar os atos de concentração submetidos à sua aprovação.

Com a superveniência da Lei da Livre Concorrência (Lei nº 12.529/2011), a competência do CADE passou a ser a instrução dos processos administrativos de

apuração de infrações à ordem econômica, bem como os processos de análise de atos de concentração. Não poderia deixar de se mencionar a principal alteração introduzida pela Lei da Livre Concorrência: a exigência de submissão prévia ao CADE de fusões e aquisições de empresas que possam ter efeitos anticompetitivos, sendo que o órgão possui prazo de 240 dias para analisar as fusões, prazo prorrogável por mais 90 dias em caso de operações complexas. Antes da vigência dessa Lei, a exigência era de que tais operações seriam comunicadas ao CADE após sua realização<sup>42</sup>.

Em relação à estrutura organizacional, atualmente o CADE é composto por três órgãos: Tribunal Administrativo de Defesa Econômica, Superintendência-Geral e Departamento de Estudos Econômicos. O Tribunal Administrativo é composto por um Presidente e seis Conselheiros escolhidos dentre cidadãos com mais de 30 anos de idade com notório saber jurídico ou econômico, nomeados pelo Presidente da República, após aprovação pelo Senado Federal.

Já na estrutura do Tribunal Administrativo do CADE, vemos uma importante diferenciação no que se refere à composição do CARF: não se trata de órgão paritário, sendo que os conselheiros não são divididos entre representantes da Fazenda Nacional e representantes dos Contribuintes, tratam-se de cidadãos (do “público em geral”) de notório saber jurídico ou econômico. Quanto ao Presidente, esse também é nomeado pelo Presidente da República após aprovação do Senado Federal, não restando espaço para discussão, como é o caso do CARF, da validade de seu voto por se tratar de representante de uma das partes em litígio.

Finalmente quanto à previsão do voto de qualidade, ela se encontra nos artigos nº 18, inciso II e 92 do Regimento Interno do CADE e, bem como no caso do CARF, é atribuído ao Presidente. Interessante disposição traz o artigo 91 do referido Regimento, em que se prevê que, em caso de divergência dos votos, de tal modo a não haver maioria para qualquer solução mesmo após o exercício do voto de qualidade pelo Presidente (quando se suscita mais de uma hipótese de resolução do caso concreto), os debates serão reabertos e os votos serão novamente colhidos.

Apesar das diferenças fundamentais entre os dois Tribunais Administrativos, o voto de qualidade no CADE também restou questionado perante o Poder

---

<sup>42</sup> CADE. Institucional. Histórico do CADE. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/historico-do-cade>. Acesso em 27 de out. de 2020.

Judiciário, com maior destaque ao decidido no Recurso Especial nº 966930/DF pelo Superior Tribunal de Justiça. Na ocasião, a Ministra Relatora Eliana Calmon deixou de conhecer o Recurso Especial da Companhia Vale do Rio Doce em que se alegava a nulidade de decisão do CADE em que a Presidente do Tribunal Administrativo emitiu voto como integrante do Conselho e, depois, voto de qualidade para o desempate, o qual se deu em desfavor da empresa recorrente. Em suas razões, a relatora expõe “ser possível a duplicidade de votos quando a lei assim permite”, de modo a ser impossível dar provimento ao pleito da empresa por não ser hipótese de “afastar-se o voto de qualidade da presidente do CADE, mesmo depois de ter sido por ela proferido voto como integrante do colegiado”<sup>43</sup>.

Outro Tribunal Administrativo em que o voto de qualidade possui aplicabilidade é o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul (TARF). Originalmente, o TARF era denominado Conselho Estadual de Contribuintes, criado através da Lei nº 973, de 16 de janeiro de 1950, apenas em 1959, a Lei nº 3.694, alterou sua denominação e regulou o processo fiscal na esfera administrativa.

O TARF possui composição paritária com a participação de representantes da Fazenda Estadual (Auditores Fiscais) e dos contribuintes (FIERGS, FEDERASUL, FARSUL e OCERGS). É composto de um Presidente, três Vice-Presidentes e oito Juízes integrantes das Câmaras, bem como suplentes, sendo metade desses indicada pela Fazenda e metade pelas entidades representantes dos contribuintes. Ademais, de acordo com o artigo 97 da Lei nº 6.537/73, o Presidente e os Vice-presidentes são de livre escolha e demissão do Secretário da Fazenda, sendo necessário que possuam formação jurídica, bem como competência, idoneidade e equidistância dos interesses da Fazenda e dos contribuintes.

Vê-se que a previsão de composição paritária, sendo metade dos juízes indicados pela Fazenda e metade pelos contribuintes, se assemelha em muito com a estrutura do CARF. Todavia, a equidistância dos interesses da Fazenda e dos contribuintes é requisito essencial para a nomeação do Presidente e Vice-Presidentes do TARF, sendo que esta previsão não encontra correspondência no

---

<sup>43</sup> BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 966930/DF. Recorrente: Campanha Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo De Defesa Econômica - CADE. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 28 de agosto de 2007. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=710739&num\\_registro=200701566336&data=20070912&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=710739&num_registro=200701566336&data=20070912&formato=PDF). Acesso em: 27 de out. 2020

Regimento Interno do CARF, ao contrário, o Presidente desse último Tribunal ostentará, necessariamente, o encargo de representante da Fazenda.

Ainda sobre a organização estrutural do TARF, esse pode funcionar em Plenário com seus oito Juízes ou ser dividido em duas Câmaras de 4 juízes cada, de modo que o Plenário é composto por todos os juízes das Câmaras, podendo funcionar com quórum mínimo de 2/3 dos seus membros. Extraordinariamente, poderá haver funcionamento de uma Câmara Suplementar, a qual terá composição idêntica a das Câmaras permanentes, podendo ser integrada pelos membros suplentes do TARF ou por juízes nomeados e defensores designados.

Em relação ao voto de qualidade, é chamado de “voto de desempate” no Regimento Interno do TARF, sendo previsto em seu art. 6º, II, ao Presidente do Plenário e das Câmaras. De fato, a denominação é precisa. No caso do Tribunal Estadual, o Presidente vota apenas uma vez: para desempatar a controvérsia. Há, ainda, mais uma importante previsão no que concerne ao assunto: cabe Recurso Extraordinário ao Pleno, das decisões das Câmaras proferidas pelo voto de desempate de seu Presidente.

Assim, há uma garantia tripla aos interesses do contribuinte e da Fazenda: (i) o Presidente possui voto único, somente em caso de empate; (ii) o detentor do voto de desempate é necessariamente equidistante dos interesses de ambas as partes; e, ainda, (iii) cabe Recurso Extraordinário ao Pleno quando a questão for solvida pelo voto de desempate do Presidente da Câmara. Com esta análise, fica explícito que pouca relação guarda o voto de desempate no TARF com o voto de qualidade tal qual previsto no CARF.

Finalmente, a nível estadual, não poderia deixar de citar-se o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Assim como o CARF, o TIT é órgão paritário de julgamento de processos administrativos tributários e foi criado em 05 de junho de 1935 pelo Decreto nº 7.184. Atualmente, sua estrutura encontra previsão na Lei nº 13.457/09, sendo composto por Presidência e Vice-Presidência, Câmara Superior, doze Câmaras Julgadoras e Secretaria.

As Câmaras Julgadoras, como referido, possuem composição paritária de quatro juízes cada (dois representantes da Fazenda e dois representantes dos contribuintes), sendo que a presidência é exercida de maneira alternada por representantes da Fazenda (nas Câmaras ímpares) e dos contribuintes (nas

Câmaras pares). Já a Câmara Superior, é composta por 16 juízes (nomeados de modo também paritário) e é presidida pelo Presidente do Tribunal, cargo sempre atribuído a representante da Fazenda<sup>44</sup>.

Da exposição acima, conclui-se que a Presidência da Câmara Superior do TIT se assemelha à das turmas e câmaras do CARF, visto que sempre será exercida por representante da Fazenda. Todavia, no que se refere à Presidência das Câmaras Julgadoras, leva-se em conta a paridade, sendo metade dos Presidentes representantes da Fazenda e metade representantes dos contribuintes.

Quanto ao voto de qualidade, resta previsto no artigo 61 da Lei 13.457/09 e regulamentado pelo Decreto nº 54.486 de 26 de junho de 2009 em seu artigo 37. Segundo os diplomas normativos citados, somente após serem colhidos os votos de todos os outros juízes presentes que o voto do Presidente da Câmara será proferido, e em caso de empate, prevalecerá esse último. Desse modo, quando proferido no âmbito das Câmaras Julgadoras, o voto de qualidade ora será exercido pelo Presidente representante da Fazenda (Câmaras ímpares) e ora pelo Presidente dos contribuintes (Câmaras pares). Entretanto, na Câmara Superior, o voto de qualidade pertencerá ao Presidente do Tribunal, sempre representante da Fazenda Pública<sup>45</sup>.

Portanto, numa análise rasa, caso o voto de qualidade sob análise seja proferido por uma das Câmaras Julgadoras do TIT, há 50% de chance de pertencer a um Presidente representante dos contribuintes, mas, caso se trate da Câmara Superior, necessariamente será do Presidente representante da Fazenda Pública. Nesse, vê-se a correspondência exata com a prática que era adotada no CARF antes do advento da Lei 13.988/20, mas, todavia, face a paridade presidencial estabelecida nas Câmaras Julgadoras, não se pode afirmar tratar-se do mesmo problema de representação.

#### **2.4.2 Voto de qualidade no Judiciário: STF**

A aderência do Poder Judiciário ao voto de qualidade não é tão grande quanto a dos Tribunais Administrativos. Em parte, pode-se dizer que isso se deve a estrutura

---

<sup>44</sup> Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do TIT do NEF/FGV Direito SP. Observatório do TIT: O insustentável voto de qualidade. **JOTA**, São Paulo, 14 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-o-insustentavel-voto-de-qualidade-14052020>. Acesso em 27 de out. de 2020.

<sup>45</sup> Ibidem.

das Turmas, quase sempre compostas por número ímpar de julgadores<sup>46</sup>, impedindo a ocorrência de empate no resultado do julgamento. O problema, portanto, é mais comum na esfera administrativa, em que, face à busca pela paridade de representantes da Fazenda e dos contribuintes, se tem um número par de julgadores.

Curiosamente, o Supremo Tribunal Federal (STF), responsável por julgar a ADI ajuizada pelo Conselho Federal da OAB para declarar inconstitucional o voto de qualidade no CARF, também possui previsão em seu Regimento Interno para utilização do instituto.

A denominação “Supremo Tribunal Federal” foi utilizada pela primeira vez na Constituição Provisória publicada com o Decreto n.º 510, de 22 de junho de 1890, e foi replicada no Decreto n.º 848/90<sup>47</sup>. O órgão era originalmente composto por quinze juízes, mas o Decreto n.º 19.656 de 1931, reduziu esse número de Ministros para onze. Até 21 de abril de 1960, o Tribunal foi sediado no Rio de Janeiro, mas com a mudança da capital para Brasília, sua sede foi transferida. Especial prestígio dedicou a Constituição de 1988 ao Tribunal, atribuindo-lhe a competência basilar como guarda da Constituição.

Nos dias atuais, o STF continua sendo composto por onze ministros, que são, necessariamente brasileiros natos com mais de 35 e menos de 65 anos de idade, de notável saber jurídico, nomeados pelo Presidente da República. O órgão possui duas Turmas, constituídas por cinco Ministros cada e presididas pelos mais antigos dos membros componentes, com mandato de um ano, vedada a recondução, até que todos os Ministros hajam exercido a Presidência<sup>48</sup>.

O Presidente e o Vice-Presidente são eleitos pelo Plenário do Tribunal e têm mandato de dois anos. A EC 61/2009 atribuiu ao Presidente do STF também a Presidência do Conselho Nacional de Justiça.

---

<sup>46</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 3ª edição. p. 397

<sup>47</sup> STF. Conheça o STF. Histórico. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=sobreStfConhecaStfHistorico>. Acesso em 28 de out. de 2020.

<sup>48</sup> STF. Conheça STF. Institucional. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=sobreStfConhecaStfInstitucional>. Acesso em 28 de out. de 2020.

Já em relação ao voto de qualidade, o Regimento Interno do Supremo autoriza sua utilização apenas quando “o empate na votação decorra de ausência de Ministro”, seja em face de impedimento ou suspeição, seja por “vaga ou licença médica superior a 30 (trinta) dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado”. Nesses casos, o Plenário, que em sua composição completa teria 11 Ministros, impedindo o empate, fica com número par de membros, possibilitando um impasse sobre a decisão a ser tomada. Como já dito, face a vedação ao *non liquet*, o órgão encontra-se obrigado a proferir decisão sobre o caso em análise, tendo sido o voto de qualidade atribuído ao Presidente do STF, a solução escolhida para furtar-se de incorrer em tal proibição.

Apesar da comparação que parece decorrer da exposição da existência do voto de qualidade no judiciário, mais especificamente, no Supremo Tribunal Federal, não se deve construir um paralelo entre os tribunais judiciários e os Tribunais administrativos tributários sobre o assunto, já que há uma diferença essencial: os órgãos julgadores colegiados do Poder Judiciário não possuem vínculo de representação com as partes em litígio<sup>49</sup>.

O voto de qualidade, tal como previsto no CARF, se diferencia com aquele proferido no âmbito do STF, pois, no órgão judiciário, o presidente é eleito por seus pares, em sistema rotativo, que respeita a antiguidade no cargo. Esse critério faz com que haja previsibilidade na definição do presidente e impede que haja conflitos políticos na eleição<sup>50</sup>.

Portanto, vê-se que não só as hipóteses de uso do voto de qualidade pelo Presidente do STF são totalmente diversas daquela prevista no âmbito do CARF, como também a comparação entre o uso do instituto nos dois Tribunais é indevida.

---

<sup>49</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 3ª edição. p. 397

<sup>50</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: 2017, n. 37. p. 363-385. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/37/voto-de-qualidade-no-carf-violacao-ao-criterio-paritario-consideracoes-de-lege-ferenda/>. Acesso em 25/10/2020.

### 3. VOTO DE QUALIDADE E *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

No presente capítulo, será analisada a transição do modo de julgamento dos recursos no CARF em caso de empate. Primariamente, como visto, os empates eram solucionados pelo voto de qualidade, mas, com a superveniência da Lei nº 13.988/20, havendo empate, o impasse será decidido, obrigatoriamente, da maneira mais favorável ao contribuinte.

#### 3.1 Discussões sobre o voto de qualidade no CARF

Já foram abordadas as inconsistências que o voto de qualidade, como previsto no RICARF, apresenta. Por ora, relembrem-se e classificam-se as principais críticas feitas à adoção do voto de qualidade no referido Conselho.

Em primeiro lugar, pode-se citar os autores Pedro Adamy<sup>51</sup> e Cleucio Nunes<sup>52</sup>, que entendem que o voto de qualidade na esfera administrativa federal contraria a paridade de representação estabelecida na Lei nº 11.941/2009 e no RICARF.

Adamy refere que ao “determinar que apenas conselheiros representantes da Fazenda Nacional possam ser presidentes nos colegiados de julgamento do CARF, o Regimento Interno viola frontal e diretamente a previsão legal que o define como um órgão paritário”. Assim, a violação ao critério paritário não estaria na previsão de existir o voto de qualidade, portanto, mas o modo de escolha do Presidente das Turmas, das Câmaras, das Seções e do Conselho Superior, que terá o direito de utilizá-lo.

Em relação à estrutura do Conselho, como vimos, é ele parte integrante do Ministério da Fazenda, órgão colegiado e paritário. Ao prever essa estrutura para o CARF, a Lei “cria uma obrigação de paridade, de equivalência, de igualdade, de correlação de forças entre a Administração e o contribuinte no âmbito do Conselho”<sup>53</sup>. O legislador, ao estabelecer o CARF como órgão paritário, fez uma escolha que necessariamente deve ser observada pela Administração na sua organização e estruturação. Portanto:

---

<sup>51</sup> Ibidem.

<sup>52</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 3ª edição. p. 397

<sup>53</sup> ADAMY, loc. cit.

“A paridade deve ser observada de maneiras distintas e em diferentes fases em relação ao CARF. Não se pode admitir que a paridade se resuma à equivalência numérica entre os conselheiros. A igualdade numérica é condição necessária, mas não suficiente, para a estruturação efetivamente paritária do Conselho. Esse ponto é relevante: a paridade prevista na legislação não seria alcançada sem que houvesse paridade numérica; a igualdade numérica, no entanto, não garante por si só que se alcance a correlação de forças e equivalência entre os interesses pretendida pelo legislador. A correta interpretação do critério paritário, sob o influxo dos princípios constitucionais e das garantias processuais fundamentais, obriga a mais. E tais obrigações legais deverão ser observadas pela Administração, no exercício do seu poder regulamentar. Especialmente, o critério paritário deverá ser observado de duas formas: de um lado, na formação e estruturação do CARF, de outro lado, na estruturação do julgamento.”<sup>54</sup>

Desta forma, conclui-se que a simples previsão de igualdade de número de conselheiros para compor as Turmas do CARF, apesar de ser essencial, não satisfaz, por si só, o critério de paridade estabelecido pelo legislador. Para que se alcance a paridade imposta pelo legislador, é necessário que a observância não só da paridade na formação e estruturação do CARF, como também na estruturação do julgamento.

Em relação à formação e estruturação do Conselho, a paridade deve ser respeitada em três momentos distintos: na fase de escolha e definição dos julgadores que comporão as câmaras julgadoras do Conselho; na fase de formação dos colegiados que julgarão os casos (conselheiros com iguais qualificações técnicas, em igualdade de representação); e na conformação do peso dos votos dos conselheiros que compõem o colegiado (todos os conselheiros devem ser considerados em igualdade de condições e seus votos devem possuir peso equivalente).

Assim, tal como previsto no RICARF, o modo de escolha dos Presidentes resulta num desequilíbrio entre o peso dos votos dos conselheiros representantes da Fazenda e o peso dos votos dos conselheiros dos contribuintes, não atendendo à premissa da igualdade de representação, pois, existindo empate dos votos, sempre será um dos conselheiros representantes da Fazenda quem receberá a incumbência de desempatar, de modo que “o regime de paridade será necessariamente violado,

---

<sup>54</sup> Ibidem. p. 374

qualquer que seja a decisão”<sup>55</sup>. A paridade, portanto, proíbe a concessão de privilégios processuais a determinados julgadores, exigindo que todos possuam “as mesmas prerrogativas, os mesmos direitos e as mesmas competências durante o julgamento”<sup>56</sup>.

De acordo com as críticas feitas pelos autores, o voto de qualidade atribuído a Presidente sempre representante da Fazenda dentro de um órgão paritário leva a distorções da proporcionalidade de representação, obrigatória para a validade de suas decisões.

Outra crítica que se faz ao voto de qualidade é sua utilização como voto duplo, quando, na realidade, o voto de mérito e o de qualidade precisam de motivação distintas. Segundo os autores que defendem essa posição, tal como previsto, o voto de qualidade não se trata de um voto “qualificado”, com base nas razões e argumentos expostos, mas apenas um voto que se atribui peso diferenciado.

Pedro Lunardelli, entende que, sendo os votos de mérito e de qualidade proferidos com a mesma motivação, o voto de desempate é nulo, bem como o respectivo acórdão que o compreende:

Vale dizer, o (i) voto de mérito e o (ii) voto de qualidade, conquanto componentes do acórdão, são atos processuais distintos que (a) pressupõem fatos diversos, (b) reportam-se a fundamentos de direito que buscam enquadrar esses fatos em um determinado molde jurídico e (c) se submetem a procedimentos pertinentes a cada um desses atos processuais.<sup>57</sup>

Para o autor, portanto, o voto de mérito e o de qualidade não se identificam juridicamente, pois pressupõem fatos jurídicos diversos e produzem efeitos jurídicos distintos. O voto de qualidade, para se considerar devidamente fundamentado, deve partir do fato jurídico de empate de votos. Desse modo, apenas invocar a fundamentação apresentada no voto de mérito implica em nulidade, já que não se

<sup>55</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 3ª edição. p. 397

<sup>56</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 363 -385 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/37/voto-de-qualidade-no-carf-violacao-ao-criterio-paritario-consideracoes-de-lege-ferenda/>. Acesso em 25/10/2020.

<sup>57</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O voto de qualidade no processo administrativo tributário e o artigo 112 do Código Tributário Nacional. **IBET. NOTUS**, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Pedro-Guilherme-Accorsi-Lunardelli.pdf>. Acesso em 28/10/2020.

levará em conta o fato jurídico que leva à necessidade do proferimento de tal voto, mas se baseará em fundamentação que serviria para justificar qualquer um dos votos proferidos anteriormente.

Portanto, no contexto de um julgamento colegiado, enquanto um voto de mérito é confrontado por outro voto de mérito, havendo dissenso na resolução da controvérsia, não serve de fundamento para solver a questão fundamento que se baseie nos argumentos desses votos, já que eles justificam apenas as afirmações que dizem respeito ao mérito examinado em cada voto. Assim, os votos de mérito não ofertariam solução ao dissenso estabelecido<sup>58</sup>.

Há, ainda, quem defenda o desuso do voto de qualidade pela violação à imparcialidade, alegando que o julgador influi duas vezes sobre o resultado do julgamento. Isso porque não se deveria admitir que o mesmo julgador participe mais de uma vez, “ainda que em funções públicas distintas, do processo decisório de um mesmo caso. Assim, como é corrente, o juiz não pode participar, já como desembargador, da revisão de seu próprio julgado”<sup>59</sup>.

Entende-se que permitir que uma mesma pessoa vote duas vezes em um julgamento, implica no consentimento de que esse julgador influencie duplamente a decisão do caso, multiplicando o risco de parcialidades, que deveria ser minimizado pela estrutura de órgão colegiado. Portanto, o Presidente da Turma, sempre pode “induzir o empate da votação e, ao final, fazer prevalecer sua posição, por meio do voto de qualidade (...) em detrimento dos demais julgadores”<sup>60</sup>.

Ainda sobre a estrutura colegiada, defende-se a abolição do voto de qualidade porque esvaziaria a garantia associada à colegialidade. Isto porque “a lei não estava obrigada a criar um órgão colegiado no caso, mas, uma vez previsto, a deliberação coletiva passa a integrar o devido processo legal pertinente na hipótese”<sup>61</sup>.

Apesar de referir-se ao CADE, o entendimento de Luís Roberto Barroso é completamente pertinente ao presente estudo, dado as similaridades dos dois Tribunais, já feitas as diferenciações necessárias no capítulo anterior. Refere o

---

<sup>58</sup> Ibidem, p. 991.

<sup>59</sup> BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo: 2009. Vol. 16/2009. p. 45 - 74

<sup>60</sup> SOUZA, Filipe Costa. O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: 2020. vol. 23. p. 89-110.

<sup>61</sup> BARROSO, op. cit.

Ministro que o objetivo da colegialidade desses órgãos é diluir o peso da participação individual, pois a decisão dependerá da formação de um consenso pela maioria dos julgadores, que necessariamente seriam pessoas diversas.

Ao atribuir-se o poder de voto ao mesmo julgador por duas vezes, o objetivo de minimizar as parcialidades individuais é esvaziado:

A atribuição de peso duplo ao voto de um indivíduo – afora a incompatibilidade com o devido processo legal, sobre o que se discutiu anteriormente – não tem o condão de transformá-lo em dois membros diversos do colegiado. Continuará havendo apenas a manifestação de 3 (três) pessoas de um total de 7 (sete), o que não configura, por evidente, maioria absoluta. Como compatibilizar as duas previsões? Em tais hipóteses a maioria absoluta deixaria de ser compreendida como maioria absoluta? Na realidade, a lei, na interpretação definida pelo TRF da 1.a Região e pelo STJ, consagra previsões que tornam o sistema, por ela mesma organizado, contraditório e irrazoável, sendo também por isso inválida a previsão do voto duplo consagrada pelo art. 8.º, II, da lei.<sup>62</sup>

Aplicando-se essa lógica ao CARF, como as Turmas são compostas de oito julgadores em sua composição completa e, presumindo-se estarem todos os julgadores presentes, o voto de apenas 4 de um total de 8 julgadores resultaria em um consenso majoritário, sem, todavia, poder configurar uma maioria absoluta, de modo que a colegialidade seria desrespeitada no caso de um dos julgadores fazer prevalecer seu entendimento em detrimento dos demais.

Por fim, será centralizado na pessoa de Hugo de Brito Machado a corrente que entende que o próprio empate qualifica a existência de dúvida, razão pela qual deveria ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, ao invés da previsão de atribuição de um voto de qualidade ao Presidente da Turma.

O artigo 112 do referido diploma legislativo prevê que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidade, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado. Essa interpretação benigna, como se pode observar do dispositivo colacionado, pressupõe a existência de dúvida objetiva na interpretação da legislação. Quando ocorre, por exemplo, dúvida a respeito da ocorrência, ou não, da infração, “está objetivada a existência de dúvida, sendo uma hipótese em que poderia, aliás, deveria, ser respeitado o disposto no art. 112 do CTN”<sup>63</sup>. Para tanto,

---

<sup>62</sup> Ibidem.

<sup>63</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. Editora Atlas, São Paulo: 2017. 6ª edição. p. 238

esclarece é da autoridade administrativa responsável pelo lançamento o ônus de provar os fatos em que ele se funda. Não sendo tais fatos suficientemente demonstrados, ou restando dúvida quanto aos fundamentos do auto de infração, deveria a controvérsia ser decidida favoravelmente ao contribuinte, anulando-se o lançamento, nos termos do artigo 112 do CTN.

Como contraponto, cita-se Kyoshi Harada<sup>64</sup> que, até antes do advento da Lei nº 13.988/20, defendia o uso de voto de qualidade no CARF tal como previsto no Regimento Interno do Tribunal. Entendia-se que, face a independência dos órgãos colegiados em relação a Receita Federal e ao Ministério da Economia, existiria a imparcialidade e confiabilidade das decisões.

Se verá a seguir os detalhes da Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pelo CFOAB, mas, o autor expôs sua discordância com a possibilidade de o STF alterar o sentido expresso no artigo 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72 porque se configuraria exercício de atividade legislativa. Desse modo, apenas o próprio legislador poderia prescrever solução diversa do voto de qualidade para os casos de empate.

### **3.1.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731/DF**

Em 20 de junho de 2017, o Conselho Federal da OAB ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, distribuída sob o nº 5.731/DF, para o fim de ver declarada a inconstitucionalidade da expressão contida no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, cuja redação foi conferida pela Lei nº 11.941/2009.

Em sua petição, o CFOAB argumenta violação aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, pois teriam sido utilizados procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento.

Ademais, foi alegado inconstitucionalidade formal por violação ao artigo 112 do Código Tributário Nacional. Isto porque a resolução da demanda de maneira favorável ao contribuinte, conforme determina o citado artigo, seria diretriz de aplicabilidade de todas as normas sancionatórias no campo do Direito Tributário.

---

<sup>64</sup> HARADA, Kyoshi. **Direito financeiro e tributário**. Editora Atlas: São Paulo: 2020. 19ª edição. p. 402

Para o CFOAB, o voto de qualidade só seria pertinente nas situações em que haveria empate na votação sem que fosse computado um voto de mérito pelo Presidente do órgão. Caso contrário, sendo a previsão de um voto duplo, como era efetivamente no CARF, concedia-se ao Presidente das Turmas um poder indevido, violando-se o princípio constitucional da isonomia entre os conselheiros.

Em caráter cautelar, foi requerida a suspensão imediata da aplicabilidade do referido dispositivo, sem que, todavia, esse pedido fosse analisado, tendo em vista a superveniência da Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020 que acrescentou artigo 19-E à Lei nº 10.522/02, retirando a aplicabilidade do voto de qualidade “no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário”, devendo-se, nesses casos, a controvérsia ser resolvida favoravelmente ao contribuinte, o que será estudado em tópico próprio.

### **3.2 Alternativas apresentadas ao voto de qualidade**

Viu-se que a solução mais recente adotada pelo legislador para resolver os casos em que houvesse empate em segunda instância no CARF é decidir-se favoravelmente ao contribuinte, mas esta não é a única opção que dispunha caso optasse por alterar a sistemática do voto de qualidade.

Utilizando-se das soluções adotadas pelos Tribunais Administrativos apontados no tópico 2.4 do presente trabalho, poderiam ser adotadas as soluções a seguir.

Primeiro, com os ajustes legais pertinentes, poderia alterar-se a estrutura paritária do órgão, de modo que, adotando a prática do CADE, os Conselheiros seriam escolhidos entre cidadãos (do “público em geral”) de notório saber jurídico ou econômico. Poder-se-ia, portanto, manter o voto de qualidade tal qual previsto atualmente no Regimento Interno do CARF, mas não haveria discussão quanto a ser ele atribuído ao Presidente, visto não se tratar de representante de uma das partes em litígio. Quanto a esta alternativa, ainda subsistiria a crítica de que o mesmo julgador não poderia influenciar mais de uma vez no resultado do julgamento, já exposta anteriormente.

Segundo, poderia optar-se pelo método utilizado pelo TARF. Nesse caso, não seria necessário alterar a estrutura paritária do órgão, mas sim alterar-se o modo de nomeação do Presidente, que deveria guardar equidistância dos interesses da

Fazenda e dos contribuintes. Ademais, naquele Tribunal, o Presidente só vota uma vez, em caso de empate. Ainda assim, encontra-se prevista a possibilidade de recurso a outra instância administrativa (Pleno) quando a controvérsia for decidida por voto de qualidade. Cleucio Santos Nunes defende essa posição, referindo que, no caso de empate na Turma Ordinária “deveria ser resolvido por recursos à CSRF e, ocorrendo empate nesse último órgão, caberia ao Plenário decidir”<sup>65</sup>. Essa solução parece abarcar a maioria das críticas feitas ao voto de qualidade no CARF, sem que, todavia, satisfaça àqueles que entendem pela necessidade de aplicação do artigo 112 do CTN, de modo a sempre decidir-se favoravelmente ao contribuinte em caso de dúvida.

Terceiro e finalizando a comparação com os outros Tribunais Administrativos, há a solução adotada pelo TIT. Nesse, a Presidência das Câmaras Julgadoras também leva em conta o critério da paridade, sendo que metade dos Presidentes são representantes da Fazenda, enquanto a outra metade representantes dos contribuintes. Ademais, somente após colhidos os votos de todos os outros juízes presentes que o voto do Presidente da Câmara será proferido, e em caso de empate, prevalecerá esse último. Apesar de pretender resolver o problema da paridade no que se refere à Presidência das Câmaras Julgadoras, poderia alegar-se parcialidade dos Presidentes representantes da Fazenda Nacional, bem como, também poderia ser alegado o mesmo quanto aos que representariam os contribuintes. De todo modo, ainda restaria o peso de 05 votos dos representantes dos contribuintes contra 04 da Fazenda, e vice-versa, ainda que ambas as partes possuíssem igual número de representantes na Câmara.

A doutrina refere ainda que, para que nem mesmo fosse necessária a adoção de um voto de qualidade, poderiam as Turmas ser compostas por número ímpar de julgadores, devendo haver, conjuntamente, a modificação na escolha do presidente da turma, da câmara ou da seção de julgamento para que se escolhessem os presidentes de forma alternada, criando-se uma paridade também entre os presidentes dos colegiados que compõem o CARF<sup>66</sup>. Apesar de pretender impedir

---

<sup>65</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 3ª edição. p. 397

<sup>66</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 363 -385 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/37/voto-de-qualidade-no-carf-violacao-ao-criterio-paritario-consideracoes-de-lege-ferenda/>. Acesso em 25/10/2020.

que haja um empate respeitando-se a paridade, tal solução acabaria por agravar essa prerrogativa: havendo número ímpar de julgadores, logicamente uma das partes teria um representante a menos que a outra, subsistindo, portanto, o problema.

Parecida com a solução adotada pelo STF, Barroso<sup>67</sup> indica como possível solução, que ao Presidente seja atribuída a competência de votar apenas uma vez para desempatar o julgamento. Para não recair nas mesmas críticas feitas anteriormente, o Presidente deveria ter interesse equidistante das partes em litígio, pois, sendo representante da Fazenda ou mesmo dos contribuintes, se poderia questionar a violação à paridade, tendo em vista que uma das partes possuiria um voto a mais.

Interessante solução apresenta Pedro Adamy<sup>68</sup> ao sugerir que, subsistindo a previsão do voto de qualidade, deveria ser ele atribuído ao relator do processo. Essa opção se justificaria na medida em que foi o julgador que mais teve contato com o litígio e que será distribuído por sorteio, não havendo condicionamento a ser representante de uma das partes. Subsistiria, ainda, a crítica ao poder do julgador, nesse caso, o relator, de influenciar duplamente no julgamento, fazendo sua posição prevalecer sobre a dos demais.

### **3.3 Necessária aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional no empate do julgamento**

As alternativas previamente apresentadas e o voto de qualidade tal como era antes do advento da Lei nº 13.988/2020, por expressa vedação legal, não podem ser aplicadas quando houver dúvida sobre (i) a capitulação legal do fato; (ii) a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos; (iii) a autoria, imputabilidade ou punibilidade; e (iv) à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Nesses casos, o artigo 112 do Código Tributário Nacional obriga que a controvérsia seja decida de maneira favorável ao contribuinte.

---

<sup>67</sup> BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo: 2009. Vol. 16/2009. p. 45 - 74

<sup>68</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 363 -385 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/37/voto-de-qualidade-no-carf-violacao-ao-criterio-paritario-consideracoes-de-lege-ferenda/>. Acesso em 25/10/2020.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do REsp 294.740/SC<sup>69</sup>, decidiu pela inaplicabilidade da legislação mais benéfica ao contribuinte em relação aos juros, porque não se estaria frente a uma das hipóteses do artigo 112 do CTN, assim, subsistiria sua aplicação às sanções tributárias.

O problema de se dar efetividade ao dispositivo citado, como bem aponta Hugo de Brito Machado<sup>70</sup>, é que as autoridades fazendárias costumam afirmar não haver dúvida de que a lei aplicável é aquela mais gravosa ao contribuinte, mesmo quando não há certeza sobre os fatos e a interpretação das normas punitivas é controvertida, sendo esse um artifício para esvaziar-se a determinação do artigo 112 e aplicar-se o voto de qualidade, ao invés de decidir-se favoravelmente ao contribuinte. Como já dito, existem critérios objetivos para indicar que existe dúvida, sendo o empate um exemplo claro desta situação, não havendo convencimento de mais da metade dos julgadores sobre a possibilidade de se aplicar, ou não, a penalidade.

“Aliás, não há que 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”<sup>71</sup>. A dúvida existirá, portanto, quanto aos atos praticados pelo contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal.

Uma das maiores controvérsias na doutrina em relação a esse dispositivo está em seu alcance. A teoria majoritária da doutrina entende que ele deve ser aplicado somente nos casos em que houver a imposição de sanções<sup>72</sup>, enquanto a teoria minoritária entende que poderia aplicar-se também no que se refere aos tributos.

<sup>69</sup> BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 294.740/SC. Recorrente: Poliasa Indústria De Produtos Do Lar Ltda. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 09 de abril de 2002. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=15003&num\\_registro=200001378546&data=20020506&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=15003&num_registro=200001378546&data=20020506&formato=PDF) Acesso em: 28 de out. 2020

<sup>70</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. Editora Atlas, São Paulo: 2017. 6. ed. rev. atual. e ampl. p. 238.

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 10ª edição. p. 190

<sup>72</sup> Cf.: “O art. 112 do CTN prestigia o princípio *in dubio pro infrator*. Vale destacar que não usamos a expressão *in dubio pro contribuinte*, pois não existe nenhuma premissa da interpretação da lei de incidência contra ou a favor do contribuinte. Em relação às infrações, e somente quanto às infrações, prevalece o princípio do *in dubio pro infrator*. Interpreta-se favoravelmente ao infrator em relação à capitulação do fato, natureza, circunstância, autoria etc. Essa regra não tem o condão de contribuir para a interpretação da lei de incidência, mas sim da lei que comina penalidade.” CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. Saraiva Educação, São Paulo: 2020. 9ª edição. p. 112 e “O Princípio *in dubio pro reo*, como se viu no Capítulo XVII, foi inserido no artigo 112 do Código Tributário Nacional: embora a interpretação das leis tributárias rejeite soluções apriorísticas,

Todavia, parte da doutrina entende que o vocábulo “ou” na previsão “que define infrações, ou lhe comina penalidades” impede que a interpretação seja feita somente para as penalidades, devendo sua aplicação ser estendida também para os casos em que se discuta a cobrança de tributo. A esse respeito, Maria Eugênia:

Ora, se o referido artigo prevê duas situações distintas, sendo apenas uma delas a imposição de penalidades, o entendimento no sentido de que tal artigo pode ser empregado exclusivamente no caso de dúvida quanto à imposição de penalidades não parece ser o mais apropriado. Assim, se é verdade que o dispositivo traz duas hipóteses distintas para sua aplicação, faz-se necessário considerar o que seria uma situação de dúvida quanto à definição de uma infração. A nosso ver, ocorre uma infração toda vez que é imputado ao contribuinte o descumprimento das leis tributárias. Isto é, todas as vezes em que a Autoridade Fiscal atribuir ao contribuinte o descumprimento de uma lei tributária (seja ela qual for), estar-se-á diante de um caso de infração. Tendo isso em mente, forçoso concluir que o auto de infração lavrado em face de um contribuinte nada mais é do que um instrumento por meio do qual a Autoridade Fiscal acusa o contribuinte de ter violado alguma lei tributária e cometido, portanto, uma infração.”<sup>73</sup>

Da leitura do *caput* do artigo 112 do CTN chega-se à mesma conclusão esboçada pela autora: o legislador optou por prever duas hipóteses diversas para imposição de favorecer o contribuinte em caso de dúvida, seja referente à definição das infrações, seja referente às penalidades. Desse modo, havendo dúvida em relação ao cometimento da infração por parte do contribuinte, imperioso que, havendo empate, deve ele ser favorecido.

Já em relação às penalidades, o tema não merece maiores delongas. Havendo empate nos votos dos Conselheiros do CARF, caracterizada está a existência de dúvida, sendo o Presidente da Turma obrigado a proclamar o resultado como favorável ao contribuinte com base no artigo 112 do CTN, nos casos previstos em seus incisos.

---

na matéria do Direito Tributário Penal a dúvida deve favorecer o acusado, exigindo-se, *exclusivamente no que se refere às penalidades*, a interpretação mais benéfica”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 803.

<sup>73</sup> OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade. **Revista de Direito Tributário Anual**, São Paulo: 2020. n. 45. p. 732-760

### 3.4 Análise da Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020

A Lei nº 13.988/2020 foi publicada no Diário Oficial da União em 14 de abril de 2020 e é responsável pela regulamentação da negociação de dívidas tributárias com a União. Decorreu da conversão em lei da Medida Provisória nº 899/2019, a chamada “MP do Contribuinte Legal”.

O texto legal, quase em sua íntegra, dispõe sobre as hipóteses de transação dos créditos da União. Todavia, ao que nos interessa, o artigo 28 do diploma legislativo, apesar das alternativas expostas anteriormente para amenizar as críticas ao voto de qualidade, optou por retirar a vigência o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 para os processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário, extinguindo o voto de qualidade no âmbito do CARF. Em seu lugar, foi imposto que a controvérsia seria decida favoravelmente ao contribuinte

Como não poderia deixar de ser, a medida não agradou a todos, sendo que, até o momento, já foram propostas diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, defendendo, principalmente, a inconstitucionalidade formal do artigo 28 da Lei nº 13.988/20 fundada em vício no processo legislativo, vez que esse não teria pertinência temática com a MP nº 899/2019.

Pode ser citada, a título exemplificativo, a ADI nº 6.399, ajuizada pela Procuradoria-Geral da República (PGR) em 28 de abril de 2020. Nela, a Procuradoria expõe que, na redação original da MP nº 899/2019, não havia o discutido artigo 28. Todavia, durante o trâmite legislativo ele foi inserido com o escopo de estabelecer o fim do voto de qualidade no CARF.

Segundo aponta a PGR, a jurisprudência do STF seria no sentido de ser indispensável a iniciativa do chefe do Executivo para elaboração de normas que de alguma forma alterem a estrutura organizacional ou o funcionamento de órgãos pertencentes à administração pública. Portanto, haveria usurpação da iniciativa conferida ao chefe do Executivo porque o artigo 28 foi inserido por emenda parlamentar. Em consonância com o entendimento da PGR, transcreve-se a passagem a seguir:

A medida provisória pode ser emendada no Congresso, não mais perdurando a proibição nesse sentido que havia no regime do decreto-lei, na ordem constitucional pretérita. As emendas apresentadas devem,

porém, guardar pertinência temática com o objeto da medida provisória, sob pena de indeferimento.<sup>74</sup>

A inconstitucionalidade formal ocorreria, portanto, quando analisados os aspectos extrínsecos à lei, se verificar não haver respeito ao seu correto procedimento de elaboração, demandando comparação não entre duas normas (lei e Constituição), mas entre fatos e a Constituição<sup>75</sup>. Assim:

A lei de conversão particulariza-se e qualifica-se por: a) pressupor uma medida provisória a converter; b) possuir conteúdo delimitado e condicionado pela medida provisória; c) seguir processo legislativo específico; e d) dever ser aprovada dentro do prazo constitucional sob pena de decadência. Portanto, tendo âmbito temático próprio, bem assim processo legislativo específico, a lei de conversão da medida provisória é, insista-se, espécie normativa primária e autônoma.<sup>76</sup>

A lei que converte da Medida Provisória possui “conteúdo delimitado e condicionado pela medida provisória”. Aí reside, portanto, o fundamento das ADIs que suscitaram a inconstitucionalidade da Lei nº 13.988/2020, pois o conteúdo delimitado pela MP nº 899/2019 era a de transações sobre créditos da Fazenda Nacional.

Ante a exposição acima, percebe-se que causa estranheza a opção legislativa adotada para a extinção do voto de qualidade no CARF e o modo como essa disposição foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro, aguardando-se o posicionamento do STF quanto a constitucionalidade, ou não, do artigo 28.

### **3.4 Criação de um *in dubio pro contribuinte***

Apesar das discussões sobre a constitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, fato é que essa disposição instituiu solução inédita para os casos em que houver empate no julgamento no CARF e não se tratar de uma das hipóteses do artigo 112 do CTN. Com isto, o Tribunal é obrigado a decidir favoravelmente ao

---

<sup>74</sup>MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva, São Paulo: 2013. 8ª edição. p. 884-885.

<sup>75</sup>TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. Editora Saraiva Educação, São Paulo: 2020. 18ª edição. p. 383

<sup>76</sup>AMARAL JUNIOR, José Levi Mello do. **Medida provisória e sua conversão em lei: a emenda constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional**. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2004. p. 284.

contribuinte, não possuindo discricionariedade para classificar se o empate causa, ou não, dúvida objetiva.

### 3.4.1 Terminologia

Utiliza-se o termo *in dubio pro contribuinte* para representar uma regra de prevalência absoluta em favor do contribuinte em caso de dúvida acerca da capitulação do fato. Isto é, nos casos de empate, o julgamento deveria se dar sempre em benefício do contribuinte.

Outros termos foram empregados pela doutrina para descrever essa regra, como, por exemplo *in dubio pro libertate*. Tal expressão tem sido utilizada para representar qualquer conflito entre Estado e particular, não servindo, portanto, para identificar especificamente a hipótese ora analisada.

Também foi criado o termo *in dubio contra fiscum*, que se distingue do *in dubio pro contribuinte* apenas em relação ao ponto de referência adotado, nesse caso, o Fisco.

Tendo em vista a melhor adequação do termo “*in dubio pro contribuinte*” ao presente trabalho, sendo que, quanto aos julgamentos do CARF, os que defendem sua aplicação tendem a afirmar que a controvérsia sempre deve ser decidida favoravelmente ao contribuinte, será esse o termo utilizado.

### 3.4.2 Teorias que dão suporte ao *in dubio pro contribuinte*

Já explicitado ao longo do trabalho o que seria o *in dubio pro contribuinte*, passa-se agora à análise das teorias que dão suporte à sua criação e aplicação para que, caso seja declarada a inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/20, se possa verificar se ele subsiste.

A teoria mais popular a dar suporte à solução favorável ao contribuinte é aquela que a entende como decorrência do artigo 112 do Código Tributário Nacional. Como já visto, é indiscutível que, havendo dúvida na aplicação de sanções de ordem tributária, a controvérsia deve ser decidida da maneira mais vantajosa ao contribuinte.

Todavia, há autores que sustentam que esse princípio não seria aplicado só à matéria de sanções, mas em todos os casos em que houvesse empate no

juízo, tendo em vista o ônus do fisco de provar os fatos sob os quais se sustenta a infração<sup>77</sup>.

Já o professor Ives Gandra da Silva Martins, entende que em uma leitura conjunta do art. 112 com os demais dispositivos do CTN que tratam da interpretação da lei tributária, resultam na conclusão de que a interpretação mais benéfica ao contribuinte abarca o crédito tributário como um todo. Refere que o artigo 112 ao instituir a interpretação mais benéfica “em casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato”, por estar ela intimamente ligada à hipótese de incidência tributária, impõe a extensão da interpretação também ao tributo. É o que se extrai do trecho a seguir:

O segundo é o art. 112, que se refere à *benigna amplianda*, exigindo, em caso de dúvida, a interpretação mais favorável ao acusado e enumerando quatro hipóteses. A primeira hipótese é a concernente à capitulação legal do fato. Ora, a capitulação legal do fato diz respeito à perinorma, mas não pode deixar de estar ligada à própria endonorma. Se a capitulação legal do fato não caracterizar, de forma inequívoca e precisa, a própria hipótese de incidência do tributo, à evidência, a *benigna amplianda* aplicar-se-á à penalidade e ao próprio tributo.<sup>78</sup>

Outros autores, entendem que a existência de *in dubio* pro-contribuinte está intimamente ligada ao princípio do Direito Penal que impõe a resolução favorável ao réu em caso de dúvida, o famigerado princípio do *in dubio pro reo*. A esse respeito, pode-se citar Fernando Facury Scaff:

Entendo que em caso de empate no julgamento de matéria tributária, por cortes administrativas ou judiciais, a decisão deverá ser obrigatoriamente vinculada à absolvição (desoneração), à semelhança do que ocorre em Direito Penal, em face da identidade entre as duas situações. Tal como no Direito Penal, no Direito Tributário o Estado acusa o contribuinte/réu alegando que esse cometeu uma irregularidade contra o patrimônio do Fisco (ou, no caso penal, contra a vida ou outro bem que essas normas assegurem). O Fisco terá que fazer prova de que suas alegações são verdadeiras, e contribuinte/réu só poderá ser condenado em caso de haver a mais completa certeza da incorreção de seu procedimento. Caso a dúvida persista – ter havido empate no julgamento – a decisão só pode ser pela desoneração/absolvição do contribuinte/réu injustamente acusado. Observe-se que nesta situação não se pode falar em voto de minerva pró-Fisco; ele necessariamente deve ser pró contribuinte. Trata-se de uma

<sup>77</sup> Cf.: “Ainda, no que tange ao art. 112 do CTN, parece adequado (...) que, em havendo empate no julgamento feito por órgãos colegiados, o voto do Presidente, ou o voto de qualidade, seja favorável ao contribuinte, no que tange às matérias referidas. Afinal, empate é demonstração objetiva de que há dúvida quanto à possibilidade de se aplicar, ou não, a penalidade, o que deveria ser levado em conta pelo Presidente do órgão colegiado.” SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. Editora Atlas, São Paulo: 2017. 6ª edição. p. 238.

<sup>78</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. Editora Saraiva, São Paulo: 1983. 2ª edição. p. 209.

decisão que vincula o voto de minerva do presidente em favor do contribuinte, não lhe permitindo outra decisão que não seja o desempate em favor da parte acusada, mas que não teve contra si a maioria dos votos ordinários daquela corte – ou seja: *in dubio pro contribuinte*.<sup>79</sup>

O autor, portanto, defende a aplicação da dúvida favorável ao contribuinte a partir de uma remissão ao Direito Penal. A comparação das duas ciências do direito é feita sob a ótica processual, argumentando-se que, assim como no processo penal, o processo administrativo-fiscal é regido pelo princípio acusatório, tendo em vista a sobreposição de uma parte à outra (sendo uma delas, o Estado).

Partindo desta premissa, defende o autor que o processo administrativo-fiscal deve buscar a verdade material, restando ao Estado o dever de provar, além de qualquer dúvida razoável, que a conduta que está sendo imputada ao contribuinte ocorreu tal como descrita pela Administração Pública. Nos casos em que o ônus imposto ao Fisco não é cumprido, sendo que as alegações e provas trazidas pela Autoridade Fiscal não superam o limite da dúvida razoável, deve-se decidir a favor do contribuinte, aplicando-se, portanto, o *in dubio pro-contribuinte*.

Por fim, uma última teoria a ser citada é aquela que defende a aplicação do *in dubio pro-contribuinte* a partir do princípio da legalidade<sup>80</sup>. Segundo esses autores, a legalidade constitui limitação ao poder de tributar e veda discricionariedade por parte da Administração Pública quando o assunto é exigência de tributos. Assim, caso constate-se o fato gerador, a Administração deve, obrigatoriamente, proceder à cobrança do tributo nos exatos termos e limites previstos na lei (sem discricionariedade).

A vedação à discricionariedade, interpretada de maneira diametralmente oposta, impõe que a Administração não deve formalizar a exigência tributária nos casos em que não há certeza de que a conduta praticada pelo contribuinte se encaixa na previsão legal. Caso proceda-se ao lançamento sem a certeza de a conduta praticada pelo contribuinte constitui fato gerador do tributo, se agirá às margens da Legalidade.

---

<sup>79</sup> SCAFF, Fernando Facury. 'In dubio pro reo' também vale para o contribuinte. **Conjur**, São Paulo, 18 de junho de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em: 29 de out. de 2020.

<sup>80</sup> Cf: OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade. **Revista de Direito Tributário Anual**, São Paulo: 2020. n. 45. p. 732-760.

Esse entendimento estaria corroborado pelo *caput* do artigo 142 do CTN, que conceitua o lançamento como uma atividade de verificação da ocorrência do fato gerador. Portanto, se há o dever de verificação por parte do Fisco da completa subsunção dos fatos observados às hipóteses previstas em lei, caso, após tal verificação a ocorrência não restar verificada, ao não se atingir, “com elevado grau de certeza, conclusão no sentido da concretização da hipótese de incidência tributária, é irrefutável que o lançamento não possa ser formalizado”<sup>81</sup>.

Verifica-se aqui a defesa a uma outra faceta do princípio do *in dubio pro* contribuinte, sendo que sua aplicação encontraria respaldo antes mesmo de possível julgamento em tribunal administrativo sobre a validade da cobrança: havendo dúvida em relação à ocorrência do fato gerador, o lançamento nem ao menos deveria existir.

Um segundo momento de aplicação desse princípio seria quando a manifestação ou provas trazidas pelo contribuinte após procedimento fiscalizatório e já iniciada a fase processual administrativa, gerasse dúvida sobre a o entendimento da Autoridade Administrativa sobre os fatos, indicando uma possível revisão no lançamento por parte dos julgadores. Essa revisão implica verificar se o lançamento respeitou o princípio da legalidade, isto é, se foi procedido nos exatos termos da lei a qual o ente autuante se encontra submetido.

Nesta segunda fase, já iniciado o processo administrativo, estariam também os órgãos julgadores submetidos ao *in dubio pro* contribuinte. Assim, caso subsista dúvida acerca das condutas imputadas ao contribuinte, veda-se o proferimento de decisão que aceite as alegações fiscais e imponha obrigações e penalidades ao contribuinte. Essa dúvida é mais facilmente constatada quando são analisados os julgamentos das Turmas do CARF, face a possibilidade de empate. Esse “empate é justamente a materialização da dúvida, da incerteza, de forma que, em obediência ao *in dubio pro* contribuinte, não pode o órgão julgador decidir em favor da tese fiscal nesses casos”<sup>82</sup>.

Tal como era antes da vigência da Lei 13.988/2020, havia espaço para a discricionariedade de um julgador decidir o empate em favor do Fisco, contrariando a máxima do *in dubio pro* contribuinte tal como exposto. Assim, concluiu-se pela incompatibilidade do voto de qualidade tal qual aplicado no âmbito do CARF com o

---

<sup>81</sup> Ibidem.

<sup>82</sup> Ibidem.

*in dubio pro* contribuinte, bem como com o próprio Princípio da Legalidade do qual ele decorre.

Foram expostas, portanto, as três principais teorias que dão suporte à aplicação de um *in dubio pro* contribuinte. A seguir, se verá as principais críticas à aplicação desse instituto.

### 3.4.3 Críticas

A primeira e mais importante crítica feita à aplicação do *in dubio pro* contribuinte, excetuadas as hipóteses expressamente previstas no artigo 112 do CTN e que se referem às sanções administrativas, é a rejeição a uma aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal.

Segundo entendem os autores dessa corrente doutrinária, a comparação entre as duas áreas do direito não seria válida porque o Direito Tributário regula condutas lícitas, ao contrário do Direito Penal que lida com a prática de condutas ilícitas.

Ademais, o *in dubio pro reo* decorre diretamente do texto constitucional, em que no artigo 5º, inciso LVII, impõe-se que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença condenatória”. Não poderia estender-se a aplicação dessa garantia ao contribuinte, visto que a Constituição faz questão de assinalar a expressão “sentença condenatória”, restringindo o âmbito de aplicação do princípio ao Direito Penal.

Schoueri, por outro lado, entende que o princípio do *in dubio pro reo* seria aplicado em matéria tributária apenas no que se refere às penalidades, veja-se:

O Princípio *in dubio pro reo*, como se viu no Capítulo XVII, foi inserido no artigo 112 do Código Tributário Nacional: embora a interpretação das leis tributárias rejeite soluções apriorísticas, na matéria do Direito Tributário Penal a dúvida deve favorecer o acusado, exigindo-se, *exclusivamente no que se refere às penalidades*, a interpretação mais benéfica.<sup>83</sup>

De todo modo, não foram observadas críticas à aplicação do *in dubio pro* contribuinte como decorrência do princípio da legalidade, restando, portanto, a validade de sua argumentação ainda que declarada a inconstitucionalidade formal do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020.

<sup>83</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. Editora Saraiva, São Paulo: 2018. 8ª edição. p. 803.

### 3.4.4 Possíveis impactos

Por fim, com a imposição legal de decidir-se favoravelmente ao contribuinte nos casos de empate do CARF, analisar-se-á os possíveis impactos que essa previsão pode trazer, ao menos enquanto sua possível declaração de inconstitucionalidade não for feita pelo Supremo Tribunal Federal.

Em pesquisa em que foram compilados os dados de 2018 englobando disputas administrativas e judiciais nos municípios, nos estados e na União, restou exposto que as disputas tributárias entre o Estado e os contribuintes somam quase R\$ 5 trilhões no Brasil, o que equivale a quase 73% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, revelando o alto grau de litigância do sistema brasileiro.

Partindo desse estudo, um dos efeitos positivos que a extinção do voto de qualidade pode causar, decidindo-se favoravelmente ao contribuinte, é contribuir para o encerramento da disputa tributária na esfera administrativa, sem a necessidade de se acionar o Poder Judiciário, que, de qualquer modo, só o contribuinte poderia recorrer<sup>84</sup>. Um impacto indireto do menor acionamento do Poder Judiciário, seria a diminuição das despesas dos contribuintes com os honorários advocatícios e as custas judiciais.

Ainda, revela Marcos Villas-Boas que o alto acionamento do Judiciário “é um desincentivo aos investimentos e um fator inflacionário, que eleva preços e reduz o poder de compra do cidadão”<sup>85</sup>.

Por outro lado, se pode afirmar com um certo grau de certeza que a imposição de sempre decidir-se favoravelmente ao contribuinte impactará diretamente a arrecadação fazendária, visto que a Fazenda Pública, após a extinção do crédito tributário na seara administrativa, não terá a possibilidade de requerer seu reestabelecimento perante o Judiciário.

---

<sup>84</sup> Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do TIT do NEF/FGV Direito SP. Observatório do TIT: O insustentável voto de qualidade. **JOTA**, São Paulo, 14 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-o-insustentavel-voto-de-qualidade-14052020>. Acesso em 27 de out. de 2020.

<sup>85</sup> VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte* reduz despesas do Estado e aumenta eficiência. **JOTA**, São Paulo, 21 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acesso em 04 de nov. de 2020.

#### 4. CONCLUSÃO

Partindo do objeto dessa monografia, foram verificadas as principais críticas feitas ao voto de qualidade no âmbito do Conselho de Recursos Fiscais federal, que acabaram ocasionando a sua extinção pela Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020.

Constatou-se que a paridade do Tribunal foi diversas vezes questionada, tendo em vista que os Presidente das turmas julgadoras são sempre representantes da Fazenda Nacional. Em decorrência, tendo sido atribuído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, bem como pelo RICARF, o voto de qualidade ao Presidente da Turma, restava sempre aos representantes do Fisco a tarefa de solucionar o empate proferindo novo voto, o qual, segundo comprovado por diversos estudos, era majoritariamente solucionado a favor da Fazenda.

Ademais, expôs-se o questionamento à validade do voto de qualidade proferido, sendo que, caso não levasse em conta o fato jurídico causador do empate de votos, poderia ser considerado nulo pela falta de fundamentação, não lhe socorrendo os fundamentos utilizados pelo Presidente ao proferir seu primeiro voto (de mérito).

A atribuição de voto de qualidade a um dos representantes das partes em litígio foi, ainda, questionada sob a ótica da colegialidade. Sendo que, a despeito de pretender estabelecer consenso majoritário, o voto de qualidade não poderia se prestar a formar maioria, pois o número de julgadores permanecia o mesmo, apenas com a atribuição de dois votos à mesma pessoa.

Outrossim, para compreender se as críticas feitas ao voto de qualidade decorreriam do próprio instituto ou se a forma como previsto no RICARF era o problema, foi feita a comparação entre o modo como tal voto era aplicado no CARF e em outros tribunais, tais como, CADE, TIT, TARF e STF. Primeiro, cumpre ressaltar que o comparativo com órgão do Poder Judiciário é impróprio, já que o STF não se presta a representar as partes do litígio. Quanto aos demais Tribunais Administrativos, verificou-se que a maioria das críticas se manteve, com exceção ao TARF, cuja única crítica seria a não aplicação do artigo 112 do CTN, impondo a obrigação de se votar favoravelmente ao contribuinte.

Portanto, conclui-se que, caso o legislador pretendesse manter o voto de qualidade como solução para desempatar os casos em que houvesse empate no

processo administrativo-fiscal, poderia socorrer-se de diversas alternativas, estabelecendo algumas alterações na estrutura do CARF e impondo a fiscalização da aplicação do artigo 112 do CTN, quando a controvérsia versasse sobre a aplicação de penalidades. Essa solução, apesar de insuficiente para estabelecer um consenso na doutrina, silenciaria a absoluta maioria das críticas, deixando um resquício de insatisfação daqueles que pleiteavam a aplicação de um *in dubio pro contribuinte* em todos os casos em que houvesse empate.

Entretanto, face à insatisfação dos contribuintes com o claro favorecimento da Fazenda quando da aplicação do voto de qualidade foi ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade pelo CFOAB, sem que, todavia, fosse proferida decisão de mérito, em razão da superveniência da Lei nº 13.988/2020. O artigo 28 da referida Lei foi o responsável por retirar a aplicação do voto de qualidade no âmbito do processo administrativo-fiscal federal, impondo que, em caso de empate, a demanda necessariamente deveria ser decidida favoravelmente ao contribuinte. Ocorre que, por ter a Lei nº 13.988/2020 convertido a MP 899/2019, eventuais emendas parlamentares estariam limitadas à temática da Medida Provisória convertida, no caso, transação de crédito tributário. Mas, no caso do citado artigo 28, não há como se afirmar haver relação com a temática da MP do Contribuinte Legal, sendo sua constitucionalidade devidamente questionada pela PGR na ADI nº 6.399 atualmente em tramitação no STF.

Não obstante um *in dubio pro contribuinte* não poder ser sustentado face à previsão legal do artigo 28 da referida Lei, sua aplicação pode ser respaldada como decorrência do princípio da legalidade. Assim, tendo a Administração Pública o dever de proceder ao lançamento do tributo quando houver certeza da ocorrência do fato gerador e não devendo o fazer quando existir dúvida, caso contrarie essa disposição, terá o ônus de provar durante o processo administrativo que a conduta teria sido efetivamente praticada pelo contribuinte, o que não ocorre no caso de resultar o julgamento em empate de votos.

Assim, conclui-se que, não havendo o legislador adotado nenhuma das alternativas possíveis para corrigir o problema do voto de qualidade, tal qual foi instituído no CARF, mesmo com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, em caso de empate, a controvérsia deverá ser decidida favoravelmente ao contribuinte, pois a autoridade autuante deixou de cumprir com seu ônus probatório.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – Violação ao critério paritário. Considerações de Lege Ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 363 -385 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/37/voto-de-qualidade-no-carf-violacao-ao-criterio-paritario-consideracoes-de-lege-ferenda/>. Acesso em 25 de out. de 2020.

AMARAL JUNIOR, José Levi Mello do. **Medida provisória e sua conversão em lei: a emenda constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional**. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2004.

BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo: 2009. Vol. 16/2009. p. 45 - 74

BRASIL, Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em: 25 de out. de 2020.

BRASIL. Decreto 16.580, de 04 de setembro de 1924. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 de out. de 2020.

BRASIL. Decreto 20.350, de 31 de agosto de 1931. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20350-31-agosto-1931-514694-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 de out. de 2020.

BRASIL. Decreto 5.157, de 12 de janeiro de 1927. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>. Acesso em: 24 de out. de 2020.

BRASIL. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D24036imprensa.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D24036imprensa.htm). Acesso em: 24 de out. de 2020.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 24 de out. de 2020.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm). Acesso em: 24 de out. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 294.740/SC. Recorrente: Poliasa Indústria De Produtos Do Lar Ltda. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 09 de abril de 2002. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=15003&num\\_registro=200001378546&data=20020506&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=15003&num_registro=200001378546&data=20020506&formato=PDF)

Acesso em: 28 de out. 2020

BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 966930/DF. Recorrente: Campanha Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo De Defesa Econômica - CADE. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 28 de agosto de 2007. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=710739&num\\_registro=200701566336&data=20070912&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=710739&num_registro=200701566336&data=20070912&formato=PDF).

Acesso em: 27 de out. 2020

CADE. Institucional. Histórico do CADE. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/historico-do-cade>. Acesso em 27 de out. de 2020.

CARF. Institucional. Histórico dos Conselhos. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf> Acesso em: 24 de out. de 2020.

CARF. VOTO DE QUALIDADE NO CARF (2017-2019). Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/agostofinal.pdf>.

Acesso em 26 de out. de 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Editores LTDA., São Paulo: 2013, 29ª Edição..

DE MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro. Apontamentos sobre o voto de qualidade na esfera do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: 2013, vol. 112. o. 297-302.

DE PLACIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2016. 32. ed.

DE SOUZA, José Carlos Peres e DE ALMEIDA, Leili Odete Campos Izumida. **Direito de ampla defesa e processo administrativo**. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2012. Vol. 1. p. 1121 - 1128.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil, Volume 1 – Introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento**. Editora JusPODIVM, Salvador: 2013, 15ª edição..

Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do TIT do NEF/FGV Direito SP. Observatório do TIT: O insustentável voto de qualidade. **JOTA**, São Paulo, 14 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-o-insustentavel-voto-de-qualidade-14052020>.

Acesso em 27 de out. de 2020.

HARADA, Kyoshi. **Direito financeiro e tributário**. Editora Atlas: São Paulo: 2020. 19ª edição.

HESPANHA, Benedito. O direito processual e a Constituição. A relevância hermenêutica dos princípios constitucionais do processo. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo: 2004, vol. 48. p. 7 - 90.

JUNIOR, Nelson Nery. Impedimento e suspeição de conselheiro do CADE no processo administrativo da concorrência. **Revista de Processo**, São Paulo: 2000. vol. 100/2000. p. 208 - 234

LEME, Cristiane e OUTROS. O voto de qualidade em números. **JOTA**, São Paulo, 12 de agosto de 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>.

Acesso em 26 de out. de 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. Editora Saraiva, São Paulo: 1983. 2ª edição.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva, São Paulo: 2013. 8ª edição.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962. p. 375. *apud* SOUZA, Filipe Costa. O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: 2020. vol. 23. p. 89-110.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 3ª edição.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade. **Revista de Direito Tributário Anual**, São Paulo: 2020. n. 45. p. 732-760.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Saraiva Educação, São Paulo: 2019. 10ª edição.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário essencial**. Editora Método, São Paulo: 2018, 6ª edição.

SCAFF, Fernando Facury. 'In dubio pro reo' também vale para o contribuinte. **Conjur**, São Paulo, 18 de junho de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em: 29 de out. de 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. Editora Saraiva, São Paulo: 2018. 8ª edição.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. Editora Atlas, São Paulo: 2017. 6ª edição.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. Editora Atlas, São Paulo: 2014, 7ª edição,

SILVEIRA, Ana Teresa Ribeiro da. A reformatio in pejus e o processo administrativo. Interesse Público, **Revista Bimestral de Direito Público**. Porto Alegre, n. 30, p. 69-71, mar./abr. 2005 n. 30.

SOUZA, Filipe Costa. O voto de qualidade no CARF e a violação da imparcialidade do julgamento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: 2020. vol. 23. p. 89-110.

STF. Conheça o STF. Histórico. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=sobreStfConhecaStfHistorico>.

Acesso em 28 de out. de 2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. Editora Saraiva Educação, São Paulo: 2020. 18ª edição.

TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. **Revista de processo**, São Paulo: 2010. vol. 186/2010.

VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro* contribuinte reduz despesas do Estado e aumenta eficiência. **JOTA**, São Paulo, 21 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acesso em 04 de nov. de 2020.

XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário**. Editora Forense, Rio de Janeiro: 2005.