



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e de Ciências
Sociais – FAJS

RAFAELLA ALENCAR RIBEIRO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE E A (I)LEGALIDADE DO VOTO DE
QUALIDADE NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS
FISCAIS - CARF**

Brasília
2017

RAFAELLA ALENCAR RIBEIRO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE E A (I)LEGALIDADE DO VOTO DE
QUALIDADE NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS
FISCAIS - CARF**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Me. Rodrigo Pereira de Mello.

**Brasília
2017**

RAFAELLA ALENCAR RIBEIRO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE E A (I)LEGALIDADE DO VOTO DE
QUALIDADE NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS
FISCAIS - CARF**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Coordenação do Curso de
Direito do Centro Universitário de Brasília -
UniCEUB, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Me. Rodrigo Pereira de
Mello.

Brasília, _____ de _____ de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Rodrigo Pereira Mello
Orientador

Prof.
Examinador

Prof.
Examinador

AGRADECIMENTOS

Agradeço:

Aos meus pais, pelo exemplo e pelo carinho;

Aos amigos, pelo apoio e pelo aprendizado diário;

Ao meu ilustre orientador, Rodrigo Pereira de Mello, pela prestimosa orientação;

Ao meu chefe e “professor”, Blader Henrique de Lira Soares, pela atenção e paciência nas frequentes dúvidas cotidianas.

RESUMO

O presente estudo monográfico analisou o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), disciplinado no artigo 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/72 e no artigo 54 do Regimento Interno do CARF, à luz do “sobreprincípio” da segurança jurídica, verificando a incompatibilidade do voto duplo nos Tribunais Administrativos; bem como a ausência de vinculação ao artigo 112 do Código Tributário Nacional que determina que em caso de dúvida interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado. Nesse sentido, foi feito, inicialmente, uma análise do processo administrativo fiscal federal - formalizado através da impugnação ao auto de infração ou à notificação de lançamento -, cuja constituição definitiva do crédito tributário é condicionada a decisão definitiva do processo administrativo. Em seguida, analisou-se o “sobreprincípio” da segurança jurídica, eis que, relacionado ao direito tributário, funciona como alicerce a proteção sobre a relação jurídica, social, política e econômica entre o Fisco e o contribuinte. Na sequência, analisou-se a figura do voto de qualidade na ótica do voto duplo; bem como o artigo 112 do CTN, observando a vontade original do legislador no anteprojeto do referido Código. Conclui-se pela inconstitucionalidade e ilegalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF, mas que tal matéria será analisada pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.731/DF, cuja decisão produzirá efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, ensejando, em caso de pronunciamento contrário ao disposto no referido § 9º do artigo 25 do Decreto n. 70/235/72, a nulidade dos julgamentos proferidos por voto de qualidade, salvo modulação dos efeitos.

Palavras-chave: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Empate. Voto de qualidade. Voto duplo. Artigo 112 do Código Tributário Nacional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL	8
1.1 Decreto n. 70.235/72. Regulamento do processo administrativo fiscal federal	10
1.1.1 Processo e procedimento	11
1.1.2 Das fases processuais no processo administrativo fiscal	18
1.1.2.1 <i>Das Delegacias da Receita Federal do Brasil e Julgamento: DRJs</i>	19
1.1.2.2 <i>Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF</i>	24
2 DOS SOBREPRINCÍPIOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	31
2.1 O sobreprincípio da segurança jurídica	33
2.2 O sobreprincípio da certeza do direito	37
2.2.1 O princípio da legalidade	39
3 O VOTO DE QUALIDADE NO CARF	43
3.1 A inconstitucionalidade do voto duplo nos Tribunais Administrativos	44
3.2 A análise do artigo 112, inciso I, do CTN: in dubio pro contribuinte	49
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisará a (in)constitucionalidade e a (i)legalidade do voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF), tendo em vista que não havendo deliberação majoritária no julgamento das Turmas ordinárias ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), incube ao Presidente do respectivo colegiado, além do voto ordinário, o de qualidade, nos termos do artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72 (PAF) e do artigo 54 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

O tema proposto mostra-se interessante e importante na medida em que o Presidente terá um segundo voto, violando, sobretudo, o “sobreprincípio” da segurança jurídica que funciona como alicerce a proteção sobre a relação jurídica, social, política e econômica entre o Fisco e o contribuinte.

Ainda que superado o acima referido óbice ao voto duplo, será analisado o artigo 112 do Código Tribunal Nacional (CTN), cujo dispositivo determina que havendo dúvida quanto à materialidade do fato, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, ou seja, *in pro contribuinte*.

Com o intuito de subsidiar o presente trabalho acerca do voto de qualidade no CARF, no primeiro capítulo analisaremos o processo administrativo fiscal federal a partir do Decreto n. 70.235/72, distinguindo o início do procedimento fiscal com a fase litigiosa que é formalizada através de impugnação ao auto de infração ou à notificação de lançamento de ofício; ou através de manifestação de inconformidade, instrumento por meio do qual o sujeito passivo contesta decisões denegatórias de pedidos de restituição, compensação, imunidade, suspensão, etc.

Inaugurado o contencioso administrativo entre o Fisco e o sujeito passivo, o julgamento do litígio é dividido em três instâncias: Delegacias de Julgamentos (1ª Instância); Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Antigo Conselho de Contribuintes (2ª Instância); e Câmara Superior de Recursos Fiscais (3ª Instância); cujas etapas processuais serão analisadas até chegar à constituição definitiva do crédito tributário.

No segundo capítulo será analisado especialmente o “sobreprincípio” da segurança jurídica, tendo em vista que vincula, de forma inexorável, a estabilidade das relações jurídicas tributárias, buscando, sobretudo, a certeza do direito

relacionado à atuação do Fisco e a proteção do contribuinte.

Por fim, o capítulo terceiro abordará a (in)constitucionalidade e a (i)legalidade do voto de qualidade no âmbito no CARF, inicialmente demonstrando a (in)constitucionalidade do voto duplo nos Tribunais Administrativo, citando, como exemplo, as decisões relacionadas ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), cujas premissas, apesar daquele órgão possuir composição distinta do CARF, podem ser aplicadas ao presente trabalho, uma vez que não havendo maioria de deliberações do Plenário do Tribunal, o Presidente terá o voto nominal e, cumulativamente, o de qualidade.

Posteriormente, será analisado o artigo 112 do CTN sob a ótica do Direito Penal e dos Direitos Fundamentais; assim como, diante da interpretação teleológica, buscará a vontade do legislador na criação do anteprojeto do CTN, cujo exame dos dispositivos determina que não havendo maioria de votos, prevalecerá em caso de empate o voto mais favorável ao sujeito passivo se o processo for iniciado por auto de infração; enquanto que o Presidente decidirá por voto de qualidade se o processo for iniciado por petição da parte (manifestação de inconformidade).

Por fim, trataremos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.731/DF, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) em que se discute a (in)constitucionalidade do voto de qualidade dos Presidentes das Turmas e das Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (tema do presente trabalho), cujo exame de mérito pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) produzirá efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, ensejando, em caso de pronunciamento contrário ao disposto no § 9º do artigo 25 do Decreto n. 70.235/72, a nulidade dos julgamentos proferidos por voto de qualidade no CARF, salvo modulação dos efeitos.

1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

O Brasil adotou o sistema da unidade da jurisdição, impossibilitando a atribuição de funções jurisdicionais a órgão de outros poderes e a exclusão da apreciação do Poder Judiciário de ameaça ou lesão ao direito individual, nos termos do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

No âmbito do Poder Executivo, embora não exerça prestação jurisdicional, pela redação dos artigos 5º, inciso XXXIV, alínea “a,” e LV, atribui-se o direito de questionar o Poder Público, concedendo à pessoa física e jurídica insurgir-se contra ato ou decisão da Administração, iniciando-se o contencioso administrativo; hipótese em que se a decisão versar sobre exigência de crédito tributário, dentre outras matérias tributárias, configura-se o processo administrativo fiscal.

Ao analisar as inovações da Constituição Federal de 1988 em matéria de processo administrativo, Kiyosh Harada esclareceu que, *verbis*:

A Constituição Federal de 1988 veio inovar a matéria concernente ao processo administrativo ou, pelo menos, explicitar os princípios a ela aplicáveis.

De fato, as mesmas garantias previstas em relação aos litigantes em processos judiciais foram expressamente estendidas aos litigantes em processos administrativos *em geral*, assegurando o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, conforme se desprende do texto inserto no inc. LV do art. 5º da CF. Não se distinguem mais o processo administrativo punitivo, em que há a figura do acusado, do o processo administrativo não punitivo. É a consagração, agora, no plano constitucional, do direito de defesa, de forma ampla, como garantia individual dentro do Estado de Direito. Essa garantia de ampla defesa se estende aos processos que envolvem qualquer pessoa, como litigante ou acusado, como, por exemplo, o processo tributário ou fiscal. Possibilita ao litigante arguir eventuais ilegalidades e inconstitucionalidades, bem como rebater acusações, argumentos, interpretação de fato e interpretações jurídicas em defesa de seus interesses.¹

O processo administrativo representa, portanto, uma garantia que tem raízes constitucionais, tendo em vista que a impugnação ao auto de infração ou documentos equivalentes - instrumento que configura o litígio entre o sujeito

¹ HARADA, Kiyosh. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 290.

passivo² e o Fisco - tem como base o inciso XXIV do artigo 5º da Constituição - que outorga o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direito ou contra abuso de autoridade -; e ainda o inciso LV do artigo 5º, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Lopez foram pertinentes ao analisarem o retrospectivo histórico do processo administrativo Fiscal da União. Confira-se:

Desde muito tempo, registram-se referências à implantação de um processo administrativo fiscal de revisão dos atos dos órgãos incumbidos na cobrança de tributos. Em 1761, foi criado o Conselho da Fazenda, por deliberação do, então, Marquês de Pombal, contendo características de jurisdição contenciosa. Em 1831, por meio de lei, foi suprimida esta exceção à atuação do poder judiciário, inaugurando uma tradição que chegaria até a carta magna de 1946. Apenas com o advento da Constituição de 1967 e com a redação dada pelas Emendas Constitucionais nº 1/1969 e nº 7/1977, é que a possibilidade de implementação de contenciosos administrativos voltou a ser tratada a nível constitucional. A Constituição Federal de 1967 (com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 7/1977) previa o contencioso administrativo. Escreve Antônio da Silva Cabral que a origem do Decreto n. 70.235/72 prende-se ao período que antecedeu à Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, que, na verdade, não foi uma emenda e sim nova Constituição outorgada pelo militar. A junta militar, com base em Ato Institucional, editou o Decreto-Lei n. 822, de 5 de setembro de 1969, cujo artigo 2 delegou competência legislativa a. o Poder Executivo para regular o processo administrativo fiscal. O Decreto n. 70.235/72 foi editado especificamente para esse fim.³

Sua origem, portanto, está contida na finalidade de solucionar os conflitos entre o sujeito passivo (contribuinte ou responsável solidário) e o Fisco, buscando

² “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

³ NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 81-82.

como atividade fim a correta aplicação da legislação tributária, uma vez que, em observância ao “sobreprincípio” da certeza do direito e da segurança jurídica - tema que será estudado no Capítulo 2 -, sempre que pairar a dúvida sobre o teor da juridicidade do ato ou da decisão da Administração Pública poderá o sujeito passivo suscitar seu controle.

1.1 Decreto n. 70.235/72. Regulamento do processo administrativo fiscal federal

Em nível federal, o processo administrativo fiscal (PAF) é regulado pelo Decreto n. 70.235, de 03.03.1972, dividido em quatro capítulos: o primeiro e o segundo tratando-se do processo administrativo e do processo de consulta; o terceiro cuidando das nulidades; e o quarto das disposições finais.

Sua origem está na edição dos Atos Institucionais ns. 5 e 12, os quais legitimaram a criação do Decreto-Lei n. 822, de 05.09.1969, que delegou ao Poder Executivo, em pleno regime militar, competência para reger o processo administrativo fiscal.⁴

Na época, o Tribunal Federal de Recursos, através do julgamento da Apelação em Mandado de Segurança (MAS) n. 106.747-DF, estabeleceu que o Decreto n. 70.235/1972 tem *status* de lei. Portanto, segundo Paulsen⁵, os tribunais entenderam que “a delegação era constitucional, mas que as Constituições subsequentes não recepcionaram a possibilidade de delegação, reservando a matéria à lei ordinária”.

Por oportuno, confira-se importante base jurisprudencial sobre a recepção do Decreto n. 70.235/27 como lei ordinária, *verbis*:

TRIBUTARIO. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. INDEFERIMENTO COM BASE NO ART. 2 DO DEC. 75445/75. MANDADO DE SEGURANÇA. DEFERIMENTO, POSTO QUE A AUTORIZAÇÃO CONCEDIDA AO PODER EXECUTIVO PELO DL.

⁴ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergman; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 09.

⁵ CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo administrativo fiscal*. Campinas, São Paulo: Apta, 2004, p. 156.

822/69, COM APOIO NOS ATOS INSTITUCIONAIS NRS. 5 E 12, PARA REGULAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, EXAURIU-SE COM A EXPEDIÇÃO DO DEC. N. 70.325/72, QUE SOMENTE PODERIA SER MODIFICADO POR LEI ORDINARIA, DONDE A ILEGALIDADE DA REGRA CONTIDA NO ART. 2 DO ALUDIDO DEC. NR. 75.445/75. RECURSO IMPROVIDO. (REsp 395/DF, Rel. Ministro AMÉRICO LUZ, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/1990, DJ 13/08/1990, p. 7646)⁶

Posteriormente, a norma que rege o processo administrativo de determinação e exigência de obrigações fiscais da União foi alterada pelas Leis ns. 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e pela Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001.

Nesse sentido, antes de adentrarmos nas normas do Decreto n. 70.235/72, deve-se, *ab initio*, discernir a respeito do procedimento e do processo, tendo em vista que o lançamento – momento que o procedimento culmina – constitui o crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim como, inaugurado o processo administrativo fiscal, através da impugnação do contribuinte ao auto de infração ou à notificação ao lançamento, a constituição definitiva do crédito tributário fica condicionada à decisão de órgão administrativo distinto (tema que será tratado nos próximos capítulos).

1.1.1 Processo e procedimento

Nos termos do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, o procedimento fiscal tem início com: (i) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; ou (ii) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; ou ainda (iii) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Uma vez iniciado, segundo ensinamento de Marcus Vinícius Neder e Maria Tereza Lopez:

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. REsp. 395/DF. Segunda Turma. Recorrente: União. Recorrido: Hotel Jardim da Represa Ltda.. Relator(a): Min. Américo Luz. Brasília, 27 de março de 1990. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=198900090402&dt_publicacao=13-08-1990&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 15 jun. 2017.

o procedimento compreende uma série de ações promovidas por representantes da Fazenda Nacional, tendo como destinatário os contribuintes, de maneira a verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, incluindo intimações para prestar informações, identificação e quantificação da base de cálculo, cálculos matemáticos para apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento dos tributos, e, na hipótese de incorreção no recolhimento, inicia-se o procedimento inerente à constituição do crédito tributário e na notificação do sujeito passivo.⁷

A expressão fato gerador, ou fato jurígeno - termo adotado por alguns doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho⁸ -, foi conceituada pelo legislador infraconstitucional nos artigos 113 e 114 do Código Tributário Nacional, os quais dispõem que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Conforme se observam nos dispositivos citados acima, ocorrendo a subsunção do fato à norma (situação definida em lei) nasce a obrigação tributária e o ônus do sujeito passivo de levar o dinheiro aos cofres públicos.

Ao verificar a hipótese de incidência tributária, o Fisco realizará o lançamento que, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, corresponde a procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho, *litteris*:

lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se

⁷ NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 30.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 203.

declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.⁹

Em proteção ao “sobreprincípio” da segurança jurídica, o lançamento não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, salvo nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN, quais sejam: (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; ou (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

A notificação de lançamento (tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração) ou ao auto de infração (tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o Fisco verifica a existência de crédito em aberto que não tenha sido pago nem declarado pelo contribuinte) “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”, uma vez que é ônus do agente fiscal comprovar a ocorrência do ato ilícito, nos termos do art. 9º, caput, do PAF, sob pena de nulidade.

Confira-se a análise de Gilson Wessler Michels sobre o dispositivo acima:

De há muito se firmou o entendimento de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Justificada resta hoje a disposição legal, em razão de que, no âmbito de um procedimento obrigatoriamente informado por princípios como o do contraditório e o da ampla defesa, inadmissível torna-se o desequilíbrio na repartição do ônus probatório. Certo é que as ações fiscais, por estarem submetidas ao princípio inquisitivo – circunstância, por vezes, indispensável aos procedimentos de caráter investigativo -, podem até ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas – nos termos do direito -, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e constitucionalmente assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do artigo 5.º) de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 260.

meios utilizados pelo fisco para embasar o lançamento. A presunção de legitimidade opera no sentido da atribuição de validade aos atos administrativos, caso não restem concreta e eficazmente invalidados pelo contribuinte (de se lembrar da inadmissibilidade da negação geral); nesta hipótese, a presunção atribui força tal ao ato que pode ele instrumentar as medidas seguintes na direção de sua execução forçada.¹⁰

Dessa forma, importante ressaltar, que sendo ônus do agente fiscal a comprovação do ato ilícito, e não do impugnante, na lição de Gilson Wessler Michels¹¹, “a presunção de legitimidade ou a presunção de fé pública do agente fiscal não se destina a suprir lacunas probatórias”.

Outrossim, o auto de infração deve conter, pela redação do art. 10 do PAF, obrigatoriamente, sob pena de nulidade, (i) qualificação do autuado, (ii) o local, a data e a hora da lavratura, (iii) a descrição do fato, (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, (v) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; (vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Cumprir destacar que, ainda segundo Michels¹², a descrição do fato é elemento fundamental do material probatório coletado pela autoridade lançadora, tendo em vista que “é por meio dela que a autuante demonstra a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica”; bem como é elemento conectivo entre todos os meios de prova coletados e/ou produzidos (documentos fiscais, relatórios, termos de intimação, declaração, demonstrativos).

Já a notificação de lançamento deverá conter obrigatoriamente, segundo o art. 11 do PAF, (i) a qualificação do notificado, (ii) o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; (iii) a disposição legal infringida, se for o caso; e (iv) a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Assim sendo, formalizada a exigência pela lavratura do auto de infração ou

¹⁰ MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal*: anotações ao Decreto n. 70.235, de 06/03/1972: versão 11 – atualizada até 31/dezembro/2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2017, p 51.

¹¹ *Ibidem*. p 53.

¹² *Ibidem*. p. 65.

notificação do lançamento, em observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa¹³, abre-se ao sujeito passivo a possibilidade de: (i) cumprir a exigência tributária através do pagamento ou parcelamento, por não divergir do ato; (ii) apresentar impugnação tempestiva, abrindo a fase litigiosa do processo administrativo fiscal (art. 14 do PAF); ou (iii) perder o prazo legal para contestar, configurando-se a revelia e a consequente definitividade *a priori* do lançamento em instância administrativa (art. 21 do PAF).

A revelia corresponde à inércia do sujeito passivo ou o seu desinteresse em contestar a exigência tributária, de modo que induz à presunção da verdade quanto aos fatos, atestando o abandono do direito e, conseqüentemente, a inscrição do débito como Dívida Ativa da União, imediatamente após expirado o prazo de cobrança amigável na via administrativa, nos termos do art. 21, § 3º, do Decreto.

Por sua vez, a tempestividade da impugnação gera três grandes efeitos:

- a) instaura a fase litigiosa do procedimento, ou seja, há discordância da exigência, havendo uma lide, um conflito de interesses, de um lado o fisco, exigindo o pagamento do crédito tributário lançado e, de outro lado, o autuado, que entende a exigência indevida; é nesse momento, na instauração do litígio e a ciência do feito, que passam a vigorar o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa;
- b) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, isto é, o sujeito ativo não pode prosseguir na cobrança, não pode inscrever em Dívida Ativa, nem propor a ação de execução fiscal, somente podendo fazê-lo quando houver decisão definitiva no âmbito administrativo, é uma garantia ao exercício do direito de defesa;
- c) suspensão da fluência do prazo prescricional para propositura da ação de execução fiscal por parte da Fazenda Pública.¹⁴

Nesse sentido, configura-se a relação jurídica/processo, a qual “pode ser entendida como vínculo que congrega pelo menos dois sujeitos de direito, um necessariamente diverso do outro, em torno de um objeto”¹⁵, no qual (i) o sujeito ativo corresponde ao Fisco, (ii) o sujeito passivo ao contribuinte ou pessoa a ele equiparada; e (iii) o objeto, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional¹⁶, o

¹³ Art. 5º, inciso LV, da CRFB/88. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

¹⁴ CAIS, Cleide Previtali. O processo tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 22, p. 222.

¹⁵ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2004, p. 25.

¹⁶ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade

tributo.

Confira-se a diferença entre procedimento e processo fiscal, *verbis*:

O processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal. O segundo inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a negativa do direito pleiteado. A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e do contraditório. Na verdade, a participação daqueles que serão afetados pelas decisões implica a qualificação do procedimento como processo. A atividade procedimento, via de regra, procede à etapa contenciosa.¹⁷

No mesmo sentido seguiu James Marins, segundo o qual:

na atividade administrativa fiscal, o domínio procedimental vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidades e o campo processual terá início somente com a resistência formal do contribuinte a essa pretensão através da impugnação administrativa aos termos do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade.¹⁸

Entretanto, há divergência na doutrina, haja vista que alguns autores - como Ruy Barbosa Nogueira, citado por Alberto Xavier¹⁹ - aplicam a teoria “monista”, defendendo que o procedimento administrativo de lançamento se desdobraria em

administrativa plenamente vinculada”. BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

¹⁷ NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: de acordo com a Lei n° 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

¹⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: administrativo e judicial. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 148.

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 303-304.

duas fases: uma fase oficiosa, que culminaria com a notificação de lançamento propriamente dito; e uma fase litigiosa, que teria o objetivo de revisar o lançamento a pedido do contribuinte, na forma de um processo administrativo de impugnação.

Pela nossa parte, entendemos que melhor se aplica a teoria “dualista”, pois, como precisamente destacado por Xavier²⁰, “a autonomia do processo administrativo tributário, face ao procedimento administrativo de lançamento resulta de serem distintos os seus objetos, os seus órgãos de decisão, as suas partes, e os seus tipos de decisão”, razão pela qual a impugnação não é simples fase do procedimento de lançamento.

É dizer, até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado; entretanto, uma vez caracterizado o aparecimento formalizado através de impugnação da exigência fiscal, instaura-se o processo administrativo fiscal que se submete ao regime jurídico do processo, de modo que cabe ao contribuinte contraditar os argumentos e meios utilizados pelo Fisco para embasar o lançamento.

Contudo, há casos em que a fase litigiosa inicia-se por iniciativa do próprio contribuinte, como, à guisa de exemplo, quando - por um lado e inicialmente - pleiteia pedido de compensação, restituição ou ressarcimento de crédito tributário; reconhecimento de imunidade, suspensão, isenção ou redução de tributos e contribuições; e - por outro lado e posteriormente - há decisão denegatória, total ou parcialmente, podendo daí iniciar o contencioso administrativo pelo ajuizamento de manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo.²¹

Importante ressaltar que nesse caso, diferentemente de quando há auto de infração e notificação de lançamento, é ônus do contribuinte comprovar o crédito/direito pleiteado, conforme Acórdão n. 3301-001-898 da 1ª Turma do CARF:

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2001 PRELIMINAR. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA. É válida a decisão da repartição de origem proferida em total

²⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 305

²¹ Art. 224, inciso I, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. BRASIL. *Portaria MF n. 30, de 25 de fevereiro de 2005*. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=37965&ta mHA=24>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

conformidade com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal (PAF) e com as informações declaradas pelo próprio contribuinte. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, amparada em informações prestadas pelo sujeito passivo e presentes nos sistemas internos da Receita Federal. Recurso Voluntário Negado.²²

Ao analisar a natureza dos atos impugnáveis em processo administrativo tributário, Alberto Xavier esclarece como surge a fase litigiosa por iniciativa do contribuinte, *verbis*:

Em matéria federal, a lei limitou inicialmente a impugnabilidade dos atos tributários ao “auto de infração” e à notificação do lançamento (artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72). Posteriormente, abriu o leque dos atos impugnáveis aos atos praticados sobre pedidos de retificação de declaração de rendimentos, pedidos relativos há anos anteriores, caso de restituição a menor, em virtude de revisão de declaração de rendimentos (Portaria do Ministro da Fazenda n. 33, de 31 de janeiro de 1986), bem como a pedidos de restituição e ressarcimento (Lei n. 8.748/93, artigos 2 e 3). Os atos impugnáveis são precisamente os atos de recusa dos pedidos atrás referidos. Por último, a Lei n. 9.430/96 previu também o recurso (sem efeito suspensivo) de ato declaratório de suspensão de imunidade e de isenção condicionada (artigo 32).²³

Portanto, o início do contencioso administrativo fiscal está condicionado à impugnação tempestiva da notificação de lançamento ou do auto de infração; bem como à tempestiva apresentação de manifestação de inconformidade ou de recurso contra o não reconhecimento de imunidade, suspensão, isenção ou redução de tributos e compensações.

1.1.2 Das fases processuais no processo administrativo fiscal

²² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. *Acórdão n. 3301-001.898*. Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção. Recorrente: Arno S/A. Recorrido: União. Relator(a): Cons. Bernardo Motta Moreira. Brasília, 25 de junho de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

²³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287.

Iniciando o contencioso administrativo entre o Fisco e o sujeito passivo, o julgamento do litígio é dividido em três instâncias: Delegacias de Julgamentos (1ª Instância); Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Antigo Conselho de Contribuintes (2ª Instância); e Câmara Superior de Recursos Fiscais (3ª Instância).

1.1.2.1 Das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento: DRJs

A peça impugnatória contra auto de infração ou notificação de lançamento e a manifestação de inconformidade devem ser dirigidas, nos termos do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) a qual o sujeito passivo estiver subordinado e ser protocolada na unidade da Receita Federal de jurisdição do impugnante, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da notificação de lançamento, do auto de infração ou do despacho decisório denegatório (total ou parcialmente) do pedido de compensação/restituição.

Embora as peças citadas acima devam ser dirigidas ao Delegado da Receita Federal competente, não será ele a autoridade julgadora, conforme ensina Clécio Nunes, *verbis*:

Para o artigo 15 do Decreto n. 70.235/72, a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. O artigo seguinte, no inciso I, prescreve que a impugnação deverá mencionar a autoridade julgadora a que é dirigida. A combinação de ambos os dispositivos conduz ao entendimento de que o órgão preparador apenas comete atos de mero expediente ou de impulso no processo; a competência de decisão, porém, é outro órgão da própria RFB. Os órgãos preparadores serão as Delegacias da Receita Federal, as quais possuem competência para receber a impugnação e encaminhá-la ao órgão julgador. Em primeira instância, a competência para resolver pedido de impugnação é da Delegacias da Receita Federal de Julgamento.²⁴

Até a edição da Medida Provisória n. 2158-35/2005, o julgamento de primeira instância era feito pela pessoa do Delegado de Julgamento (atual autoridade preparadora) que homologava os pareceres dos funcionários aos mesmos

²⁴ NUNES, Clécio Santos. *Curso de direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 203-204.

subordinados.

Após a edição da nova redação, as Delegacias de Julgamento deixaram de ser órgãos monocráticos e passaram a ser órgãos colegiados, segundo Castardo, com o seguinte funcionamento:

As DRJ são constituídas por turmas de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores. As turmas são dirigidas por um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo Delegado da DRJ, que também exerce a função de julgador (art. 2). O julgador é designado pelo Secretário da Receita Federal para o mandato de até dois anos, com término no dia 31 de dezembro do ano subsequente ao da designação, admitida a recondução. Na hipótese em que não seja completado o mandato, novo julgador é designado para completar o período. Expirado o mandato do julgador, este permanece no exercício de suas atribuições até a designação de outro julgador, respeitado o prazo máximo de noventa dias. Nos casos de afastamento legal ou impedimento de julgador, incumbe ao Secretário da Receita Federal designar *pro tempore* julgador substituto (art. 4).²⁵

A impugnação - se for este o caso - deverá mencionar, segundo o art. 16 do PAF, (i) a autoridade julgadora a quem é dirigida; (ii) a qualificação do impugnante; (iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (iv) as diligências que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e (v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópias da petição.

O inconformismo do contribuinte pode versar sobre:

a existência da obrigação (o contribuinte pode negar a própria obrigação sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que, se ocorrido, não tem identificação com o fato tipificado pela lei); sobre as características da obrigação (o contribuinte, sem negar a existência da obrigação, entende que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo Fisco, por força de que a obrigação não tem as características que lhe foram atribuídas pelo lançamento); e sobre o montante da obrigação (quando entende que

²⁵ CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo administrativo fiscal*. Campinas, São Paulo: Apta, 2004, p. 244.

o montante deva ser menor do que o exigido).²⁶

Importante ressaltar que caso o contribuinte opte pelo contencioso no âmbito do Judiciário, ou seja, proponha ação judicial por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente a autuação - com o mesmo objeto, estará renunciando ao contencioso administrativo ou desistindo de eventual recurso interposto, nos termos do art. 38, parágrafo único da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal)²⁷

Inclusive, a Coordenação do Sistema Tributário da Secretaria da Receita Federal já se manifestou sobre o tema, conforme extrai-se da ementa do Parecer Normativo COSIT n. 7, de 22 de agosto de 2014 (DOU de 27.08.2014), *verbis*:

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO. A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto. Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável. A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida. É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação. A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.²⁸

²⁶ NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: de acordo com a Lei n° 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

²⁷ “Art. 38. Parágrafo Único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”. BRASIL. *Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências (Lei de Execução Fiscal). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

²⁸ BRASIL. *Parecer Normativo COSIT n. 7, de 22 de agosto de 2014*. Disponível em:

Ainda nesse sentido, confira-se a jurisprudência uníssona no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

[...] 2. A jurisprudência desta Corte possui o entendimento de que, quando a demanda administrativa versar sobre objeto menor ou idêntico ao da ação judicial, ocorre a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e a desistência do recurso acaso interposto, nos termos do art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80. Precedentes: REsp 840.556/AM, Rel. Ministro Francisco Falcão, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 20/11/2006; e AgRg no Ag 1286561/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 3/9/2010. [...] (AgRg no Ag 1407250/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2011, DJe 25/08/2011)²⁹

Dessa forma a opção pela via judicial implica na renúncia ao contencioso administrativo, uma vez que, segundo lição de Xavier³⁰, no sistema constitucional, vige o princípio optativo e o princípio da não cumulação, os quais permitem o contribuinte escolher livremente entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário, podendo essa escolha ser originária ou superveniente.

Ressalta-se que a autoridade julgadora de primeira instância, nos termos do art. 18 e 27 do PAF, poderá - de ofício ou a requerimento do impugnante - determinar a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, tendo em vista que rege na Administração Pública o princípio administrativo da verdade material, o qual estabelece que o julgador não está limitado ao material probatório e ao alcance de sua atuação cognitiva, podendo, portanto, determinar a realização de diligências para a formação de sua convicção.³¹

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=55496&ta mHA=28>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. *AgRg no AI 1.407.250/RS*. Primeira Turma. Agravante: Fertilitat Centro de Medicina Reprodutiva S/S Ltda.. Agravado: Município de Porto Alegre. Relator(a): Min. Benedito Gonçalves, 18 de agosto de 2011. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1081596&num_registro=201100995329&data=20110825&formato=PDF>. Acesso em: 15 jun. 2017.

³⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 282.

³¹ MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: anotações ao Decreto n. 70.235, de 06/03/1972: versão 11 - atualizada até 31/dezembro/2005*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>>. Acesso

Não há intimação do sujeito passivo quanto à data do julgamento. Os julgamentos são realizados e só então o impugnante é intimado para tomar ciência da decisão, nos termos do art. 31, parágrafo único, do Decreto.

A decisão da DRJ deverá conter, pela redação do art. 31 do PAF, (i) relatório resumido do processo; (ii) fundamentação expressa (apreciação de todos os elementos de fato e de direito constantes dos autos); (iii) conclusão (dispositivo da decisão com a apreciação das questões preliminares e de mérito e com a indicação expressa de todos os autos de infração ou notificações de lançamento objeto do processo); (iv) ordem de intimação.

Ciente da decisão, abre-se duas possibilidades para o sujeito passivo: (i) se favorável ao sujeito passivo, está exonerado dos gravames decorrentes do litígio e do crédito ou possui o reconhecimento de direito pleiteado (imunidade, isenção, compensação); (ii) se desfavorável a ele - total ou parcialmente -, poderá interpor recurso voluntário à segunda instância administrativa (CARF) e requerer a reapreciação da decisão da DRJ, no prazo de trinta dias, contados da ciência da decisão de primeira instância, nos termos do art. 33 do PAF.

O sujeito passivo poderá contestar todos os itens, caso não concorde com a decisão da DRJ; bem como concordar em parte, procedendo ao pagamento ou o parcelamento dos itens aceitos.

A interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo decorre da garantia do duplo grau de jurisdição, nos termos do ensinamento de Alberto Xavier, *verbis*:

Em matéria tributária, a garantia do duplo grau pressupõe que o ato tributário primário, em que o lançamento se traduz, seja suscetível de revisão por dois atos tributários secundários proferidos, um em primeira, e outro, em segunda instância.

No processo administrativo tributário referentes a tributos federais, a garantia do duplo grau foi assegurada pela previsão de um recurso voluntário ou de ofício para o Conselho de Contribuintes das decisões proferidas em primeira instância.³²

A interposição tempestiva do recurso voluntário tem, como consequência, o sobrestamento dos efeitos da decisão recorrida até o julgamento do feito pelo CARF;

em: 15 jun. 2017, p 107.

³² XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 315.

bem como a suspensão da exigibilidade do crédito objeto do recurso e a suspensão da fluência do prazo prescricional para propositura, pela Fazenda Pública, de ação de execução fiscal.

Com relação ao Fisco, se a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa de valor total (lançamentos principais e decorrentes) superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) ou deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens, a autoridade de primeira instância - representado pelo Presidente de Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - recorrerá de ofício ao CARF.

É o que dispõe o artigo 34 do Decreto n. 70.235/72 e o artigo 1º da Portaria do Ministério da Fazenda n. 63, de 09.02.2017:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I – exonerar o sujeito passivo de pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministério da Fazenda

II – deixar de aplicar pena de perda de mercadoria ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

Art. 1. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Sem a apreciação do recurso de ofício ao CARF, não se tem decisão definitiva, tendo em vista que “quando submetida por lei a recurso de ofício, não se pode considerar como definitiva a decisão enquanto não apreciado encaminhado o processo para conhecimento do mesmo”³³, eis que é condição de eficácia da decisão de primeira instância.

1.1.2.2 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

A interposição de recurso voluntário ou recurso de ofício abre a segunda fase

³³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergman; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 119.

recursal do processo administrativo fiscal, cuja competência é do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (que corresponde à estrutura que sucedeu os extintos Conselhos de Contribuintes³⁴ - CC e a Câmara Superior de Recursos Fiscal – CSRF).

O CARF é um órgão colegiado paritário - formado por Conselheiros, representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes -, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, o qual possui a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância; bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela SRB.³⁵

Os recursos serão apreciados por uma das três Seções de Julgamento do CARF, as quais são compostas por Câmaras (dividas em Turmas), com competências específicas para julgamento em razão da matéria, conforme dispõem os artigos 21 a 22 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n. 256, de 22.06.2009, *verbis*:

Art. 21. As Seções são compostas, cada uma, por 4 (quatro) Câmaras.

Art. 22. As Câmaras poderão ser divididas em até 2 (duas) Turmas de julgamento.

Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro)

Recebido o processo no CARF, terá, em síntese, o seguinte tramite:

O processo é recebido por intermédio do recurso voluntário ou de

³⁴ Em estudo sobre Conselho de Contribuinte e Recurso Hierárquico, Rodrigo Pereira Mello – orientador do presente trabalho – esclareceu que “O Conselho de Contribuintes é órgão do Ministério da Fazenda, ao lado, dentre outros, da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 16, inciso VII, da Lei n. 9.659, de 27.5.98). Assim, subordina-se à Constituição, às leis, decretos e portarias ministeriais e deve, no seu âmbito de competência, pronunciar-se pela correta aplicação da legislação tributária Federal” (MELLO, Rodrigo Pereira Mello. O Conselho de Contribuinte e recurso hierárquico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 51, p. 104, dez. 1999).

³⁵ Art. 1º do RICARF. BRASIL. *Portaria MF n. 30, de 25 de fevereiro de 2005*. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=37965&ta mHA=24>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

ofício e distribuídos para um membro do Conselho, que é o relator, que deverá apresentar um voto circunstanciado sobre o processo. O processo continua sua tramitação com a inclusão em pauta para julgamento, realizada em sessão e logo em seguida os demais membros votam, decidindo, órgão colegiado e há a decisão, que é o acórdão. Obviamente já respeito às defesas e considerações com a oportunidade de manifestação o Relator, o interessado ou seu representante e o Procurador da Fazenda Nacional, Na sessão podem os membros pedir vista ao processo, postergando os votos dos demais membros, havendo dúvidas é o momento de pedir diligências ou perícias.³⁶

Por se tratar de órgão paritário, com alguma frequência, ocorre empate no julgamento, razão pela qual, nos termos do art. 25, § 9º, do PAF e do art. 54 do Regimento Interno do CARF (RICARF), cabe “ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”, *verbis*:

Art. 25, § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

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

O Presidente da Turma de julgamento é designado dentre os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional que a compõem (art. 14, § 3º, do RICARF).

Na segunda instância, diferentemente do que ocorre das DRJ, as sessões são públicas e informadas com antecedência mediante publicação do Diário Oficial da União, não podendo o órgão de segunda instância - salvo se em apreciação de recurso de ofício - decidir de forma mais gravosa ao recorrente, a denominadas *reformatio in pejus*.

Sérgio André Rocha³⁷, ao se manifestar sobre o tema, defende que se o órgão julgador de segunda instância percebe que a decisão proferida pelo agente *a quo* não se coaduna com os ditames legais, tem o mesmo não só o direito, mas o

³⁶ CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo administrativo fiscal*. Campinas, São Paulo: Apta, 2004, p. 280.

³⁷ ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 234.

dever de reformar a decisão antes proferida, uma vez que sua função não é proteger os interesses particulares, mas sim os fins públicos consubstanciados na realização prática da legalidade.

Posição contrária é sustentada por Alberto Xavier, para quem:

A função subjetiva ou garantística da impugnação impede que os poderes de cognição e decisão do órgão de julgamento vão ultra petita no sentido de que uma reformatio *in pejus*, ou seja, que o ato jurídico de lançamento seja anulado e substituído por outro mais desfavorável ao impugnante que o próprio ato impugnado. E isto ainda que o órgão de julgamento tenha poderes de órgão de lançamento.

Em defesa da reformatio *in pejus* pode dizer-se que ela é um corolário lógico do princípio da legalidade. Se o lançamento é um ato estritamente vinculado e se o órgão de julgamento reconhece que ele violou a lei, deve restaurar a legalidade ofendida praticando ou mandando praticar um novo ato conforme à lei, sendo irrelevante se esse novo ato é mais ou menos favorável para o particular. De harmonia com esta doutrina, no tocante aos atos vinculados (como é o caso do lançamento tributário) a reformatio *in pejus* é não só admissível, como juridicamente obrigatória.

Entendemos, porém, que os princípios constitucionais da legalidade e da verdade material devem ceder o passo à regra, igualmente constitucional, que concebe o direito de impugnar os atos do Poder Público como “garantia” do cidadão, regra essa que conduz a uma “visão subjetiva da legalidade”.³⁸

Da decisão proferida pelo colegiado do CARF, à luz do art. 64 do RICARF, abre a possibilidade de oposição de embargos de declaração; interposição de recurso de divergência entre decisões de Câmaras – submetida à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) -; bem como agravo em face do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial.

Submetida a matéria ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) será publicada, novamente, no Diário Oficial da União a data da sessão de julgamento.

A CSRF, nos termos do art. 25 do PAF e do art. 26 do RICARF, é constituída pelo Presidente e Vice-Presidente do CARF e pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras da respectiva sessão, obedecendo ao mesmo procedimento no caso

³⁸ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 172.

de empate do julgamento, ou seja, caberá ao Presidente do CARF - representante da Fazenda Nacional - o voto de “qualidade”.

A decisão da CSRF é final e encerra o processo administrativo fiscal, dela não cabendo recurso ou pedido de reconsideração (art. 42 do PAF); possibilitando o contribuinte submeter a decisão ao crivo do Poder Judiciário, tendo em vista que apesar das decisões do CARF serem terminativas na esfera administrativa, não têm atributo de coisa julgada, que é em nosso sistema constitucional privativo das decisões do Poder Judiciário.³⁹

A extensão do que se deve ter por definitiva ou terminativa do âmbito do processo administrativo foi muito bem exposto no seguinte acórdão do antigo Conselho de Contribuinte, citado por Michels. Confira-se:

DECISÃO ADMINISTRATIVA - CONSELHO DE CONTRIBUINTES - Apesar de serem terminativas, na esfera administrativa, em relação às questões decididas, as decisões do CC não têm atributos de coisa julgada, que são, em nosso sistema constitucional, privativos das decisões do Poder Judiciário. São, em sua natureza, um ato administrativo a que é conferido atributo especial, qual seja o de terminar, na esfera administrativa e em relação à Administração, os litígios entre esta e os contribuintes. O caráter terminativo de tais decisões administrativas, por não possuírem os atributos da coisa julgada, só pode ser definido em relação ao mérito das questões apreciadas, não envolvendo a apreciação delas mesmas enquanto atos administrativos, sendo perfeitamente aceitável a discussão da validade de tais decisões, em si pela Administração, sem que disto decorra violação do princípio estabelecido de sua terminatividade, visto que esta se define não em relação à decisão, em si, formalmente considerada, mas em relação a uma solução de mérito tomada validamente pelo órgão próprio. É princípio pacificamente aceito o da revogabilidade dos atos administrativos nulos, entre os quais se situam os praticados contra disposição de lei. Se, por um lado, não se pode considerar ‘contrário’ à lei um ato deste Conselho que a interprete, pois interpretar a lei dentro de critério de sua livre formulação é prerrogativa inerente à sua atividade julgadora, deve-se, por outro lado, considerar contrário à lei um ato que leve o Conselho a conhecer e pronunciar-se sobre determinado litígio, quando a lei dispõe que não lhe era permitido fazê-lo. (2.º CC, Acórdão n.º 51.648, de 16/04/1969, unânime, rel. Cons. Almeida Velloso)⁴⁰

³⁹ NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 407.

⁴⁰ MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal*: anotações ao Decreto n. 70.235, de 06/03/1972: versão 11 - atualizada até 31/dezembro/2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>>. Acesso

Ressalta-se que a definitividade da decisão administrativa impossibilita a Fazenda Pública recorrer ao Poder Judiciário, sendo esta iniciativa apenas permitida ao contribuinte, nos termos do ensinamento de Carvalho:

Quando um órgão administrativo decide qualquer litígio entre o particular e a Administração Pública, é o próprio estado que está manifestando sua vontade. Essa decisão tem efeito vinculante para a própria Administração, acarretando duas consequências: “a insuscetibilidade da revisão judicial desses atos por iniciativa da própria Administração e o dever de execução daquelas decisões”. A decisão terminativa do processo administrativo tributário é definitiva para o ente tributante, pois consiste no ato final do controle de legalidade do lançamento pelo qual a Administração, exercendo competência privativa legalmente fixada, examina aquele ato administrativo, decidindo mantê-lo ou não. Disso decorre que a decisão administrativa favorável ao contribuinte que reconhece a inexistência do débito tributário, não consiste em mera reforma do lançamento, mas em verdadeira anulação da norma individual e concreta introduzida no ordenamento por aquele ato. Com essa espécie de decisão, o lançamento extingue-se, deixa de existir.

Essa, por si só, já configura uma das razões pelas quais o Judiciário não pode reformar a decisão administrativa extintiva do crédito tributário: não compete ao Judiciário “lançar” tributos. O “não lançamento” do Judiciário.⁴¹

Observa-se, portanto, que se a decisão do CARF (por suas Turmas ou sua CSRF) for favorável ao contribuinte, exonerando-o do pagamento do tributo e dos consectários legais, não será possível a interposição de eventual recurso ao Poder Judiciário.

Outrossim, caso a decisão, mesmo que final, invalidar o lançamento por vício de competência, formalização ou de procedimento, a exigência pode ser restabelecida com a edição de outro ato, de idêntico conteúdo, observando-se, desta feita, os requisitos em lei, uma vez que a decisão não foi proferida quanto ao mérito da exigência, e sim, sobre questão preliminar do ato.⁴²

Nessa hipótese, em observância ao art. 173 do CTN, o prazo decadencial

em: 15 jun. 2017, p 38.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do CARF e a extinção do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 212, p. 97.

⁴² NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 413.

para a Fazenda constituir o crédito tributário inicia da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Encerrando o processo administrativo fiscal federal, o processo é encaminhado à repartição arrecadadora da SRFB para que exonere o contribuinte do pagamento do tributo ou apure o montante atualizado da dívida tributária (v.g., principal, multa e juros de mora) e efetue a cobrança amigável do crédito tributário mediante aviso ou notificação ao devedor para liquidar o débito sem os encargos inerentes ao executivo fiscal, dentro do prazo de 30 dias.

Caso o contribuinte não efetue o pagamento ou parcelamento, o débito será inscrito em dívida ativa da União e sua cobrança será por via judicial, com o ajuizamento de ação de execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 43 do PAF e do artigo 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/1980.

2 DOS SOBREPRINCÍPIOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Inaugurado a etapa administrativa processual, através da impugnação ou manifestação de inconformidade, será formada a relação jurídica processual entre o Fisco e o sujeito passivo, de modo que, norteador-a, teremos a observância de vários princípios constitucionais e infraconstitucionais.

Ab initio é imprescindível conceituarmos o que são princípios, nos termos do ensinamento de Celso Bandeira de Mello:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo. No que confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁴³

Para Paulo de Barros Carvalho⁴⁴, “princípios aparecem como linhas diretrizes que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fatos de agregação num dado feixe normas”.

Dessa forma, funcionam como referência para a interpretação das normas do ordenamento jurídico, servindo de auxílio para a manutenção do sistema basilar normativo e para a proteção do cidadão contra os abusos do Poder.

Essa é a lição de Canotilho, *verbis*:

Consideram-se princípios jurídicos fundamentais os princípios historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional. Pertencem à ordem jurídica positiva e constituem um importante fundamento para a interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo.⁴⁵

Segundo Roque Antônio Carrazza⁴⁶, os princípios constitucionais se

⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*: Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 153.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

⁴⁵ CANOTILHO. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 166.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 36.

sobrepõem aos princípios legais infralegais, tendo em vista que a Constituição indicou quem detém os poderes, quais são eles, como devem ser exercidos e quais direitos e garantias que o cidadão tem em relação a eles.

Entretanto, devido à amplitude semântica do vocábulo princípio e, particularmente, no que concerne ao Direito Tributário - relação entre o Fisco e o sujeito passivo - Paulo Carvalho, em doutrina já clássica, organizou os valores jurídicos em “princípios” e “sobreprincípios” – “princípios” que operam para a realização de outros “princípios” superiores na escala hierárquica. Confira-se:

Coloquemos entre parênteses as corriqueiras dissensões ideológicas que separam os juristas em múltiplas direções e meditemos na organização de um conjunto qualquer de valores jurídicos. Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. Vejamos logo um exemplo: a isonomia das pessoas políticas de Direito Constitucional interno tem importante repercussão no setor das imposições tributárias. Não há, contudo, formulação expressa que lhe corresponda no texto do direito positivo. Emerge pelo reconhecimento de outras normas que, tendo a dignidade de princípios, pelo quantum de valor que carregam consigo, fazem dele um “sobreprincípio”. Realiza-se pela atuação de outros princípios. Assim também ocorre com o primado da justiça. Agora, há um princípio que sempre estará presente, ali onde houver direito: trata-se do cânone da certeza jurídica, entendido o termo não como garantia de previsibilidade da regulação da conduta (que é uma de suas acepções), mas como algo que se situa nos fundamentos do dever-se, ínsita que é ao domínio do deôntico⁴⁷. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse como exemplifica Lourival Vilanova, que “A” possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o certum no conflito de condutas. E, ainda que consideremos as obrigações alternativas, em que o devedor pode optar pela prestação “A”, “B” ou “C”, sobre uma dela há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inafastável da certeza jurídica. Eis outro

⁴⁷ Deôntico segundo Carvalho seria a regulação da conduta da norma jurídica, podendo ser permitido, proibido ou obrigatório, o qual dependerá do acontecimento factual previsto na hipótese. Aduz que “o evento descrito no pressuposto há de ser situar-se no campo do possível, sob pena de jamais obter-se a disciplina dos comportamento subjetivos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 147). A título elucidativo confira-se o conceito de sanção formulado pelo autor acima: “O vocábulo ‘sanção’ equivale ‘à norma jurídica em que o Estado-Juiz intervém como sujeito passivo da relação deôntica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida” (Ibidem. p. 757). Dessa forma, caso a sujeito não pratique a conduta permitida/obrigatória na norma jurídica (deôntico = conduta permitida/obrigatória/proibida), poderá ter uma sanção; bem como caso pratica conduta proibida, será sancionado.

sobreprincípio, mas de feição independente, pois querendo ou não querendo o legislador, havendo ou não havendo justiça, segurança ou qualquer valor jurídico que se colha para a experiência, as normas do sistema hão de consagrá-lo, para poder aspirar ao sentido deontico. Regra do direito que não discipline comportamentos intersubjetivos com observância do princípio da certeza expressará um sem sentido na linguagem do dever-ser. Torna-se evidente que a certeza jurídica é também um sobreprincípio, mas dotado de aspectos lógicos peculiares, que lhe atribuem preeminência sintática com relação a todos os demais.⁴⁸

Ainda, segundo Carvalho⁴⁹, “todo princípio atua para implantar valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de “sobreprincípios”. Entre esses está o da segurança jurídica”.

Em síntese, os princípios formam uma rede complexa de diretrizes que se sobrepõe formando os “sobreprincípios”, os quais para Carvalho se dividem em cinco: segurança jurídica, certeza do direito, igualdade, liberdade e justiça.

Ressalta-se que, no presente trabalho, embora haja cinco “sobreprincípios”, analisaremos apenas os “sobreprincípios” da segurança jurídica, da certeza do direito, eis que examinados sob a ótica do voto de qualidade no âmbito do CARF, se sobrepõe aos demais, pois conferem ao sujeito passivo, proteção Vejamos:

2.1 O sobreprincípio da segurança jurídica

Como escreve Canotilho:

O homem necessita de segurança para conduzir planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios - segurança jurídica e proteção da confiança - andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexiada com elementos objetivos da ordem jurídica e realização do direito - enquanto a proteção da confiança se prende mais com as

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p.84-85.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 84-85.

componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos.⁵⁰

Para tanto, foi necessária a criação de várias maneiras de defender o cidadão (e, aqui em nosso tema particular, o sujeito passivo, sendo - particularmente - o contribuinte) contra o Estado, pois vivemos um clima de insegurança, podendo ser tanto “física (no tocante às pessoas), material (em relação aos bens) e jurídica”, esta última dividida em “normativa (legislativa e regulatória) e até judiciária, decorrente da incerteza que existe em relação ao direito vigente e à interpretação que lhe dão os tribunais”.⁵¹

Nesse sentido, a CF/88 estabeleceu um Estado Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.⁵²

Na Constituição foram introduzidos vários princípios básicos essenciais ao cidadão - positivados ou implícitos nela -, cuja essência pode ser retirada, em grande parte, da proteção à segurança jurídica e à certeza do direito, os quais funcionam como orientação para os setores de ordem jurídica.

Confira-se o ensinamento de Humberto Theodoro Júnior e Juliana Faria acerca da garantia da estabilidade e paz social no Estado Democrático de Direito, *verbis*:

No Estado Democrático de Direito, e como uma consequência das ideias de limitação do Poder político do Estado e do primado da lei enquanto expressão da vontade geral trazidas pela Revolução Francesa, tem sido sempre uma preocupação constante a de garantir a supremacia da CF, como único meio de assegurar aos cidadãos a

⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256.

⁵¹ WALD, Arnoldo. O princípio fundamental da segurança jurídica. In: VELLOSO; Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, p. 209.

⁵² Preâmbulo da Constituição de 1988. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

certeza da tutela da segurança como valores mínimos da organização da sociedade.⁵³

Estefânia Maria de Queiroz Barboza cita o conceito de Tércio de Sampaio Ferreira Jr. sobre o princípio da segurança jurídica presente na Constituição Federal. Confira-se:

No conceito de segurança jurídica repousa no aspecto intuitivo de que onde o direito é claro e delimitado ele cria “condição de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”. E como acuradamente observa, a segurança jurídica exige positividade do direito: “se não se pode fixar o que é justo, ao menos que se determine o que é jurídico”. Nesse sentido, “segurança significa clara determinação e proteção do direito contra o não-direito”. Para isso, explica o eminente professor, a certeza é um elemento primordial, pois possibilita a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência de suas próprias ações.⁵⁴

Dessa forma, a segurança jurídica encontra-se “nos pilares de igualdade formal (como medida de justiça) e legalidade formal (como critério de liberdade), a promover uma certeza de direito”⁵⁵, servindo de alicerce para os outros princípios.

Fernanda Hernandez cita os ensinamentos de Ives Gandra Martins sobre o tema:

- a) da forma como a legislação é interpretada pelos tribunais, da previsibilidade dos julgamentos e da uniformidade da jurisprudência. A legislação deve ser aplicada igualmente, de modo a atender às expectativas mantidas pelos jurisdicionados a partir de precedentes jurisprudenciais;
- b) do próprio ordenamento positivo, que fixa condutas aceitas e rejeitadas, tendo por escopo garantir a certeza e a segurança. Estas são legitimadoras da existência de normas que impõem limites à conduta inter-humana;
- c) da efetividade que o Judiciário dê à preeminência do direito à

⁵³ THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. *Revista Síntese de Direito Civil e Processo Civil*, Porto Alegre, n. 19, p. 32.

⁵⁴ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da coisa julgada tributária inconstitucional x princípio da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 129, p. 35.

⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de extensão universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 721.

segurança jurídica diante dos demais direitos assegurados pelo art. 5º, da CF;

d) da sua aplicação pelo Poder Técnico, único capaz de garantir o cumprimento da lei e de impor aos demais Poderes o respeito às regras jurídicas. A atuação jurisdicional deve ser pautada pela preservação da segurança jurídica.⁵⁶

Dessa forma, devido aos grandes questionamentos constitucionais, sobretudo em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁵⁷, corresponde a um “sobreprincípio”, tendo em vista o seu grande alcance normativo sobre o ordenamento jurídico tributário.

Assim, embora não haja norma em dispositivos explícitos que prevejam tal “sobreprincípio”, pelo exame dos dispositivos que garantem, por exemplo, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade, chega-se à segurança jurídica.

O “sobreprincípio” em referência resulta, portanto, na integração harmônica de diversos princípios constitucionais, cuja violação, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, corresponderia à uma violação mais grave do que a norma. Vejamos:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestre.⁵⁸

Em estudo sobre o que seria segurança jurídica - especialmente - em matéria tributária, João Bosco Coelho Pasin esclareceu que, embora a Constituição de 1988 não consagre a “segurança jurídica” de forma expressa em nenhum dos seus artigos, “o Texto Supremo acolhe, sim, a ideia tácita de segurança jurídica, em torno de três pontos - direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada”, *verbis*:

⁵⁶ HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Princípios constitucionais fundamentais: segurança jurídica. In: VELLOSO; Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, p. 435.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 264.

⁵⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 748.

A “doutrina brasileira” vem identificando a “segurança jurídica” como um “princípio jurídico”. Além disso, para a maioria dos Ministros do STF a segurança jurídica também é um princípio ou postulado jurídico segundo atestam algumas de suas sentenças.

Em linhas gerais, a “segurança jurídica”, com um dos Princípios Gerais de Direito, constitui um fundamento da ‘justiça’.

A “segurança jurídica” em sua dupla vertente - ‘certeza do direito’ e “interdição da arbitrariedade” - deve repousar na moralidade institucional, na reserva de lei, na tipicidade, e principalmente, na legalidade das normas e atos jurídicos.

Devo destacar eu a “segurança jurídica” não subsiste apenas em torno do ‘Princípio da legalidade’ - ela também do princípio de Moralidade - como, por exemplo, pode ser verificado quando os cidadãos-contribuintes são submetidos aos preceitos impositivos de “leis injustas” aplicadas de forma arbitrária pelos órgãos do Estado-Fiscal.⁵⁹

Dessa forma, seria “a capacidade de previsão e adequação do contribuinte, cidadão, às exações tributárias que deverá suportar em virtude de previsão constitucional e legal”⁶⁰, buscando tornar segura as exigências do Estado.

Vincula-se, portanto, qualquer ato dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, exigindo-se clareza e transparência nos seus atos e decisões, tendo em vista que a Constituição estabelece que o Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito.

2.2 O sobreprincípio da certeza do direito

Para Paulo Carvalho, haveria o “sobreprincípio” da certeza do direito, o qual possui um sentido duplo, uma vez que, *verbis*:

(i) exprime a circunstância de que o comando jurídico, atuando numa das três modalidades do deontico (proibido, permitido e obrigatório), requer com assomos de necessidade absoluta, que a conduta regrada esteja rigorosamente especificada (alguém, estando obrigado, tendo a permissão ou estando proibido, deve saber; especialmente, qual a conduta que lhe foi imputada, comportamento

⁵⁹ PASIN, João Bosco Coelho. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 755.

⁶⁰ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da coisa julgada tributária inconstitucional x princípio da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 129, p. 36.

esse que não se compadece com a dúvida, com a inexatidão, com a incerteza); (ii) ao mesmo tempo, certeza do direito significa previsibilidade, isto é, o administrado tem o direito de saber, com antecedência, qual o conteúdo e alcance dos preceitos que lhe serão imputados, para que possa programar-se, tomando iniciativas e dirigidos suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente. É aquilo que alguns preferem chamar de “princípio da não surpresa”.⁶¹

Para ele, não deve ser entendido como uma garantia de previsibilidade da conduta, mas “algo que se situa na própria raiz do dever-ser, ínsita ao domínio do deontico, razão pela qual em um julgamento não poderia figurar juízo de probabilidade”.⁶²

Aroldo Gomes de Mattos⁶³ ao dissertar sobre a justiça e a certeza do direito, segundo a ótica de “sobrepincípio”, esclareceu que não “bastam simples enunciações de ordem teórica e pragmática para garantir a certeza e a segurança do direito”, tendo em vista que na lição de Geraldo Ataliba e Lima Gonçalves só haveria segurança jurídica “quando pode afirmar que a própria ordem jurídica estatui critério para sua realização em termos preciosos, objetivos e certos”

Já para João Bosco Coelho Pasin o princípio da certeza jurídica - também implícito no ordenamento jurídico - corresponde, na verdade, ao princípio da segurança jurídica. Confira-se:

A “certeza sobre o direito” decorre da “não contradição” entre as normas responsáveis pela unidade do ordenamento positivado e, ainda necessárias manifestações dos tribunais”. Por sua vez, a “arbitrariedade legal” representa uma “negação do direito”, ou seja, uma “infração jurídica”, que, de forma objetiva, é responsável pela quebra de uma norma positiva. Por isso, mesmo, o postulado da segurança jurídica objetiva proibir a arbitrariedade no direito.⁶⁴

Regiane Binhara Esturillio cita o estudo de Eduardo Maneira realizado na “XVI Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário”, no qual concluiu que segurança

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 265.

⁶² Ibidem. p. 265.

⁶³ MATTOS, Aroldo Gomes de. Segurança Jurídica Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 105, p. 34-35.

⁶⁴ PASIN, João Bosco Coelho. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 756.

jurídica é sinônimo de certeza, uma vez que, *verbis*:

(...) a irretroatividade das leis, o respeito aos princípios da legalidade e da hierarquia das normas são requisitos para evitar a incerteza dos contribuintes; se houver necessidade de regulamentações; a delegação de faculdades deve ser estabelecida com precisão em lei, justamente com os parâmetros sobre os quais poderá dispor o poder executivo.⁶⁵

Dessa forma, independente de Carvalho entender que a segurança jurídica e a certeza do direito são espécies distintas do gênero “sobreprincípio”, e além disso, defender que a certeza jurídica possui preeminência sintática sobre todos os demais “sobreprincípios”, entendemos que os dois acoplam e se complementam, tornando-se intrínsecos, razão pela qual - no presente trabalho - ambos devem ser entendidos como um valor único a ser protegido em favor do cidadão contra o Fisco, tendo como resultado a proteção em torno da segurança jurídica.

Isso porque a certeza do direito visa sobretudo assegurar ao cidadão que a lei vai ser aplicada com clareza e exatidão, de modo que, aborda, a nosso ver, o “sobreprincípio” da segurança jurídica, eis que o cidadão se sentirá seguro em relação aos efeitos jurídicos de sua conduta, não possibilitando os órgãos da Administração Pública aplicar decisões com base em suas inspirações.

Portanto, a certeza do direito está introduzida no próprio conceito de segurança.

2.2.1 O princípio da legalidade

Fundado nos “sobreprincípios” da segurança jurídica e no da certeza do direito, uma vez que os dois se acoplam, o inciso II do art. 5º da Constituição, consagrou o princípio da legalidade, dispondo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A partir desta formulação genérica, contida no rol dos direitos individuais, a Constituição da República expressamente menciona o princípio da legalidade em matéria penal (art. 5º, inciso XXXIX), administrativa (art. 37, *caput*), e tributária (art.

⁶⁵ ESTURILLO, Regiane Binhara. A aplicação dos juros Selic em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 33, p. 15.

150, inciso I).⁶⁶

Dessa forma, observamos que no Estado de Direito temos, como seu cerne essencial, o princípio da legalidade, o qual determina que a Administração Pública (no presente trabalho trataremos da atuação do CARF) somente pode atuar dentro do direito e obedecendo às limitações impostas pela legislação.

A Administração Pública, justamente porque está subordinada à lei, não pode afrontar o direito subjetivo. Por esta razão, deve ser submetida a controles internos e externos, que garantem a legalidade dos atos por ela praticados e averiguem se seus agentes não exorbitaram de sua competência.⁶⁷

Ressalta-se que Carvalho⁶⁸ ao dissertar sobre o princípio da legalidade (inserido, para ele, no “sobrepincípio” da segurança jurídico) aduziu que corresponde “a limite objetivo que se presta ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos”.

O Fisco, ao realizar o lançamento do tributo ou notificar o sujeito passivo da existência de crédito em aberto que não tenha sido pago e/ou nem declarado, deve realizar uma descrição pormenorizada dos elementos da relação jurídica tributária formada; cabendo instruir todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do art. 9º, caput, do Decreto n. 70.235/72.

Dessa forma, o sujeito passivo caso verifique alguma irregularidade no ato poderá impugná-lo para que, conforme o caso, seja modificado, reformado, anulado em observância às diretrizes legais. Essa é a lição de Carrazza:

Os atos praticados pela Administração Pública que violem os direitos subjetivos ou os interesses legítimos das pessoas podem ser reconduzidos aos limites das leis, seja de ofício, seja mediante provocação dos próprios interessados. Realmente eles podem impugnar tais atos, junto às autoridades administrativas, para que elas, conforme o caso, os modifiquem, anulem ou reformem. Podem,

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 84.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 274.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

também, impugná-los perante o Poder Judiciário.⁶⁹

Com base no conjunto fático probatório formado tanto pelo agente fiscal, quanto pelo sujeito passivo, as Turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF estarão aptos para analisarem a legalidade do ato e da decisão da Administração Pública; observando os limites impostos pela lei, sob pena de nulidade.

Dessa forma, o princípio da legalidade “representa garantia contra os desmandos e arbitrariedades do Poder Público, na medida em que se erige a lei como instrumento de disciplina, pelo Estado”⁷⁰.

Tal princípio submete o Poder Público ao império da lei, de modo que sua atividade só será legítima se realizada em observância ao comando legal, conforme destaca Carlos Roberto de Silveira Castro:

A Administração Pública ao atuar produz um ato jurídico típico – o ato administrativo, cuja característica mais essencial é a subordinação absoluta à lei. O princípio da legalidade funciona, aqui, como uma espécie de compensação das prerrogativas e privilégios inerentes à Administração. Faz com que, se admitir a tese da soberania administrativa, seja ela não um poder de fato, sem limites, mas um poder jurídico, cuja legitimidade do exercício pode ser auferida e contestada.⁷¹

O texto constitucional ao dispor que só a lei obriga remete à concepção da segurança jurídica. Essa é a lição de Eduardo Maneira:

Os fundamentos teleológicos do princípio da legalidade sempre estiveram ligados à ideia de segurança jurídica. O Direito é o domínio da máxima segurança e do mínimo arbítrio. Garantir segurança jurídica à coletividade é papel fundamental do Estado e é o que permite adjetivá-lo de Estado de Direito. O primeiro passo em direção à segurança jurídica deve ser sempre dado pelo Estado ao submeter ou restringir o exercício do poder ao Direito, bem como na lealdade com que deve agir o Estado-legislador e o Estado-administrador para com os seus cidadãos.⁷²

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 36.

⁷⁰ ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 53.

⁷¹ CASTRO, Roberto de Siqueira. Desvio de poder na Administração Pública. *Arquivos do Ministério da Justiça*, Rio de Janeiro, n. 138, p. 93-94..

⁷² MANEIRA, Eduardo. O sistema tributário nacional e princípio da legalidade. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Cord): *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense. 2013, v. 2. p. 391.

No que concerne ao processo administrativo fiscal, conforme salientado alhures, o princípio da legalidade vem expressamente disposto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, bem como no *caput* e no inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/99, que rege o processo administrativo federal.

Por oportuno, confira os dispositivos citados acima:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; [...]

Portanto, observa-se que, em respeito ao Estado de Direito, o princípio da legalidade (inserido no “sobreprincípio” da segurança jurídica e da certeza de direito) visa proteger o contribuinte das exações tributárias previstas na Constituição e na lei.

Adiantamos para o presente trabalho (tema do próximo capítulo) que os Presidente da CSRF e das turmas do CARF ao proferirem o voto de qualidade, previsto no artigo 54 do RICARF estão muitas vezes violando o princípio da legalidade, o que significa que estão, sobretudo, afrontado o “sobreprincípio” da segurança jurídica e da certeza do direito, segundo doutrina clássica de Paulo de Barros Carvalho.

3 O VOTO DE QUALIDADE NO CARF

Como já explicitado, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF corresponde a um órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, o qual possui a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Por constituir um Conselho paritário entre o Fisco e os Contribuintes, muitas vezes ocorre empate no julgamento, tendo o Presidente das turmas ordinárias e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (representante da Fazenda Nacional) o voto de qualidade, nos termos do artigo 25, § 9º, do PAF e do artigo 54 do Regimento Interno do CARF.

Por oportuno, cita-se aqui, mais uma vez, os dispositivos acima, *verbis*:

Art. 25, § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

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

O voto de qualidade ou voto de minerva tem origem em um episódio da mitologia grega em que a deusa Atenas - conhecida pelos romanos como Minerva - preside o julgamento de Orestes, que matou a sua mãe (Clitemnestra) e seu amante para vingar morte de seu pai (Agamênon).

Fernando Facury Scaff registra a origem desta expressão segundo o texto de Regis Fernando de Oliveira. Confira-se:

Na Grécia Clássica este tipo de preocupação já estava presente, como se pode ver na peça Eumênides, de Ésquilo, representada pela primeira vez 458 anos antes de Cristo. Nesta peça de teatro, Orestes é perseguido pelas Fúrias por ter matado sua mãe (Clitemnestra), a qual havia matado seu marido e pai de Orestes (Agamênon). Orestes é réu confesso, mas pede absolvição por ter agido para vingar a

morte de seu pai, cometida pela mãe. Levado à presença de Minerva, deusa da sabedoria, ela cria e convoca um tribunal de 500 pessoas (Aerópago) dentre os habitantes da cidade de Atenas para julgar o acusado, e menciona “Serei a última a pronunciar o voto, e o somarei aos favoráveis a Orestes. Para que este vença, basta que os votos se dividam igualmente.”.

Não precisa ser nenhum oráculo para adivinhar que este julgamento acabou empatado e voto da deusa Minerva foi pelo absolvição do acusado. Surge daí a expressão “voto de Minerva” que é a regra usada nos órgãos colegiados para decidir um processo em caso de empate e que no Brasil foi assumida pela legislação com o nome de “voto de qualidade”.⁷³

Ocorre que diferentemente do episódio relatado acima, no âmbito do CARF, o Presidente da turma ordinária ou da CSRF não possui o “voto de qualidade” mas, um voto duplo, pois, além do voto ordinário, teria o voto extraordinário, atribuindo essa pessoa uma posição de superjugador, violando, portanto, o “sobreprincípio” da segurança jurídica que, relacionamento ao direito tributário, funciona como alicerce a proteção da relação jurídica entre o Fisco e contribuinte.

Segunda Scaff⁷⁴, “o voto de qualidade (ou de Minerva), puro e simples, se refere ao voto de desempate; quando tal conceito é trasladado para o CARF ele muda sua conotação e passa a ser um voto duplo.”, devendo ser nesse caso *in dubio pro contribuinte*, nos termos do art. 112, inciso I, do CTN.

É o que passaremos a demonstrar.

3.1 A inconstitucionalidade do voto duplo nos Tribunais Administrativos

Luiz Roberto Barroso, atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, já analisou a figura do voto duplo exercido no Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE⁷⁵, cujas premissas, apesar daquele órgão possuir composição distinta do CARF, podem ser aplicadas ao presente trabalho, uma vez que não havendo

⁷³ SCAFF, Fernando Facury. *in dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 21.

⁷⁴ *Ibidem*. p. 27.

⁷⁵ “Art. 52. O Tribunal, órgão julgante, é composto por um Presidente e seis Conselheiros escolhidos dentre cidadãos com mais de 30 (trinta) anos de idade, de notório saber jurídico ou econômico e reputação ilibada, nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovados pelo Senado Federal”. BRASIL. *Resolução n. 20, de 7 de junho de 2017*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Disponível em: <<http://sindicomis.com.br/sindicomis/Noticias%202017/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA%2020%20do%20CADE%20de%2007062017.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2017.

maioria de deliberações do Plenário do Tribunal, o Presidente terá o voto nominal e, cumulativamente, o de qualidade, nos termos do art. 135 do Regimento interno.⁷⁶

Confira-se a análise de Barroso, *verbis*:

O que se expôs até aqui pode ser resumido nos seguintes termos. Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante colegiado viola a garantia constitucional da imparcialidade, corolário do devido processo legal, por que: (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo; e (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos. [...]

Nota-se um aspecto importante do tema. Existem órgãos administrativos colegiados aos quais cabe deliberar sobre, e.g., a definição de políticas públicas, a elaboração de atos administrativos gerais, dentre outros assuntos. Mesmo Tribunais têm competências administrativas, em cujo âmbito se tornam decisões que não produzem restrições a direitos ou liberdades de um indivíduo em particular.

Nesses ambientes, poderá ser legítima a opção legislativa de atribuir a um dos membros do colegiado voto duplo, por qualquer razão. Não, porém, no caso de julgamentos que versem sobre pretensões individuais e que podem resultar em impacto relevante na esfera jurídica de pessoas. [...]

A ação estatal, qualquer que ela seja, não pode ser irracional, ilógica, sem sentido ou contraditória, sobretudo quando essa irracionalidade prejudica de forma direta os particulares. Exige-se um mínimo de coerência e nas ações do Poder Público em geral, exigência essa vinculada à própria ideia de ordenação estatal e ordenamento jurídico. Dessa premissa, óbvia afinal em um Estado de Direito, decorrem, de como se sabe, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, cuja violação conduz o ato estatal à invalidade. A Lei 8.884/94 afirma que o Cade é composto de 7 (sete) membros, sendo 6 (seis) Conselheiros e um Presidente, e que suas deliberações, deverão ser tomadas por maioria absoluta, isto é, por 4 (quatro de seus membros). Por “maioria absoluta” entende-se - a própria Constituição emprega a expressão - a manifestação, em um mesmo sentido, da maioria dos membros que integram determinado colegiado. Ora bem. Admitir que o voto duplo do Presidente do Cade, somados aos votos de 2 (dois) Conselheiros, possa produzir a maioria absoluta de que cuida a lei gera a irracionalidade do sistema, na medida em que apenas 3 (três) membros do colegiado terão se

⁷⁶ “Art. 135. O Presidente tem direito a voto nominal e, cumulativamente, ao de qualidade, sempre que não se formar uma maioria nas deliberações do Plenário do Tribunal. Parágrafo único. O voto de qualidade, quando proferido, será computado na totalização dos votos, além do voto nominal do Presidente”. BRASIL. *Resolução n. 20, de 7 de junho de 2017*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Disponível em: <<http://sindicomis.com.br/sindicomis/Noticias%202017/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA%2020do%20CADE%20de%2007062017.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2017.

manifestado em um determinado sentido (o Presidente e mais dois membros), e não 4 (quatro). Nada obstante, tal resultado seria computado como a deliberação majoritária, dos membros do Cade. 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 (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 1ª 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. 8º, II, da lei.⁷⁷

Assim, o entendimento de Barroso, apesar de ter sido relacionado ao voto duplo no CADE, pode ser aplicado por analogia ao CARF, uma vez que este órgão paritário cuida de restrições a Direitos Fundamentais do sujeito passivo, não podendo o Presidente votar ordinária e extraordinariamente, eis que o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro, em flagrante afronta ao devido processo legal que funciona como limitação ao poder e de garantia dos indivíduos perante a Administração Pública.

Assim, nos termos do capítulo 2, a violação ao devido processo legal corresponde a afronta ao “sobreprincípio” da segurança jurídica, conduzindo à invalidade do ato praticado.

Ressalta-se que a declaração de ineficácia do resultado de julgamento proferido por voto de qualidade no âmbito do CADE já foi objeto de Mandado de Segurança (Processo n. 2005.34.00.032899-7), em que o juízo da origem denegou a segurança sob o fundamento de que legítima a maioria ali obtida, mesmo com a duplicidade de voto pela Presidência.

O eminente relator - Sr. Desembargador Federal Souza Prudente - deu provimento ao recurso de apelação, declarando sem eficácia o julgamento proferido por voto duplo, expondo, para tanto, o problema constitucional sobre o tema, *verbis*:

Como se vê, o voto cumulativo, atribuível a presidente de órgão da Administração pública, no Brasil, em função judicante, agride os

⁷⁷ BARROSO, Luiz 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*, São Paulo, v. 16, p. 45-47.

princípios da razoabilidade, da proporcionalidade (Lei nº 9.784/99, art. 2º) e a própria essência do princípio republicano, no Estado Democrático de Direito. O “voto cumulativo”, que se não confunde com o “voto de desempate” ou de minerva, instalou-se na “praxis” administrativa, por força do regime de exceção, em total afronta aos postulados constitucionais da República Federativa do Brasil, que inscreveu a igualdade, como direito e garantia fundamental (Cf, art. 5º, caput), na formação estrutural do Estado Democrático de Direito. O malsinado “voto cumulativo”, inegavelmente, aniquila a figura do juiz natural, constitucionalmente estabelecido, e que nunca deve desgarrar-se do postulado da igualdade, no exercício da tutela jurisdicional do Estado.

Desenganadamente, o “voto cumulativo”, impropriamente designado como “voto de qualidade” (art. 8º, II, da Lei nº 8.884/94), viola a norma do artigo 5º, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil e, por isso, se afigura nulo, de pleno direito.

Nos termos do voto do eminente relator, não se poderia atribuir ao agente julgador um segundo voto, pois estaria dando a ele uma posição de superioridade e vantagem sobre os iguais, violando, portanto, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o que, também segundo o nosso entendimento, estaria violando sobretudo o “sobreprincípio” da segurança jurídica, haja vista que possui destaque quando relacionado ao direito tributário.

A Desembargadora Federal Maria do Carmo abriu a divergência, defendendo que “o voto regular e o de qualidade não se confundem e podem ser cumulados no mesmo julgamento”, de modo que ocorrendo empate o voto de qualidade torna-se obrigatório. A turma, por maioria negou provimento à Apelação, decidindo pela legalidade do voto duplo no regimento interno do CADE.

A questão foi submetida ao Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 966.930) que decidiu no mesmo sentido do Tribunal de origem, em acórdão assim ementado:

ADMINISTRATIVO - PROCESSO ADMINISTRATIVO - JULGAMENTO COLEGIADO NO CADE – EMPATE – VOTAÇÃO DÚPLICE PELA PRESIDENTE DO ÓRGÃO (ARTIGO 8º, II, DA LEI 8.884/94). 1. A Lei 8.884/94, ao disciplinar os processos administrativos do CADE, outorga ao presidente do órgão o dever de participar como votante, ao tempo em que também lhe atribui voto de qualidade, em caso de empate. 2. Regra especial a ser aplicada na específica hipótese, em nome do princípio da legalidade. 3. Recurso especial improvido.⁷⁸

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. REsp. 966.930/DF. Segunda Turma. Recorrente: Companhia do Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Relator(a): Min. Eliana Calmon. Brasília, 12 de setembro de 2007. Disponível em:

Naquela oportunidade, a relatora, Ministra Eliana Calmon, defendeu que é “possível a duplicidade de votos quando a lei assim permite, embora constitua-se como regra o só voto do presidente de um colegiado como voto de desempate, conclusão a que chega quando assim está explicitado ou no silêncio da legislação”.

O Exmo. Sr. Ministro João Otavio de Noronha, em voto-vista, seguiu o entendimento da relatora, defendendo que “a cumulação do voto ordinário com o voto de qualidade não representa nenhuma irregularidade”, sendo que a presença de voto cumulativo/voto duplo é comum em vários órgãos da Administração Pública, como por exemplo, na Agencia Nacional de Aviação Civil (Anac), cujo art. 10 da Lei n. 11.182/2005 dispõe que cabe “ao Diretor-Presidente, além do voto ordinário, o voto de qualidade”.

Ao analisar a voto de qualidade no âmbito do CADE, S. Exa. estabeleceu hipóteses distintas para o empate, concluindo que “sem o voto de qualidade, o julgamento teria de ser renovado”, o que seria inútil, conforme extrai do seu voto:

A cumulação do voto ordinário com o voto de qualidade não representa nenhuma irregularidade. Fazendo-se uma análise meramente literal da norma em questão, vê-se que o advérbio “inclusive” poder-se-ia ser interpretado como “até mesmo” ou também”.

Pensamento contrário, ou seja, de não permitir o voto de qualidade possa ser computado como mais um voto, torna-o ineficaz para o fim de desempatar. Senão, observem-se as seguintes hipóteses de empate:

a) 7 membros - seis Conselheiros e o Presidente:

3 x 3 x 1 - com o voto de qualidade, o resultado seria: 4 x 3 x 1, ou 3 x 4 x 1.

b) 6 membros - cinco Conselheiros e o Presidente:

3 x 3 - com o voto de qualidade, o resultado seria: 4 x 3 ou 3 x 4 - hipótese dos autos.

c) 5 membros - quatro Conselheiros e o Presidente:

2 x 2 x 1 - com o voto de qualidade, o resultado seria: 3 x 2 x 1, ou 2 x 3 x 1.

Sem o voto de qualidade, o julgamento teria de ser renovado. E, se a opção fosse pela renovação, então o voto de qualidade poderia ser tido como complementemente inútil, e letra da lei conteria uma previsão inútil.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal (AgR no AI n. 682.486/DF)⁷⁹, a matéria de mérito não foi julgada, uma vez que, nos termos do voto do relator - Ministro Ricardo Lewandowski -, “o Tribunal de origem decidiu a questão relativa ao voto de qualidade com base em normas infraconstitucionais, o que torna inviável o recurso”, de modo que a controvérsia sobre constitucionalidade do voto duplo permanece em aberto no Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, mesmo permanecendo em aberto, seguimos o entendimento de Luís Roberto Barroso e do Desembargador Souza Prudente no sentido de que atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante viola a ordem constitucional, pois cria um superjulgador.

Dessa forma, entendemos que para solucionar o problema, o Presidente só poderia votar extraordinariamente, ou seja, apenas não havendo maioria de votos no julgamento, teria o voto de qualidade, tendo essa sistemática presente no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF, cujo órgão é paritário⁸⁰ e vinculado à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, responsável por julgar em segunda instância administrativa os processos tributários.

No TARF, as decisões do Tribunal Pleno e das Câmaras serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao respectivo Presidente o voto de qualidade (art. 6, § 5º, do Regimento Interno); hipótese que não viola a ordem constitucional, pois o Presidente somente vota quando não há deliberação da maioria; não tendo, portanto, o voto duplo.

3.2 A análise do artigo 112, inciso I, do CTN: in dubio pro contribuinte

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. AgR no AI 652.486/DF. Primeira Turma. Agravante: Companhia do Vale do Rio Doce. Agravado: Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 18 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=255820>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

⁸⁰ “Art. 2º O TARF é integrado por quatorze conselheiros efetivos e igual número de suplentes, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários, sendo sete representantes do Distrito Federal e sete representantes dos contribuintes, todos nomeados pelo governador para mandato de três anos, admitida uma única recondução, a critério da autoridade competente”. BRASIL. *Decreto n. 33.268, de 18 de outubro de 2011*. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <

Ainda que superada a questão da inconstitucionalidade do voto duplo no CARF, entendemos que há flagrante violação ao princípio da legalidade, uma vez que o art. 112 do Código Tribunal Nacional determina que havendo dúvida, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, ou seja, *in dubio pro contribuinte*.

Por oportuno, confira-se o dispositivo mencionado acima, *verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A norma menciona “acusado”, o que nos leva a ideia de que o Processo Administrativo-fiscal é regido pelos princípios do Processo Penal que determinam que, em caso de dúvida, a norma deve ser aplicada *in dubio pro reo*, sendo no presente caso *in dubio pro contribuinte*.

À luz do Direito Penal, o Estado (representado pelo Ministério Público) deve comprovar a culpa do acusado; hipótese que se houver dúvida implica na interpretação em favor do réu, uma vez que o direito da liberdade deve prevalecer sobre a pretensão punitiva do Estado.

Esse é o entendimento de Scaff, segundo o qual o Processo Administrativo Fiscal é regido pelo princípio acusatório que rege o Processo Penal e não pelo princípio dispositivo que preside o Processo Civil. À título elucidativo, confira-se a diferença entre os princípios mencionados acima:

O princípio dispositivo é aquele que determina que o juiz deve julgar a causa de acordo com os fatos que tiverem sido alegados e provados pelas partes, Ao juiz é vedado decidir de forma contrária ao que tiver sido comprovado nos autos. Decorre de uma relação típica de direito privado em que as partes, pelo menos teoricamente, encontram-se em igual patamar. O princípio dispositivo é a base do processo civil.

No processo penal, por se tratar de direitos fundamentais, portanto indisponíveis, tem-se uma ótica predominantemente acusatória. O juiz deve buscar a verdade material onde ela estiver só condenando se as provas o convencerem *beyond any reasonable doubt*, sendo

que, em caso de dúvidas, aplica-se a máxima *in dubio pro reo*.⁸¹

Dessa forma, segundo o autor⁸², o Direito Penal deve ser aplicado por analogia ao Direito Tributário, pois em ambos os casos “o Estado acusa o contribuinte/réu alegando que este cometeu uma irregularidade contra o patrimônio do Fisco (ou, no caso penal, contra a vida ou outro bem que essas normas assegurem)”, de modo que sempre que houver empate, o voto de qualidade deve ser, obrigatoriamente, em favor do contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

Em divergência, Marcos Aguiar Villas-Bôas defende que a semelhança entre o Direito Penal e Tributário não deve ser analisada segundo o foco da acusação do Estado, devendo recair, sobretudo, na desigualdade da relação entre o sujeito passivo e o Fisco e a limitação dos direitos fundamentais. Confira-se:

Scaff parte de uma analogia entre Direito Penal e Direito Tributário, semelhante à que proponho, mas ele confere foco, em alguns momentos, ao de fato, de em ambos os casos, haver acusação. Entendo que esse não é o ponto crucial. O Direito Penal é essencialmente sancionador. Ele não estabelece em seu antecedente fatos lícitos, como o Direito Tributário. O Direito Penal opera com ilícitos desde o início, prescrevendo consequências negativas para o caso de fatos tidos como contrários à lei criminal. Esse foco de acusação remete à sanção e volta-se ao problema de o *in dubio pro* cotribuinte apenas valer para os casos de aplicação de multa tributária.⁸³

Importante ressaltar que no Direito Penal assim como no Tributário há uma relação de desigualdade entre o Poder Público e o réu/contribuinte, devendo nesses casos se proteger os direitos fundamentais e da liberdade.

O STF, no julgamento unânime do Habeas Corpus n. 82.788-8/RJ, reconheceu que o sujeito passivo está no polo mais fraco da relação jurídica, eis que o poder estatal é superior perante o cidadão nos termos do voto do Ministro Celso de Mello, *verbis*:

⁸¹ SCAFF, Fernando Facury. *in dubio pro* contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 36.

⁸² SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro* contribuinte: o caráter acusatório dos autos de infração e da execução fiscal. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>>. Acesso em: 8 ago. 2017.

⁸³ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro* contribuinte: continuação do debate. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 122.

(...) Cumpre reconhecer, desse modo, que a ação fiscalizadora do Poder Público, cuida-se, ou não, de matéria tributária, somente se revelará legítima, se e quando praticada nos limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos estatais incidirem em abuso de autoridade e em desrespeito à esfera e proteção que a própria Carta Política estabeleceu em favor de quaisquer pessoas, contribuintes ou não, conforme salienta o saudoso e eminente Ministro Aliomar Baleeiro (“Direito Tributário”, p. 1.004, 11ª ed., 1999, Forense).” (STF, HC 87.788-8/RJ, voto do relator Min. Celso de Mello, DJ de 2.6.2006)⁸⁴

Scaff defende que o voto de qualidade no âmbito do CARF é inconstitucional, haja vista que se a Administração Pública não possui maioria ordinária para sua deliberação, a existência de voto duplo afasta a certeza e a liquidez do título executivo, devendo nesse caso o desempate ser *in dubio pro contribuinte*, pois o Estado não foi capaz de ilidir as dúvidas quanto à materialidade do fato ou ao correto enquadramento da conduta na legislação tributária.

Por oportuno, confira-se seus ensinamentos, *verbis*:

Se a Administração Tributária que possui tão grande poder na análise e no julgamento de seus próprios atos fiscalizatórios, não consegue maioria ordinária para sua deliberação, ensejando o voto duplo para o desempate do processo, não se pode atribuir ao título executivo extrajudicial a mesma força que aos demais títulos. A CDA - Certidão de Dívida Ativa perde a força e qualificação que a norma legal e a jurisprudência lhe atribui - vide a Lei 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais) que estabelece literalmente “Art. 3º A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.⁸⁵

Conclui o autor que havendo empate no julgamento, “a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria à sua validação”.⁸⁶

Marcos de Aguiar Villas Boas, por sua vez, possui uma visão mais mitigada sobre o tema, tendo em vista que defende que o art. 112 do CTN não é uma regra absoluta de prevalência, devendo no caso concreto, por exemplo, analisar os tipos

⁸⁴ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. In dubio pro contribuinte: continuação do debate. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 111.

⁸⁵ SCAFF, Fernando Facury. in dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 37.

⁸⁶ *Ibidem*. p. 38.

de argumentos utilizados para embasar cada decisão, propondo a seguinte solução, *verbis*:

Um ponto crucial para uma eventual aceitação da minha proposta é a forma como o *in dubio pro contribuinte* seria aplicado. Se pensarmos em duas possibilidades decisórias, uma a favor do Fisco e outra em favor do contribuinte, que se encontram em dois pontos extremos de uma escala que vai de 0 a 10, as propostas tradicionais, seja em favor de um, seja de outro, eram de que a regra *in dubio* deveria ser aplicada mesmo quando tivéssemos em um grau 2 a 8 de dúvida. Evidente que essa é uma forma grosseira de representação do argumento, mas optamos por ela apenas pelo didatismo. Dentro da nossa proposta de *in dubio*, o peso extra na ponderação deve acontecer nos casos realmente difíceis, aqueles nos quais há um grande 4 a 6 de dúvida.⁸⁷

Assim, segundo Villas-Bôas⁸⁸, “o julgamento em favor do Fisco deve se dar quando sobre a tributação recaírem poucas dúvidas, quando não houver alto risco de ferimento às garantias de direitos fundamentais”; enquanto que nos julgamentos em que houver grande dúvida, discussões, o *in dubio pro contribuinte* servirá como parâmetro determinante da ponderação, em proteção à segurança jurídica.

Em que pese haver divergência, entendemos que essa foi a real intenção do legislador na criação da norma, uma vez que, em agosto de 1953, o Dr. Oswaldo Aranha (Ministro da Fazenda à época) designou uma comissão integrada pelo Professor Rubens Gomes de Souza e pelos funcionários técnicos do Ministério⁸⁹ atribuindo-lhes o encargo de projetar o Código Tributário Nacional, cuja resolução ministerial determinou que utilizasse como base o anteprojeto elaborado pelo Prof. Gomes de Souza que presidia a comissão.⁹⁰

Ressalta-se que o anteprojeto do Código Tributário Nacional, elaborado pelo Professor Gomes de Souza, era composto por 454 artigos divididos em nove Livros, cujo atual artigo 112 (Livro II – Normas Gerais de Direito Tributário; Título I – Legislação tributária; Capítulo IV – Interpretação da Legislação Tributária) representava o artigo 273 (Livro VII – Das Infrações e Das Penalidades; Título I – Da

⁸⁷ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: continuação do debate*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 112.

⁸⁸ *Ibidem*. p. 112.

⁸⁹ Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson.

⁹⁰ LUQUI, Juan Carlo. O projeto de Código Tributário Nacional do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 44, p. 540. jul. 1956. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15916>>. Acesso em: 23 ago. 2017.

Legislação Tributária Punitiva) que assim dispunha:

Art. 273. A lei tributária que defina infrações ou lhes comine penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I. Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza e extensão dos seus efeitos;

II. Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

III. Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não.⁹¹

O parágrafo único do dispositivo acima fixava ao mesmo tempo os limites, a interpretação das disposições penais de forma mais favorável ao acusado, consagrando o princípio da equidade, pacífico na jurisprudência fiscal.

Entretanto, em atenção à Resolução Ministerial de agosto de 1953 foi determinada a divulgação do anteprojeto, com o intuito de receber sugestões de pessoas e entidades estranhas aos quadros da Administração Pública, de modo que, após 70 reuniões durante oito meses de trabalho, em setembro de 1953, foram contadas 1.152 sugestões e seguidas para análise e aprovação.⁹²

Por oportuno, confira-se as sugestões ns. 789 e 1031 que suprimiram o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto, *verbis*:

789. (A) Idem. (B) Suprimir o § único do art. 273. (C) De acordo com os motivos expostos nas Sugestões 787 e 788, o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal. Parece-me pois que o princípio constante do corpo do artigo é suficiente para proteger aquele que é acusado de infração fiscal. (D) Aprovada (84).

1031. (A) Idem. (B) Suprimir o § único do art. 273. (C) Ata da 9.a sessão. D) Aprovada (84).⁹³

⁹¹ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 08 ago. 2017, p 335/336.

⁹² LUQUI, Juan Carlo. O projeto de Código Tributário Nacional do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 44, p. 540. jul. 1956. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15916>>. Acesso em: 23 ago. 2017.

⁹³ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 08 ago. 2017, p 513/532.

Após a análise das 1.152 sugestões e aprovação dos membros da comissão do projeto do Código Tributário Nacional, os 454 artigos presentes no anteprojeto reduziram para 203, tendo em vista que o Livro VII sofreu severas alterações e os Livros VIII e IX foram eliminados.

Dessa forma, o art. 273 do anteprojeto passou a ser redigido pelo art. 78, *litteris*:

Art. 78. A lei tributária que defina infrações, ou lhes comine penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I - Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - Quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.⁹⁴

Observa-se que, embora o parágrafo único do artigo 273 tenha sido suprimido, entendemos que pela interpretação teleológica, a qual tem por critério verificar a finalidade da norma, quando houver dúvida sobre a legalidade da conduta do sujeito passivo dever-se-á interpretá-la de maneira favorável ao contribuinte, uma vez que, conforme salientado no tópico 1.1.1 do Capítulo 1, é ônus da fiscalização tributária comprovar a ocorrência do ato ilícito, nos termos do art. 9º, caput, do PAF, sendo o caso de insubsistência do lançamento.

Paulo de Barros Carvalho ressalta que não há texto sem contexto, tendo em vista que a compreensão é pressuposta de associações linguísticas e extralinguísticas, de modo que o texto possui um ponto de vista interno e outro centralizado no texto como comunicação, posto em processo histórico-social. Ou seja, uma análise interna (procedimentos e mecanismos de estruturação) e outra externa (circunstâncias histórica e social).⁹⁵

Para abordar a interpretação do texto legal, Carvalho trata de dois pontos, cruciais: intertextualidade e inesgotabilidade. O primeiro forma-se o diálogo entre textos presentes, passados e futuros, não interferindo a dependência entre eles. Já

⁹⁴ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 08 ago. 2017, p. 42.

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 198-199.

o segundo ponto trata da interpretação como sendo infinita, não sendo restrita por um campo semântico, onde um texto poderá ser reinterpretado.⁹⁶

Dessa forma, para compreensão da norma é necessário analisar seu contexto, suas regras, seus sistemas, seu interprete, seu momento histórico social, pois, como bem disse Carvalho, a intertextualidade e inesgotabilidade, acabam por estabelecer diversos sentidos, corretos ou não, a depender de seu contexto.

Nesse sentido, considerando que a descrição do fato, no auto de infração, é elemento fundamental do material probatório coletado pela autoridade lançadora; e tendo em vista que “é por meio dela que a autuante demonstra a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica”⁹⁷; bem como é elemento conectivo entre todos os meios de prova coletados e/ou produzidos, verifica-se que havendo dúvida quanto à contudo do sujeito passivo, dever-se-á interpretá-la *in pro contribuinte*.

Importante observar, ainda, que no anteprojeto do Código Tributário Nacional, a norma expressamente determinava que em caso de empate no julgamento no CARF, tratando-se de processo iniciado por auto de infração, deveria prevalecer o voto mais favorável ao contribuinte; diferentemente de quando o processo era iniciado por petição da parte, ou seja, manifestação de inconformidade, cujo desempate ocorreria por voto de qualidade.

Por oportuno, confira-se o dispositivo do Anteprojeto:

Art. 347. O recurso voluntário será julgado pelo Conselho Regional, na forma prevista no respectivo Regulamento, por maioria de votos, prevalecendo em caso de empate o voto mais favorável ao autuado, se se tratar de processo iniciado por auto de infração, e decidindo o Presidente pelo voto de qualidade, se se tratar de processo iniciado por petição da parte. [...]⁹⁸

Embora o dispositivo acima tenha sido suprimido, eis que pertencia ao Livro VI que foi eliminado, entendemos que a norma refletia a vontade do legislador, uma vez que se tratando de auto de infração ‘e ônus do agente fiscal comprovar o ilícito tributário, não servindo a presunção de legitimidade dos atos administrativos como

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 205

⁹⁷ *Ibidem*. p. 65.

⁹⁸ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 08 ago. 2017.

meio de supressão de lacunas, o que desequilibraria o ônus probatório.

Enquanto que se tratando de manifestação de inconformidade, a qual busca a finalidade da norma para que seja aplicada, o ônus recai sobre o sujeito passivo, pois deve comprovar o crédito/direito pleiteado; hipótese que prevalece a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, amparada em informações prestadas pelo sujeito passivo.

Dessa forma, como a compreensão da norma deve abordar a intertextualidade e a inesgotabilidade, o princípio da legalidade que está inserido, sobretudo, no “sobrepincípio” da segurança jurídica está sendo violado, pois a criação do art. 112 do CTN pelo legislador decorreu da proteção ao sujeito passivo de saber, especialmente, qual a conduta que lhe foi imputada, comportamento esse que não se compadece com a dúvida, com a inexatidão, com a incerteza.

Corroborando o entendimento exposto, já temos decisões de primeira instância nesse sentido, a qual cita, como exemplo, a decisão proferida no bojo do Mandado de Segurança n. 0013044-60.2015.4.03.6105, no âmbito da 8ª Vara da Justiça Federal de Campinas/SP, em que a impetrante (Honda Automóveis do Brasil Ltda.) requereu, em sede de liminar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, no âmbito do CARF, por voto de qualidade (desempate), foi mantida a infração, ensejando a constituição definitiva do crédito tributário objeto da demanda.⁹⁹

A Exma. Juíza concedeu a segurança pleiteada, julgo procedente o pedido, para cancelar o crédito tributário, bem como para que referido crédito não seja inscrito em Dívida, uma vez que, segundo o seu entendimento, havendo empate no julgamento, o voto de qualidade deve ser obrigatoriamente em favor do contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN, uma vez que é ônus do Fisco comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário; enquanto cabe ao impugnante (sujeito passivo) provar os fatos extintivos, modificativos, impeditivos.

É o que se extrai do trecho da r. sentença, *verbis*:

A solução dada pela turma julgadora, neste caso, ocorreu com base

⁹⁹ BRASIL. Seção Judiciária de São Paulo. Mandado de Segurança. MS n. 0013044-60.2015.4.03.6105/SP. Oitava Vara de Campinas. Impetrante: Honda Automóveis do Brasil Ltda.. Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil em Campinas. Campinas, 17 de julho de 2016. Disponível em: <<http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>>. Acesso em: 14 ago. 2017.

no que dispõe o art. 25, 9º do Dec. 70.235/72, 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco, cabendo ao contribuinte, na busca da desconstituição da exigência, provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito à imposição tributária. Por outro lado, a interpretação da hipótese de incidência deve dar-se à luz do fato e não apenas abstratamente no plano normativo. Essa é a atividade do lançador. Verificar a certeza da ocorrência do fato, em todos os elementos da hipótese, sob pena de não incidência da norma e da não instauração da relação jurídica obrigacional.

A União interpôs recurso, tendo a 3ª Turma do TRF-3ª Região, em 17.05.2017, por unanimidade, negado provimento a apelação, mantendo incólume a sentença recorrida.¹⁰⁰

Importante ressaltar que até o momento, o Tribunal acima foi o único que se manifestou sobre a ilegalidade do voto qualidade no CARF; estando pendente, atualmente, de análise os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Entretanto, tal questão será analisada pelo STF, uma vez que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ajuizou, em 30.06.2017, Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar (ADI 5.731) requerendo a análise da expressão contida no art. 25, § 9º do Decreto 70.235/72 que “em caso de empate, terão o voto de qualidade”.¹⁰¹

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Apelação. *APC n. 0013044-60.2015.4.03.6105/SP*. Terceira Turma. Apelante: União (Fazenda Nacional). Apelado: Honda Automóveis do Brasil Ltda.. Relator(a): Des. Fed. Antônio Cedenho, 17 de maio de 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00130446020154036105>>. Acesso em: 14 ago. 2017.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 5731/DF*. Impetrante: Ordem dos Advogados do Brasil Conselho Federal. Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Brasília, 20 de junho de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5212726>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

Sustenta violação aos princípios constitucionais da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade sob o fundamento de que o dispositivo impugnado confere ao Presidente “a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade”, sendo o Conselheiro Presidente representante do Fisco, o que conferiria imparcialidade ao litígio, pois serviria aos desígnios da Fazenda Nacional. Aduz, também que ocorrente empate no julgamento, deverá prevalecer o princípio *in dubio pro contribuinte*, nos termos do art. 112 do CTN.

O processo foi distribuído ao Ministro Gilmar Mendes, tendo o relator, em 22.06.2017, decidido aplicar ao caso o rito abreviado previsto no artigo 12 da Lei 9.868/1999, para que a ação seja julgada em definitivo pelo Plenário, dispensando a análise do pedido de liminar.

Assim, em pese entendermos pela ilegalidade e inconstitucionalidade do voto de qualidade no âmbito de CARF, devemos aguardar a decisão do Supremo Tribunal Federal, a qual produz efeito *erga omnes*, vinculantes e *ex tunc*, salvo se o Tribunal, por maioria qualificada (2/3 dos Ministros) decidir que deva limitar os efeitos desta decisão, nos termos do art. 27 e 28, parágrafo único da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999 que dispõe sobre o processo e julgamento de inconstitucionalidade e da ação declaratório de constitucionalidade perante o STF.

CONCLUSÃO

No Capítulo acima, esclarecemos que, embora os Ministros Luiz Roberto Barroso e Sepúlveda Pertence tenham defendido que o voto de qualidade ou voto duplo é inconstitucional, a questão permanece em aberto no Supremo Tribunal Federal, devendo aguardar o julgamento da ADI 5.731/DF.

Entretanto, mesmo que a Colenda Corte não tenha se manifestado sobre o tema, entendemos que atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante viola a ordem constitucional, pois cria um superjulgador, de modo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deveria mudar sua composição e seguir a mesma sistemática do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF, cujo órgão é paritário e vinculado à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, responsável por julgar em segunda instância administrativa os processos tributários.

No TARF, as decisões do Tribunal Pleno e das câmaras são tomadas por maioria de votos, cabendo ao respectivo presidente o voto de qualidade (art. 6, § 5º do Regimento Interno); hipótese que não viola a ordem constitucional, pois o Presidente somente vota quando não há deliberação da maioria; não tendo, portanto, o voto duplo.

Assim, o voto de qualidade no âmbito do TARF possui significado original do voto de minerva no sentido de que havendo empate, o Presidente proferirá apenas um voto para obter a maioria do colegiado; diferentemente do que ocorre no CARF, pois, conforma salientado acima, o Presidente voto ordinária e extraordinariamente.

Subsidiariamente, caso se entenda que não deva proceder a mudança da composição das turmas, entendemos que havendo empate nos julgamentos, diante da interpretação teleológica, o voto qualidade do Presidente deverá ser favorável ao sujeito passivo (art. 112 do CTN), uma vez que o sujeito passivo deve saber exatamente qual a materialidade de sua conduta, à luz do “sobreprincípio” da segurança jurídica e da certeza do direito.

Assim, se o processo for iniciado por auto de infração cabe ao agente fiscal, nos termos do art. 9º do PAF, instruir com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, uma vez que a descrição do fato é elemento fundamental do material probatório coletado pela

autoridade lançadora.

Portanto, havendo dúvida na materialidade da conduta, o voto de qualidade deverá ser vinculado ao art. 112 do CTN, tendo em vista que a matéria de fato constatada na ação fiscal não foi suficiente para a comprovação do suposto ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Ao contrário do que ocorre quando o processo inicia por manifestação de conformidade, pois nesse caso é ônus do contribuinte comprovar o crédito/direito, razão pela qual, conforme disposto no anteprojeto do Código Tributário do CTN, em caso de empate o Presidente decidirá por voto de qualidade; não sendo neste caso vinculado ao art. 112 do CTN.

Entretanto, em que pese entendemos pelo inconstitucionalidade e da ilegalidade do voto de qualidade, tal questão foi submetido ao Supremo Tribunal Federal por meio da ADI n. 5.731/DF, distribuída ao Ministro Gilmar Mendes, a quem após a manifestação da Advocacia Geral da União e da Procuradoria Geral da República, submeterá aos membros do STF a votação da matéria.

A decisão da ADI produzirá efeitos *erga omnes* (contra todos) e *ex tunc* (retroativos), declarando-se nulo qualquer ato ou lei incompatível com sua decisão, razão pela qual, caso o STF, decida pela inconstitucionalidade do voto de qualidade do CARF, suas decisões serão consideradas nulas, em observância aos princípios constitucionais, salvo modulação de efeitos.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da coisa julgada tributária inconstitucional x princípio da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 129, p. 35-49, jun. 2006.

BARROSO, Luiz 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*, São Paulo, v. 16, p. 45-74, jan. 2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. *Acórdão n. 3301-001.898*. Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção. Recorrente: Arno S/A. Recorrido: União. Relator(a): Cons. Bernardo Motta Moreira. Brasília, 25 de junho de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. *Decreto n. 33.268, de 18 de outubro de 2011*. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <[>. Acesso em: 10 ago. 2017.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33268&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=.)

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. *Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências (Lei de Execução). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. *Parecer Normativo COSIT n. 7, de 22 de agosto de 2014*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=55496&tamHA=28>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. *Portaria MF n. 30, de 25 de fevereiro de 2005*. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&i dAto=37965&tamHA=24>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

BRASIL. *Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. *Resolução n. 20, de 7 de junho de 2017*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Disponível em: <<http://sindicomis.com.br/sindicomis/Noticias%202017/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA%2020%20do%20CADE%20de%2007062017.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2017.

BRASIL. Seção Judiciária de São Paulo. Mandado de Segurança. *MS n. 0013044-60.2015.4.03.6105/SP*. Oitava Vara de Campinas. Impetrante: Honda Automóveis do Brasil Ltda.. Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil em Campinas. Campinas, 17 de julho de 2016. Disponível em: <<http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>>. Acesso em: 14 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. *AgRg no AI 1.407.250/RS*. Primeira Turma. Agravante: Fertilitat Centro de Medicina Reprodutiva S/S Ltda.. Agravado: Município de Porto Alegre. Relator(a): Min. Benedito Gonçalves, 18 de agosto de 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1081596&num_registro=201100995329&data=20110825&formato=PDF>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. *REsp. 395/DF*. Segunda Turma. Recorrente: União. Recorrido: Hotel Jardim da Represa Ltda.. Relator(a): Min. Américo Luz. Brasília, 27 de março de 1990. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=198900090402&dt_publicacao=13-08-1990&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. *REsp. 966.930/DF*. Segunda Turma. Recorrente: Companhia do Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Relator(a): Min. Eliana Calmon. Brasília, 12 de setembro de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=72278405&num_registro=201103059875&data=20170824&formato=PDF>. Acesso em: 10 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 5731/DF*. Impetrante: Ordem dos Advogados do Brasil Conselho Federal. Relator(a):

Min. Gilmar Mendes. Brasília, 20 de junho de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5212726>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. AgR no AI 652.486/DF. Primeira Turma. Agravante: Companhia do Vale do Rio Doce. Agravado: Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 18 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=255820>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 08 ago. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação. APC n. 2005.34.00.032899-7/DF. Sexta Turma. Apelante: Companhia do Vale do Rio Doce. Apelado: Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Relator(a): Desembargador Souza Prudente. Brasília, 23 de março de 2007. Disponível em: <<http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Apelação. APC n. 0013044-60.2015.4.03.6105/SP. Terceira Turma. Apelante: União (Fazenda Nacional). Apelado: Honda Automóveis do Brasil Ltda.. Relator(a): Des. Fed. Antônio Cedenho, 17 de maio de 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00130446020154036105>>. Acesso em: 14 ago. 2017.

CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 22, p. 220-232, jun. 2001.

CASTRO, Roberto de Siqueira. Desvio de poder na Administração Pública. *Arquivos do Ministério da Justiça*, Rio de Janeiro, n. 138, p. 91-100, abr. 1976.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do CARF e a extinção do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 212, p. 90-102, maio 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p.74-90, jun./set. 2008.

CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo administrativo fiscal*. Campinas, São Paulo: Apta, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

ESTURILLO, Regiane Binhara. A aplicação dos juros Selic em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 33, p. 5-33, set./out. 2003.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Princípios constitucionais fundamentais: segurança jurídica. In: VELLOSO; Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, p. 435-450.

HARADA, Kioyosh. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 289-302.

LUQUI, Juan Carlo. O projeto de Código Tributário Nacional do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 44, p. 540-547, jul. 1956. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15916>>. Acesso em: 23 ago. 2017.

MANEIRA, Eduardo. O sistema tributário nacional e princípio da legalidade. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord): *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense. 2013, v. 2. p. 391-402.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Segurança Jurídica Tributária. *Revista Dialética de*

Direito Tributário, São Paulo, n. 105, p. 33-44, mar. 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Rodrigo Pereira Mello. O Conselho de Contribuinte e recurso hierárquico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 51, p. 104-113, dez. 1999.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: anotações ao Decreto n. 70.235, de 06/03/1972: versão 11 - atualizada até 31/dezembro/2005*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado: de acordo com a Lei n° 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NUNES, Clécio Santos. *Curso de direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

PASIN, João Bosco Coelho. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 747-760.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergman; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

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

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte: o caráter acusatório dos autos de infração e da execução fiscal. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>>. Acesso em: 8 ago. 2017.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40*

anos do Centro de extensão universitária. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, v. 2. p. 721-746.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. *Revista Síntese de Direito Civil e Processo Civil*, Porto Alegre, n. 19, p. 28-34, set./out. 2002.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. In dubio pro contribuinte: continuação do debate. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 104-124, jan. 2014.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WALD, Arnaldo. O princípio fundamental da segurança jurídica. In: VELLOSO; Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, p. 209-224.