



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UniCEUB**  
**FACULDADE DE CIÊNCIA JURÍDICA E SOCIAIS - FAJS**  
**CURSO DE DIREITO**

**RAFAEL BRITO SESSO**

**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF: SUA  
ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E O PREJUÍZO CAUSADO AO CONTRIBUINTE  
PELO VOTO DE QUALIDADE**

Brasília/DF

2018

**RAFAEL BRITO SESSO**

**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF: SUA  
ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E O PREJUÍZO CAUSADO AO CONTRIBUINTE  
PELO VOTO DE QUALIDADE**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Bacharelado em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Áreas de concentração: Direito Tributário e Constitucional

Orientador: Carlos Orlando Pinto

Brasília/DF

2018

**RAFAEL BRITO SESSO**

**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF: SUA  
ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E O PREJUÍZO CAUSADO AO CONTRIBUINTE  
PELO VOTO DE QUALIDADE**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do curso de Bacharelado em Direito  
pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do  
Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Áreas de concentração: Direito Tributário

**BRASÍLIA \_\_\_ DE \_\_\_\_\_ DE 2018**

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Orientador:** Carlos Orlando Pinto

---

**Prof. Examinador**

## **RESUMO**

O CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pratica, para solucionar empate entre votos, o voto de qualidade. Este ato consiste na aplicação de um segundo voto, exercido pelo Presidente da turma julgadora. Ocorre que com este segundo voto, não são preenchidos os requisitos de legitimação ante o Estado Democrático de Direito. Deste modo há de se realizar uma análise sobre a correta utilização deste voto, em relação aos princípios norteadores do devido processo legal.

**Palavras Chave:** CARF, Voto de qualidade, Devido Processo legal.

## **ABSTRACT**

The CARF - Administrative Counsel of Taxes, known as Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, in order to solve a draw on trials, adopts the casting vote, which consists in the application of a second vote by the president of the court. Although, this second vote doesn't attend to all the requirements of legitimacy from the Democratic Estate of Law. Thus, is necessary an analysis on the correct way to apply this vote, considering the guiding principles of the due process of law.

**Keywords:** CARF, Casting Vote, Due Process Of Law.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
1. A ATIVIDADE ARRECADADORA DO ESTADO .....	8
1.1 Surgimento e Evolução Histórica .....	9
1.2 O Processo Fiscal.....	10
1.2.1 O Processo Administrativo Fiscal.....	12
1.2.2 O Processo Judiciário Fiscal.....	13
2. O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....	15
2.1 Dos Procedimentos.....	18
2.2 Os Princípios Norteadores.....	19
2.2.1 O Princípio da Imparcialidade .....	21
2.2.2 O Princípio da Colegialidade.....	24
2.2.3 O princípio da Devida Fundamentação (Motivação) das Decisões.....	26
2.2.4 O Princípio da Moralidade.....	27
2.2.5 O Princípio da Igualdade .....	28
2.3 O Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais .....	31
2.3.1 A Ofensa ao Artigo 112 do CTN e ao Princípio da Legalidade e do <i>In Dubio Pro Reo</i> .....	37
CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS.....	42

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico tem por objeto expor a sistemática sobre os julgamentos em processos tributários no Brasil. O modelo atual se mostra, em certos aspectos, deficiente, visto que carecemos de legislação específica. O trabalho conta com informações construídas a partir de ampla pesquisa bibliográfica em direito administrativo, constitucional e tributário. O objetivo é demonstrar a diferença entre os processos administrativo e o judicial fiscal. Atualmente ao se ingressar na esfera administrativa, o contribuinte está sujeito a uma decisão injusta, consequência do voto de qualidade, sendo necessário ingressar com a ação na esfera judiciária, o que traz prejuízos ao contribuinte.

O voto de qualidade estabelece que, havendo empate no julgamento das câmaras inferiores ou na câmara superior, o voto do presidente se torna fator de desempate, sendo voto de qualidade. Ocorre que o presidente é necessariamente um membro da fazenda, o que acarreta em decisões em desfavor do contribuinte. Deste modo, faz-se necessária uma reforma no atual modelo de voto colegiado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Serão abordados a evolução histórica do tributo, desde sua criação, até a atualidade, deixando clara a sua função, bem como explicitando os parâmetros a serem utilizados na resolução de litígios envolvendo a matéria.

Ademais, será explicitado o problema que permeia em nossa esfera jurídico-administrativa ao se falar de voto colegiado, bem como a apresentação de modelos ideias que diversos tribunais adotam.

## **1 A ATIVIDADE ARRECADADORA DO ESTADO**

A cobrança de encargos advindos do Estado não é elemento desconhecido para a história e pela sociedade, tanto é que desde seu início, existem conflitos a respeito do tema e buscam-se meios para que não ocorra a cobrança desenfreada.

O tributo tem sido a forma de se garantir as demandas da população para com o Estado, bem como a sobrevivência do mesmo, desde que o homem passou a viver em uma sociedade democrática.

Diante disso, a lei foi aplicada e modificada diversas vezes, até que, em 1988, foi lançada uma nova Constituição Federal, documento este que, apesar de mais de cem anos à frente de sua primeira edição, ainda apresentava em seu artigo 5º, inciso LV os direitos e garantias individuais, assegurados pelo contraditório e a ampla defesa, além de normas para a criação de leis de tributação. (BRASIL, 1988).

O mesmo artigo da Constituição de 1988 cita ainda os processos judiciais e administrativos, temas estes do presente trabalho. Deste modo, fica clara a adoção de processos administrativos quando houver a existência litígio, bem como quando houver a probabilidade de aplicação de sanção administrativa.

O presente trabalho busca mostrar como se dá, em conformidade com a lei, a cobrança de tributos pelo Estado, bem como, em caso de cobrança indevida, os direitos e métodos que estão a disposição do contribuinte para sanar qualquer desavença com o Estado e exaltar seu direito.

Por fim, diante dos riscos aos quais o contribuinte está exposto, se faz necessário um sistema processual moderno e capaz de suprir as demandas a ele impostas, para que, assim, tenhamos uma sociedade mais justa e um governo que atenda as necessidades da sociedade.



## 1.1 Surgimento e Evolução Histórica

Desde os primórdios da humanidade, é imposto ao homem o pagamento de tributos. Observa-se também que, por um lado, este é inevitável para a manutenção do Estado, mas, por outro, sua cobrança desenfreada pode levar ao declínio estatal.

A partir do momento em que o homem passou a viver em sociedade, passou a enfrentar problemas decorrentes da manutenção pública e da prestação de serviços públicos de interesse da coletividade, assim como dos meios para a obtenção dos recursos necessários para patrocinar tais necessidades ou demandas.

Apesar de no início, por exemplo em Roma, o governante dispor de receita abundante, por ser uma nação conquistadora e possuir muitos espólios de guerra, foi a arrecadação tributária, que a longo prazo, contribuiu para a manutenção da máquina do Estado.

Na época do baixo império, o sistema de leis romanas foi apresentado a várias formas de tributo que, atualmente, se classificariam como diretos e indiretos, sendo eles reais e pessoais. Assim, surgiram, por exemplo, os conceitos de imposto de renda, imposto sobre produtos, imposto de acordo com a atividade comercial exercida, imposto sobre heranças, imposto sobre a exploração mineral, etc.

Ao longo do tempo a teoria associada à tributação evoluiu, distanciando-se do ideal inicial de poder, para vincular-se nos dias de hoje a uma acepção de convenção fundamental assegurada no texto constitucional.<sup>1</sup>

Nos dias atuais, a sustentação do Estado está praticamente vinculada estritamente à arrecadação de tributos. Torna-se impossível falarmos de nação política e economicamente ativa, sem se falar de um sistema financeiro que a mantenha. Neste sentido discursa Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>:

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. (...) No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo,

---

<sup>1</sup> PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito. Curitiba: Juruá, 2008. p. 73.

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. (Revista e atualizada por Mizabel Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 01.

aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sobre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática”.

Deste modo, podemos observar que, no decorrer da evolução da humanidade, a finalidade do tributo está em constante avanço, chegando até o sistema atual, que apesar de mais moderno, segue a mesma base de tributação da antiguidade.

Saber se um tributo satisfaz a vontade da população nada mais é que legitimar o poder de cobrança do Estado, pois, em caso negativo o Estado estaria deixando de cumprir sua função, a de fazer valer as normas da Constituição da república, quando, no caso, ele deve declarar a inconstitucionalidade de uma lei que visa fraudar a vontade do povo.

Conquanto, na história, sempre existiu a preocupação em limitar o poder Estatal, visando a moderação de seu poder de governo. Exemplo disso está na criação do sistema de freios e contra-pesos. Desta forma, se consolida o poder constitucional, que tem como princípio a proteção dos cidadãos, que inclui o não abuso nas tributações.

Levando em conta esta evolução histórica, o tributo deixa então de ser algo imposto pelo Estado, e passa a ser algo de concordância do povo, que se manifesta por meio de seus representantes.

Assim, o Estado deixa de ser apenas um detentor do poder, e passa a fazer parte de um conjunto de serviços públicos que, por meio dos tributos, tem como função atender as necessidades públicas.

## **1.2 O Processo Fiscal**

Para que o funcionamento da máquina pública e o atendimento ao cidadão ocorram efetivamente, são necessários órgãos, agentes e serviços do Estado responsáveis pela Administração pública, capaz de prestar os serviços essenciais. A

administração pública, nos termos do Art. 37 da Magna Carta, deve seguir os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Tanto os indivíduos, quanto as empresas são fiscalizados pela administração pública, entidade esta, cujo poder de polícia é baseado no princípio da supremacia do interesse público e pode atuar de modo preventivo e até mesmo repressivo. Sendo assim, o poder de polícia existe para evitar danos ao Estado e ao interesse público, por conseguinte.

Em sua atuação preventiva, se estabelecem normas e são gerados alvarás e autorizações que permitem o funcionamento de determinado estabelecimento empresarial e até mesmo a execução de uma obra.

Já na atuação repressiva, em caso de constatação de irregularidades ou infrações, dentre outras coisas, com relação à execução da obra ou ao funcionamento de um estabelecimento, o Estado pode aplicar as medidas punitivas previstas em lei.

No Brasil, é permitida a resolução de conflitos sem a interferência do poder judiciário, por meio do processo administrativo, que atua, especificamente, na esfera administrativa.

A Magna Carta apresenta as diretrizes para o processo administrativo, de forma a viabilizar a ampla defesa de quem o propõe. Vale ressaltar que, mesmo que se ingresse com processo administrativo, no caso de seu proponente não ficar satisfeito com o resultado, é possível ingressar com a mesma ação na esfera judicial, visando nova decisão. Entretanto, não é possível que seja feito o contrário.

Assim, Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o processo administrativo como:

"uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento ou processo, cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compõe esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como autonomia relativa. Por conseguinte, cada ato cumpre uma função especificamente sua, em despeito de que todos participam do rumo tendencial que os encadeia: destinarem-se a compor o desenlace, em um ato final, pois estão ordenados a propiciar uma

expressão decisiva a respeito de dado assunto, em torno do qual todos se polarizam".<sup>3</sup>

### 1.2.1 O Processo Administrativo Fiscal

Nas instâncias administrativas, o processo se instaura por ato da administração, com a lavratura de auto-de-infração, a expedição de notificação, ou a prática de algum outro ato, criado por lei e destinado a dar o curso a um lançamento. Isto, quando a iniciativa não caiba ao próprio sujeito passivo, pelo uso da consulta, caso lhe ocorram dúvidas no tocante ao entendimento a ser dado a determinada regra legal pertinente à tributação.<sup>4</sup>

Neste sentido, Hely Lopes Meirelles descreve o processo administrativo fiscal da seguinte forma:

Processo administrativo tributário, ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte.<sup>5</sup>

Neste âmbito, constata-se que, em tese, para que exista o processo administrativo fiscal, deve haver um conflito de interesse na relação tributária, na qual o Estado busca instituir tributos para promover sua arrecadação e o contribuinte busca a proteção de seu patrimônio.

O processo administrativo, por meio de suas entidades tributantes, possui regras específicas e competência para editá-las, a fim de normatizar conflitos que possam surgir quanto aos tributos a eles pertinentes, na distribuição da competência.

---

<sup>3</sup> BANDEIRA DE MELLO, Carlos Antônio (2009). Curso de Direito Administrativo. 26a ed, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 57 de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores. p. 480.

<sup>4</sup> Coimbra, J. R. Feijó. A defesa do contribuinte: na esfera administrativa e na judicial. Doutrina, jurisprudência, legislação. 2ª ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999, p. 26.

<sup>5</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 734.

Podemos compreender este processo como sendo todo o ato com a presença do contribuinte e do fisco, que envolvam a administração pública, que tem por finalidade exigir o crédito tributário.

O processo administrativo fiscal deve seguir os princípios da legalidade, moralidade, finalidade, publicidade, hierarquia e da fiscalização. Ou seja, a administração pública deve seguir seus objetivos, conforme a lei, de forma que seus atos sejam acompanhados de prescrição legal.

Visto que não existe um “Código de Processo Tributário”, os processos tributários seguem o disposto no CPC, além de outros dispositivos específicos, tal que gera certa carência e acarreta em prejuízos na execução de determinados processos.

Visando um julgamento mais acurado, o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) órgão administrativo que julga os processos tributários, é composto por profissionais escolhidos tanto pelos contribuintes, quanto pela Fazenda Nacional, desta forma, presume-se que os processos serão julgados com maior experiência e se atingirá verdade material com maior facilidade. Tema este que será aprofundado neste trabalho.

### **1.2.2 O Processo Judiciário Fiscal**

Na maioria dos casos, opta-se pela esfera administrativa no julgamento de processos fiscais. Tal fato se dá pois em caso de decisão desfavorável, seja total ou parcialmente, pode-se ingressar, posteriormente, com o mesmo pedido, na esfera judicial, buscando êxito no que foi negado. Tal situação permeia pois a esfera administrativa não tem poder jurisdicional.

Ao se esgotarem os recursos cabíveis na esfera administrativa, não havendo êxito ou satisfação com relação à demanda, é possível ingressar com o mesmo pedido na esfera judicial, proporcionando, de certa forma, uma segunda oportunidade para que o pleito visado pelo contribuinte seja acolhido.

Vale ressaltar que é possível ingressar com ação na esfera administrativa e em seguida na esfera judicial, mas não o contrário. Tal fato se dá em razão de a decisão judicial, ao ser proferida em última instância, conclui o processo, não cabendo qualquer discussão posterior a seu respeito.

Na esfera judicial, os processos de matéria fiscais seguem os mesmos ritos e procedimentos dos processos comuns. Ocorre que, diferentemente do que ocorre no CARF, nos votos colegiados, o voto do presidente se dá de forma diversa.

No (Supremo Tribunal Federal) STF, a turma do plenário é composta por 11 Ministros, sendo um deles o presidente, onde, após o voto de todos os 10 ministros, havendo empate, o presidente votará (voto de qualidade). Caso contrário, o presidente não participa da votação.

Já no Superior Tribunal de Justiça (STJ), o procedimento muito se assemelha ao do STF, ou seja, após todos os ministros votarem ordinariamente, havendo o empate, o voto do presidente será requisitado, de modo a desempatar o julgamento.

De um modo geral, são ingressadas ações ante o judiciário quando se fala de execução fiscal, mandado de segurança, ação anulatória, ação declaratória, ação de repetição de indébito, ação de consignação em pagamento e medidas cautelares. (COIMBRA, J. R. Feijó, 1999, p. 28).

Ocorre que, ao sair da esfera administrativa e adentrar na esfera judicial, os Juízes, além de julgar processos tributários, proferem também decisões a respeito de outras matérias (penal, constitucional, civil), podendo prejudicar os processos tributários, uma vez que este julgamento é, na maioria das vezes, mais superficial.

Deste modo, é de se observar que o procedimento adotado no CARF é diverso do adotado nos tribunais superiores, acarretando em considerável prejuízo ao contribuinte, visto que, em decisões proferidas mediante voto de qualidade, é inevitável recorrer ao judiciário para a reforma da decisão, uma vez que não há observância ao *"in dubio pro contribuinte"*, e a solução adotada é o voto duplo ou cumulativo.

## 2 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Com o intuito de substituir o antigo Conselho de Contribuintes, foi criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também chamado, abreviadamente de CARF, que passou a desempenhar o papel de julgador das causas de segunda instância e instância superior, em trâmite na Receita Federal.

O CARF foi criado com a edição da já existente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e sua instalação se deu por ato do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

Ao analisarmos a estrutura de julgamento dos processos administrativos, o CARF proporcionou um grande avanço, uma vez que consubstanciou, em um único órgão, três Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior, que até então era um elemento isolado, acarretando em maior celeridade e segurança jurídica nos julgamentos.

Este conselho é orientado pelo seu regimento interno, documento tal que disciplina sobre os procedimentos a serem adotados e seus órgãos julgadores, de forma a promover sua melhor atuação.

Apesar de o CARF ter sido criado por ato do Ministro da Fazenda, mediante medida provisória, que ainda no mesmo ano (2008) foi convertida em Lei, ele não possui subordinação hierárquica, proporcionando sua imparcialidade ao deliberar sentenças.

Deve-se ressaltar que a falta de subordinação e a imparcialidade do CARF não significam independência, de modo que este é subalterno do Ministério da Fazenda, mas, por ser imparcial, não deve seguir as decisões deste órgão<sup>6</sup>.

Assim, o CARF é responsável por julgar em segunda instância e instância especial dos processos sobre tributos administrativos de competência federal, conforme art. 1º do seu Regimento Interno:

---

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal a luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 76

Art. 1º - O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (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).

Deste modo, observa-se que a função do CARF é julgar os recursos de processos administrativos da Receita Federal, realizando a revisão técnica quanto à legalidade dos autos de infração.

Mesmo se encontrando na posição de revisor de decisões em primeira instância, esta não é a única, restando também a este Conselho, interpretar a legislação, trazendo unicidade e segurança jurídica, assumindo, além deste, na esfera administrativa, o papel de órgão a superior na solução de litígios tributários.

Destarte, o Regimento Interno do CARF, em seus artigos 2º ao 4º, define a estrutura das suas quatro câmaras. Estas, por sua vez, são compostas por turmas ordinárias e especiais, sendo cada uma formada por 8 conselheiros, onde se encontram quatro representantes da Fazenda e quatro representantes dos Contribuintes.

Ante exposto, pode-se dizer que desde sua criação, o CARF tem sido constituído de forma paritária, em que metade de seus conselheiros é escolhida por representantes da Fazenda Nacional e a outra metade por representantes dos Contribuintes, princípio este que é aplicado até a atualidade, tendo o mandato de cada conselheiro a duração de três anos, podendo ser prorrogado por até nove anos, de modo a passar por avaliações de desempenho.

Caso se almeje integrar o corpo de conselheiros do CARF, o candidato deve cumprir o disposto no artigo 29, II, do Regimento Interno, senão, vejamos:

Art. 29. [...]

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores- Fiscais da Receita Federal do Brasil, em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 5 (cinco) anos e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade.



Na indicação dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, a escolha recai sobre nomes constantes de lista tríplice elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Já no caso do Conselheiro representante dos contribuintes, a indicação considera nomes presentes em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais, sendo que estas últimas fazem a indicação de representantes dos trabalhadores para compor turmas vinculadas à Segunda Seção, com atribuição de julgamento de recursos que versem sobre contribuições previdenciárias.<sup>7</sup>

Para a seleção dos conselheiros, em um primeiro momento, são analisados os currículos profissionais dos candidatos, onde se verifica aptidão para o cargo. Essa análise é seguida de uma entrevista aos candidatos, onde são verificados conhecimentos específicos. Vale salientar que ser indicado pelo Comitê de Seleção não significa a garantia ao cargo, cabendo esta designação ao Ministro da Fazenda.

Como se pode auferir, para que se ocupe o cargo de Conselheiro, inexistente o pré requisito relacionado à formação jurídica, possibilitando, assim, que profissionais de diversas áreas de conhecimento analisem o teor jurídico de atos administrativos, mesmo não possuindo as premissas necessárias.

É de se criticar tal dinâmica, uma vez que, nos casos concretos, pressupõe-se ampla perícia, não só sobre as normas que regem a matéria, mas também os princípios das diversas áreas do direito que se relacionam ao direito tributário, além dos procedimentos jurídicos.

Assim, observa-se que apesar do rigor na seleção dos contribuintes, esta é falha, uma vez que permite que "leigos" profiram sentenças sobre matérias tão complexas. Neste âmbito, Paulo Barros abre forte crítica sobre o dever transitório dos conselheiros, ao dizer que não condiz com o caráter de liberdade exigida pelo órgão, devendo-se, assim, visando a proteção contra influência políticas, instituir o

---

<sup>7</sup> MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvío Ourem. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em maio 2018.

concurso público para a escolha dos árbitros em primeira instância e, mediante seu tempo de serviço, a evolução para a segunda instância e seus desenvolvimentos.

Ante exposto, o pensamento de Paulo de Barros, deve sim ser considerado, mas com ressalvas, uma vez que apesar de o concurso público ser necessário para a melhoria da prestação do órgão, este não deve ser o único fator, devendo-se também realizar as entrevistas, como já ocorre, de modo a exigir perícia e extensa prática em assuntos relacionados.

## **2.1 Dos procedimentos**

Como já dito, o CARF funciona como instância recursal dos processos administrativos originados na Receita Federal, podendo, em caso de divergência de decisões internas no CARF, esses recursos serem julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Uma vez que as ações são encaminhadas ao CARF, estas são distribuídas eletronicamente por sorteio à uma das câmaras que trata do tema em questão. Para proporcionar a apresentação de contrarrazões e, seguindo os princípios do contraditório e ampla defesa, ocorre a notificação da Fazenda Nacional sobre a distribuição dos autos, para que, dentro de 30 dias, ela possa se manifestar.

Ao serem distribuídos por sorteio às câmaras, os processos são novamente distribuídos por sorteio entre os conselheiros daquela câmara, passando os selecionados a tornarem-se relatores destes processos, os quais devem ser pautados no prazo máximo de seis meses.

Assim, como ocorre no STJ com os Recursos Repetitivos, no CARF o procedimento, não é tão diferente, de modo que, em casos que houverem vários recursos versando sobre o mesmo assunto, ou seja, idênticos na questão do direito, será escolhido um que, ao ser julgado, repercutirá a mesma decisão para os demais.

Pautados os processos, estes serão julgados em sessões públicas, possibilitando até a realização por vídeo conferência, conforme regimento interno

permite nas causas inferiores a um milhão de reais ou que trem objeto de súmula do CARF.

Para que os julgamentos possuam validade, é necessário o quórum da maioria dos membros daquele colegiado, sendo as decisões tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, nos casos de empate, empregar o voto de qualidade, que em 100% dos casos, repete seu voto ordinário, causando, por diversas vezes, enorme prejuízo ao contribuinte, visto que se caracteriza o voto duplo de um dos conselheiros da Fazenda.

Ressalte-se que o presidente além de apresentar o seu voto ordinário em primeiro momento, também usufrui do voto de qualidade nas situações de empate, ou seja, o presidente já havia declarado sua opinião, e seu voto acarretou em um empate entre os votos dos conselheiros. Em um segundo momento, ele apresenta novamente sua opinião e se sobrepõe aos votos contrários, gerando, assim, um desequilíbrio.

Assim, observa-se que ao realizar um segundo voto com exatamente a mesma fundamentação do primeiro, viola-se amplamente os princípios do devido processo legal, sendo eles a imparcialidade, colegialidade e a devida fundamentação das decisões. Questões estas que serão tratadas no decorrer deste trabalho.

## **2.2 Os Princípios Norteadores**

Conforme supra exposto, o processo fiscal não se limita apenas ao procedimento, tornando-se, de fato, um processo, visando a solução de questões relacionadas aos lançamentos tributários na esfera administrativa.

Considerado um processo, este então deve respeitar os pressupostos do devido processo legal, de modo a proteger os direitos do cidadão perante o Estado, quais sejam: o princípio da imparcialidade, devida fundamentação das decisões e o princípio da colegialidade.

A ação do Estado deve seguir o devido processo legal, de forma a ser controlada e limitada em conformidade com a norma, garantindo aos indivíduos seus direitos, conforme explana Carvalho Filho:

O princípio do devido processo legal (due process of law) é daqueles mais relevantes quando se trata de examinar os efeitos da relação jurídica entre o Estado e os administrados. Trata-se de postulado inerente ao Estado de Direito, que, como sabemos, foi a situação política em que o Estado reconheceu que, se de um lado podia criar o direito, de outro tinha o dever de submeter-se a ele. A lei, portanto, é o limite de atuação de toda a sociedade e do próprio Estado.<sup>8</sup>

Assim, observa-se que o devido processo legal não depende de um processo específico, mas de fato é a regra para todos os processos, determinando seus princípios, inerente à sua finalidade. Deste modo, não há de se falar em processo sem que haja o devido processo legal, visto que se caracterizaria uma sentença autoritária, que iria contra todos os preceitos do Estado Democrático de Direito.

Ademais, podemos observar que o princípio do devido processo legal se encontra amarrado na Constituição Federal em seu artigo 5º, LIV ao pronunciar o seguinte:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Não obstante, o mesmo artigo, em seu inciso LV, ainda complementa a aplicação do devido processo legal ao exarar o seguinte:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Ante exposto, resta claro que o devido processo legal é guiado por princípios essenciais para que ocorra o processo, dentre eles, o do contraditório e ampla defesa, garantindo às partes igualdade de direitos de se manifestar, ou seja, o processo apenas seguirá seu trâmite caso ambas as partes possam se manifestar acerca do que for posto contra elas, ou a que sejam chamadas, corroborando para o resultado do processo.

---

<sup>8</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 895

Na esfera administrativa, ou seja, no CARF, foco deste trabalho, o processo não é diferente, devendo existir o momento para as partes de manifestarem acerca de documentos e acusações, bem como as manifestações devem ser devidamente observadas no momento da decisão, sob a pena de esta ser considerada omissa sobre determinada questão.

A importância do devido processo legal é ainda enaltecida pelo artigo 41, III do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, ao determinar:

Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento:

[...]

III - observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio;

Por fim, nota-se que o princípio do devido processo legal deve ser seguido em todos os ramos do poder público, tornando-se ilegítimo o processo que violá-lo, bem como não seguir os princípios já citados anteriormente, quais sejam o o princípio da imparcialidade, devida fundamentação das decisões e o princípio da colegialidade, conforme será explanado no decorrer deste trabalho.

### **2.2.1 O Princípio da Imparcialidade**

Como já dito, o processo administrativo segue os mesmo moldes dos processos em geral e, conseqüentemente as premissas do devido processo legal, que nos apresenta a três pilares fundamentais já mencionados. Neste tópico trataremos de um destes pilares, o princípio da imparcialidade.

Este princípio busca impedir que o efeito da decisão seja mais oneroso a uma das partes. Apesar disso, é impossível ter total controle da consciência do julgador, ao ponto de podermos considerar que sua ideia não se encontra já comprometida. Por este motivo, são criadas determinações que trazem, teoricamente, a imparcialidade, de modo que qualquer ato que viole a imparcialidade é considerado uma obstrução ao devido processo legal.

Luis Roberto Barroso considera que o principio da imparcialidade deve ser respeitado mesmo que quem esteja proferindo a decisão esteja ligado ao Estado no aspecto trabalhista:

Mesmo no caso de processos administrativos clássicos, que opõem administrados e a Administração, os agentes públicos responsáveis pelas decisões, ainda que ligados do ponto de vista laboral ao Estado, continuam obrigados a atuar imparcialmente.<sup>9</sup>

Posiciona-se ainda sobre o tema em artigo sobre o assunto, ao declarar que “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, porque: (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 nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos”<sup>10</sup>, logo, sem ocorrer uma apreciação livre e autônoma da lide.

Em outra situação, o E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região adotou entendimento no sentido de que a prolação de mais de um voto por um mesmo julgador é ilegítima, destacando neste caso a afronta ao princípio da imparcialidade. Nesse sentido, manifestou-se a Exma. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, relatora da Apelação Cível nº 2000.34.00.045920-6/DF, em seu voto abaixo transcrito:

“No âmbito administrativo, da decisão que julgou procedente a ação fiscal, a empresa impetrante apresentou recurso voluntário. Por maioria de votos, a 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, presidida pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, deu parcial provimento ao recurso em 25/02/1997 (fl. 225). Interposto recurso especial de divergência pela empresa, o mesmo Conselheiro, Marcos Vinicius Neder de Lima, em novembro de 1997, por despacho, negou-lhe seguimento (fl. 267). A apelada, inconformada com o despacho 202-08.957, formulou pedido de reexame, encaminhado à 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a Conselheira Luiza Helena Galante de Mourão, que reformou o despacho da lavra do Conselheiro Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, admitindo o processamento do Recurso Especial de Divergência. No Plenário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colegiado que o referido conselheiro compõe, participante

---

<sup>9</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. Revista do Ibrac, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

<sup>10</sup> A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. Revista IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional, I volume, 16/2009, Janeiro 2009.

da sessão de julgamento, ficou assentada a não admissão do recurso especial (fls. 280-281). O art. 14 da Portaria 538/1992, que aprovou o Regimento Interno do Segundo Conselho de Contribuintes, estabelece o impedimento dos conselheiros e procuradores de participar do julgamento dos recursos em que tenham: sido atuantes nos processos; praticado ato decisório na 1ª instância; interesse econômico e financeiro, direto ou indireto; parentes, consaguíneos ou afins, até o terceiro grau, interessados no litígio (fl. 302). A Portaria 540/1992 aprovou o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. No art. 13, estão previstas as hipóteses de impedimento dos conselheiros e, entre elas, a prática de ato decisório na primeira instância (fl. 308). Em 1998, foi editada a Portaria Ministerial 55, que aprovou os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Está disposto, em ambos, o impedimento dos conselheiros de participar do julgamento dos recursos em que tenham sido atuantes nos processos e que tenham praticado ato decisório na 1ª instância (arts. 13 e 15, fls. 316 e 335, respectivamente). O entendimento firmado na sentença quanto à afronta ao Regimento Interno da Câmara Superior está correto, pois o mesmo conselheiro atuou em três fases do processo administrativo fiscal. Contrariamente ao alegado nas razões recursais da União, está flagrante o óbice regimental quanto à participação do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do pedido de reexame. Do parecer do representante do MPF, destaco que restou configurada ofensa ao princípio da imparcialidade. Da mesma forma que é vedado ao juiz exercer jurisdição no processo em que tiver funcionando como juiz de outra instância, pronunciando-se, de fato ou de direito, sobre a questão (art. 252, CPC), é razoável que tal interpretação seja estendida aos processos administrativos”.

Além disso, o próprio CARF, em seu site define como sua missão a imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários. Assim, é de se destacar que o voto de qualidade afronta cabalmente sua missão.

Como já dito, o CARF não conta com independência, entretanto, por não ser subordinado, deve permanecer imparcial, garantindo uma revisão de determinado julgamento em primeira instância, uma vez que cumpre o papel de revisor, sem a possível responsabilização por decisões contrárias a outras anteriores ou determinações externas. Este é o entendimento de Alberto Xavier ao afirmar o seguinte:

o Fisco é um órgão de justiça, inobstante ser parte na relação jurídico tributária, cuja função consiste na aplicação objetiva da lei. E ainda que o Fisco é uma parte imparcial, pois – apesar de ser parte em sentido substancial de relação jurídica tributária- no procedimento administrativo de lançamento o “interesse formal” do Estado é irrelevante, devendo sempre prevalecer o “interesse substancial” de justiça, ou seja, de aplicação objetiva da lei. <sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

O decreto nº 70.235/72, em conjunto com o regimento interno do CARF, determina os conselheiros que participarão dos julgamentos de cada processo, sempre buscando a imparcialidade nos julgamentos. A constituição do colegiado busca ampliar a forma como o processo é visto, de modo a não limitar o julgamento à visão unilateral da fazenda, possibilitando que os contribuintes apresentem seus argumentos também.

Visando a imparcialidade nos julgamentos, o artigo 42 do RICARF (Regimento Interno do CARF) estabelece regras para prevenir e reprimir julgamentos tendenciosos:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;

IV - participado do julgamento em primeira instância

Art. 42-A O Conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso especial.

Nestes termos, prima-se o Estado Democrático de Direito, proveniente do devido processo legal, garantindo a imparcialidade aos contribuintes, estabelecendo, por exemplo, a regra do Juiz Natural. Assim, o CARF dispõe de normas tanto com relação ao processo de escolha de seus conselheiros, quanto parâmetros de prevenção e repressão da imparcialidade de modo formal.

### **2.2.2 O Princípio da Colegialidade**

O princípio da colegialidade é o que regula como o órgão julgador será composto, visando garantir a imparcialidade nas decisões, uma vez que, por se tratar de um voto colegiado, em teoria, as visões individuais de cada conselheiro devem resultar em um voto justo.



Corroborando com essa ideia, Luís Roberto Barroso afirma que “por meio de colegiados, reduz-se o impacto de eventuais idiosincrasias pessoais e fomenta-se o controle recíproco, sobretudo argumentativo, entre seus membros”<sup>12</sup>. Assim, o colegiado tenta prevenir que o julgador favoreça uma das partes, impondo sua concepção sobre o tema, de modo a promover debates e aprofundamento da discussão, ou seja, o julgador abre mão do que iria decidir individualmente, e dá espaço para que o julgamento da matéria se dê por uma maioria votante.

Havendo um colegiado julgador, a ideia é proporcionar uma discussão acerca do tema, onde cada julgador apresentará seu voto e os demais votos terão igual peso, ou seja, um voto (vontade), não poderá se sobrepor a outro. Assim, ao se admitir o voto de qualidade, estaria, na verdade, sendo admitida a sobreposição da vontade de um julgador sobre os demais, reproduzindo o ponto de vista de apenas um julgador. Dito isso Carlos Alberto Barroso se posiciona:

Uma vez que é impossível controlar as convicções íntimas das pessoas, o melhor que se pode fazer é minimizar o risco da parcialidade. Admitir que uma mesma pessoa influencie duplamente a decisão de um caso multiplica esse risco, em vez de reduzi-lo, ainda mais considerando a probabilidade de, já havendo se manifestado sobre o tema, tais indivíduos terem especial dificuldade de formular um juízo imparcial.<sup>13</sup>

Com a criação do CARF, buscou-se a formação de um órgão colegiado e paritário, ou seja, turmas compostas por conselheiros da fazenda e dos contribuintes, de forma equivalente. A ideia de existir um órgão colegiado é a de que cada julgador terá a sua influência no resultado do julgamento, não possibilitando que um dos fiscais tenha mais influência na decisão sobre outro.

O concepção da colegialidade juntamente com a paridade, buscam trazer pontos de vista distintos a determinado julgamento, o que prova a imprescindibilidade de os votos terem o mesmo peso, isto porque dar mais poder à uma decisão específica, resultaria no fim do princípio da imparcialidade, não sendo necessário um colegiado.

---

<sup>12</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. Revista do Ibrac, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.47.

<sup>13</sup> BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. Revista do Ibrac, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009, p.61.

### 2.2.3 O Princípio da Devida Fundamentação (Motivação) das Decisões

O artigo 93, IX, da Constituição Federal determina que "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade (...);"

Não obstante, a lei nº 9.784/99, ao versar sobre o processo administrativo, determinou que todos os processos ostentem motivação:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Assim, resta claro que todos os julgamentos nos processos administrativos devem ser motivados e fundamentados.

Tendo como base a ideia de que a fundamentação compõe um projeto de transparência da Administração pública, Hely Lopes defende que em virtude do devido processo legal, se garante a legalidade, nos seguintes termos:

Atos administrativos, porém, que afetem o interesse individual do administrado, a motivação é obrigatória, para o exame de sua legalidade, finalidade e moralidade administrativa. A motivação é ainda obrigatória para assegurar a garantia da ampla defesa e do contraditório prevista no art. 5º, LV, da CF de 1988. Assim, sempre que for indispensável para o exercício da ampla defesa e do contrário, a motivação será constitucional obrigatória".<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 103.

Por fim, há de se observar que a Lei nº 9.784/99 busca proteger tanto o contraditório, quanto a ampla defesa, além de controlar se as decisões adotadas são legais. Sendo assim, mesmo que o RICARF e o decreto nº 70.235/72 não tratem da necessidade de motivação, esta exigência é inerente ao processo administrativo.

#### **2.2.4 O Princípio da Moralidade**

O princípio da moralidade administrativa é de extraordinária importância em nosso ordenamento jurídico e impõe ao Estado brasileiro e aos seus agentes que pautem a sua conduta pela ética e pelo interesse público.

O princípio da moralidade administrativa está longe de se esgotar na vedação a que os agentes públicos se locupletem às custas do Erário. Tal princípio envolve o dever estatal de atuar de maneira justa e ética com os administrados, respeitando os seus direitos fundamentais e expectativas legítimas.

Em outras palavras, o princípio da moralidade administrativa não impede apenas que o agente público atue perseguindo vantagens indevidas, para si ou para terceiros, às custas do Estado. Desse princípio também resulta a vedação a que o Estado se utilize dos seus poderes para fazer prevalecer os seus interesses meramente pecuniários diante dos direitos dos particulares.

Por outro lado, é certo que o princípio da moralidade não se aplica apenas à atuação administrativa dos agentes públicos, incidindo também sobre as normas jurídicas que regulam a relação entre Administração e particulares, inclusive na seara tributária.

Diante do exposto, constatada a inconstitucionalidade do voto de qualidade proferido nos moldes do artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, em razão da violação de diversos princípios basilares do Estado Democrático de Direito e do devido processo legal, tem-se de rigor a concessão da segurança ora pleiteada.

### 2.2.5 O Princípio da Igualdade

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, *“a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo assimilado pelos sistemas normativos vigentes”*<sup>15</sup>.

Ocorre que, da forma como dispõe o artigo 54, Anexo II, do antigo e do atual Regimento Interno do CARF, é conferida condição especial aos Presidentes das Turmas – sempre representante da Fazenda - , dando ordinariamente ao seu voto força dupla para prevalecer uma “maioria”.

É inegável, portanto, que a norma regimental viola o postulado da igualdade, na medida em que atribuiu ao Presidente das Turmas da do CARF maior poder em relação àquele conferido aos demais julgadores do mesmo órgão e da mesma assentada.

A prolação de voto de qualidade (voto dúplice), na forma como prevista no artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vem sendo condenada pela jurisprudência pátria, a exemplo das decisões interlocutórias, de similar teor, proferidas pelo MM. Juízo da 13ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, nos autos da Ação Ordinária nº 55500-12.2016.4.01.3400 e do Mandado de Segurança nº 1005300-81.2016.4.01.3400.

Verifica-se de referidas decisões que o MM. Juízo da 13ª Vara desta Seção Judiciária do Distrito Federal entendeu de maneira acertada pela afronta ao princípio da igualdade, na medida em que o artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, ao conceder ao Presidente da Turma Julgadora a possibilidade de em caso

---

<sup>15</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 1993.

de empate de votos votar pela segunda vez, acabou por conferir poder maior de voto ao conselheiro Presidente em detrimento dos demais membros do colegiado.

Além disso, o Presidente da Turma Julgadora tem o poder exclusivo de induzir o empate por meio do seu voto ordinário e fazer prevalecer seu entendimento por meio do voto de qualidade, conforme se verifica do trecho da decisão proferida nos autos da Ação Ordinária nº 55500-12.2016.4.01.3400, abaixo transcrito:

“No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia, tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência, inclusive no preâmbulo da Carta Magna, **tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior do que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva, é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado.** Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois **nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu do seu entendimento pelo uso do ‘voto de qualidade’.** (...) Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, numa rematado e claro descumprimento do princípio democrático”.

No mesmo sentido, o MM. Juízo da 4ª Vara Federal de Brasília - DF, nos autos do Mandado de Segurança nº 1002592-24.2017.4.01.3400, concedeu a segurança para anular o voto de qualidade proferido em julgamento da Câmara Superior e determinar a realização de novo julgamento pela 2ª Turma da CSRF, sem a possibilidade de prolação de voto de qualidade (dúplice) pelo Presidente da referida Turma Julgadora. Veja-se:

O impetrante ajuizou esta ação pedindo o cancelamento do crédito tributário de IRPF, do ano-calendário de 2006 e ano calendário 2009, o qual foi mantido exclusivamente em razão de “voto de qualidade”, proferido no acórdão nº 9202-003.960, nos autos do processo administrativo nº 19515.720681/2011-15. Alega que seu recurso fiscal foi vencido em decorrência de voto dúplice do Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Sustenta a ilegalidade de tal procedimento. Para ele, o chamado voto de qualidade não pode ser interpretado como duplicidade de votos, outorgada ao Presidente do Conselho, até por que isso viola o princípio da paridade de representação no Conselho entre contribuintes e representantes do Fisco.

A autoridade coatora sustenta a legalidade do ato.

O MPF não ofereceu parecer.

Conclusos.

É o relatório.

Nos autos do Processo nº 1005300-81.2016.4.01.3400 a MM Juíza Federal EDNA MÁRCIA SILVA MEDEIROS RAMOS fundamentou sua decisão liminar nos seguintes termos:

“Da análise dos autos, tenho que assiste razão à Impetrante. Com efeito, a leitura do Acórdão 1402-001.823, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, verifica-se que estavam presentes à sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Sergio Bezerra Presta, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. A aprovação da manutenção da multa foi aprovada mediante a prolação do voto de qualidade.

O art. 54 do RICARF expressamente dispõe que “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”. Tem-se, pois, que na sessão em que foi julgada a manutenção da multa da Impetrante estavam presentes seis membros, qualquer decisão para ser aprovada precisava necessariamente do voto de quatro membros do Conselho, isto é, maioria simples.

Restou claro no Acórdão que os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Sergio Bezerra Presta foram vencidos, opinaram pelo cancelamento da multa e que os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto votaram pela sua manutenção. Empatado, portanto, tecnicamente, o julgamento. De outro lado, vê-se também que, a construção da “maioria” necessária à proclamação do resultado pela manutenção da multa deu-se em decorrência de uma indevida interpretação, por parte do CARF, do que seria o voto de qualidade, conferido aos presidentes das turmas.

No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. **Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa)** e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”. Aceitar tal entendimento,

significa, na prática, que quase todas as questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria o poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos. Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático, tanto mais quando se nota que, no caso em tela, havia um conselheiro ausente, de sorte que nada obstava que o julgamento, pelo menos quanto às restrições em que não se alcançou maioria absoluta, pudesse ser adiado para colher o voto dele e, assim, definir a questão ou então que fosse resolvida a questão com apenas 5 dos Conselheiros presentes, abstendo-se o Presidente de votar, o que, por outra via, evitaria o empate.

Ademais, ainda que assim não fosse, isto é, ainda que se admitisse que pudesse o Presidente votar duas vezes, esse estranho voto de “qualidade” serviria unicamente para decidir qual orientação prevaleceria, e nunca para formar a maioria qualificada, que necessita de quatro conselheiros, não podendo o presidente ser contado como se “fosse dois”.

Tenho, assim, que se apresentam relevantes os fundamentos da Impetração, dado que efetivamente houve incorreção na proclamação do resultado que, a rigor, no que concerne à manutenção da multa, não alcançou a maioria absoluta, já que teve apenas três votos.”

Instruído o processo, minha adesão a tal posicionamento se consolidou. **Ante o exposto, resolvo o mérito deste mandado de segurança e CONCEDO A ORDEM para anular o voto de qualidade proferido no julgamento do acórdão nº 9202-003.960, referente ao processo administrativo nº 19515.720681/2011-15, e determinando a realização de novo julgamento deste tema em específico pela 2ª Turma da CSRF, sem a possibilidade de prolação de voto de qualidade (dúplíce) pelo Presidente da referida Turma Julgadora. Em caso do empate de votos deverá prevalecer o entendimento mais benéfico ao Impetrante. Fica vedada a prática de todo e qualquer ato de cobrança do referido crédito tributário, até novo julgamento dessa parte do recurso no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sem a adoção do voto dúplíce do Sr. Presidente da Turma (“voto de qualidade”).**

Assim, resta clara a violação ao princípio da legalidade, uma vez que ao utilizar-se do voto de qualidade, não se configura a maioria simples necessária para as deliberações do órgão colegiado, tal como previsto no artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, mas sim, a imposição da interpretação vencedora, em afronta ao princípio do devido processo legal.

### **2.3 O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

O Decreto Federal nº 70.235/72, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária, que regulamenta o processo administrativo

tributário federal, em seu artigo 25, parágrafo 9º, traça a regra do voto de qualidade do Presidente dos Colegiados, como instrumento excepcional para a solução dos casos de empate nas votações, conforme se verifica abaixo:

“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.”

Vale recordar que a noção basilar do voto de qualidade, desde sua concepção inicial, remete à opinião de um terceiro para desempate de uma votação da qual, até então, não participou.

O voto de qualidade nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está definido e previsto no art. 54 de seu Regimento Interno, especificando que cabe ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade. (BRASIL, 2015)

Conforme disposto no artigo 54, do Anexo II, do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, “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”.

Além disso, nos termos dos artigos 11 e 12, as presidências do Conselho e de suas Seções e Câmaras serão sempre exercidas por conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Ou seja, com base nesta regra regulamentar, os Presidentes das Turmas Julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e das Turmas Julgadoras da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vêm votando duplamente em uma única sessão de julgamento, por entenderem serem titulares da prerrogativa de apresentar o voto de qualidade no caso de empate no julgamento do qual já tenham participado com a prolação de seu voto ordinário.

Cumprido ressaltar que o atual e o antigo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no Anexo II, artigo 58, indicam a participação ordinária do Presidente do Colegiado nas votações, como se verifica:



“Art. 58 (...)

§ 1º Encerrado o debate o presidente tomará, sucessivamente, os votos dos demais conselheiros, na ordem dos que tiveram vista dos autos e dos demais, a partir do 1º (primeiro) conselheiro sentado a sua esquerda, e votará por último, proclamando, em seguida, o resultado do julgamento, independentemente de ter tido vista dos autos.”

Ou seja, após a coleta dos votos, inclusive do seu próprio voto, em caso de empate no julgamento, o Presidente da Turma vota novamente, numa artificiosa tentativa de alcançar a maioria simples pelo desempate. Ao fazê-lo, o Presidente do Colegiado acaba impondo o seu entendimento, ao invés de efetivamente realizar um desempate da votação.

A sistemática de prolação de voto de qualidade no âmbito dos julgamentos pelo CARF, em caso de empate, fica ainda mais agravada em razão do fato de que, sem exceção, todos os Presidentes das Turmas de Julgamento daquele Tribunal são representantes da Fazenda Nacional, tal como determina artigo 14, Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

Sob essa dinâmica, a dúvida sobre a manutenção ou não dos autos de infração é transformada em certeza, tão somente em razão do voto dúplice proferido por um conselheiro, que é sempre representante da Fazenda Nacional, o que, na prática, gera a consolidação de decisões desfavoráveis aos contribuintes.

Diante deste cenário, a realidade que hoje se tem é de que, em caso de dúvida sobre a manutenção ou não do lançamento tributário, representada pelo empate na votação, quase sempre (se não, sempre) o desfecho é em desfavor do contribuinte em função do voto de qualidade (voto dúplice) proferido pelo Presidente da Turma Julgadora, representante da Fazenda Nacional, que faz prevalecer seu entendimento sobre os demais.

É justamente o que aponta recente pesquisa realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV/SP)<sup>16</sup>: de 959 casos julgados pelo CARF até 30.06.2016, 347 foram decididos por voto de qualidade e em todos estes 347 casos o resultado foi desfavorável ao contribuinte.

---

<sup>16</sup> Eurico M. D. de Santi, Breno F. M. Vasconcelos, Daniel S. S. da Silva, Karem J. Dias e Susy G. Hoffmann (orgs.). “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2016.

Tem-se, portanto, que o Decreto nº 70.235/72 atribuiu aos Presidentes das Turmas, sempre representantes da Fazenda Nacional, o voto de qualidade apenas no caso de empate. No entanto, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conjugou o voto de qualidade ao voto ordinário numa mesma sessão de julgamento, causando enorme desigualdade, parcialidade e injustiça nos julgamentos realizados por aquele órgão.

Oportuno salientar que o CARF é o órgão vinculado ao Ministério da Fazenda - MF responsável pela fase recursal do contencioso administrativo federal, cuja missão institucional é assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários

Exatamente para resguardar a independência e imparcialidade dos julgamentos, todos os órgãos a ele pertencentes são compostos, de forma paritária, por conselheiros representantes dos contribuintes e do órgão fazendário (quatro para cada), sendo incumbida a um membro desta última categoria a função de Presidente de Turma.

Ocorre que, em afronta a princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e, inclusive, em contrariedade às finalidades institucionais do próprio Conselho, o dispositivo impugnado confere ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto nº. 70.235/72, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Assim, valendo-se desta prerrogativa, os Presidentes de Turma (necessariamente representantes da Fazenda Nacional) têm proferido voto e, em um segundo momento, revertido o resultado do julgamento com novo voto, quase sempre em desfavor dos contribuintes.

Ao adotar a sistemática de voto duplo para o não provimento de recurso interposto pelo contribuinte ou provimento de recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, o tribunal administrativo deixa de atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 5º, LXXVIII, CF/88), na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento.

Quando do julgamento do AI nº 682.486/DF4, ao examinar a constitucionalidade do art. 8º, II, da Lei n. 8.884/945, que atribuía a prerrogativa de voto duplo ao Presidente do CADE nas deliberações da autarquia, explanou:

“O deslinde do importante caso submetido ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE ocorreu mediante manifestação de dupla vontade – dupla no sentido de duplo voto – do Presidente do órgão, contrariando-se, a meu ver, parâmetros constitucionais, princípios implícitos na Carta 1988. Não consigo, diante das balizas da Constituição, dita ‘cidadã’ por Ulysses Guimarães, concluir que alguém possa ter o poder tão grande de provocar um empate e, posteriormente, reafirmando a óptica anterior, dirimir esse mesmo empate.” (Mello, Marco Aurélio, 2011)

Na mesma oportunidade, o Ministro Carlos Britto questionou:

“[...] um homem, um voto. [...] Quem decide é a maioria. Os órgãos públicos podem decidir ignorando o princípio da majoritariedade? Esse princípio é mais do que nudular, medular da democracia. Pode um dirigente de uma autarquia votar duas vezes? Vossa Excelência lembrou: ele compôs a igualdade – a votação estava 3 a 2 para a agravante -, então, ele conseguiu empatar, e ele mesmo desempatou. Isso é democrático, é republicano, é coerente com a Constituição?”. (Britto, Carlos Ayres, 2012).

Sobre uma alternativa, conforta-se no exemplo do Poder Judiciário: quando têm voto nos órgãos colegiados, seus presidentes não cumulam o de desempate. Nas Turmas do Supremo Tribunal Federal, o Ministro que as preside terá sempre direito de voto (RISTF, art. 150, caput). Mas, ocorrendo empate, adia-se a decisão, até tomar-se o voto do Ministro que esteve ausente (art. 150, §1º). Se, por mais de um mês, persistem a ausência, o impedimento, a licença ou a vaga, convoca-se Ministro de outra Turma, mas não se recorre ao voto de qualidade (art. 150, §2º).

Nas sessões do Plenário do Supremo Tribunal Federal, o Presidente da Corte não proferirá voto, salvo nas espécies taxativamente enumeradas; nas demais matérias, ele vota somente quando ocorrer empate, salvo nos pedidos de habeas corpus em que o empate equivale a concessão da ordem. Portanto, o Presidente somente desempata nos processos em que não tem outro voto.

Já no Voto de Minerva, ou voto de desempate, o votante vota apenas uma vez, com a função específica de desempatar, diferentemente dos votos do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal. Em outras palavras, somente se admite voto de Minerva ou voto de desempate nos julgamentos recursais e

mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão colegiado não tenha proferido voto quantitativo.

No Congresso Nacional, o fim do voto de qualidade chegou a passar na Câmara. Porém, o Senado derrubou a proposta que havia sido inserida na Medida Provisória 783/2017, que tratava do Programa Especial de Regularização Tributária, que permite o refinanciamento de dívidas de pessoas físicas e empresas com a União. O texto previa que, em casos de empate nos julgamentos, a decisão seria favorável ao contribuinte.<sup>17</sup>

A verdade é que em caso de empate no julgamento, deve se sobrepor o princípio do "*in dubio pro contribuinte*" presente no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que norteia a aplicação de todas as normas sancionatórias no campo do Direito Tributário.

Em outras palavras, na medida em que o dispositivo indicado como inconstitucional segue critério radicalmente diverso daquele do artigo 112 do CTN, ou seja, lei ordinária em confronto com lei complementar, o que se tem é uma clara inconstitucionalidade também nesse aspecto, uma vez que se trata de uma lei ordinária ingressando em âmbito temático de lei complementar.

No caso, o artigo 112 do CTN tem status de lei complementar, porquanto vocacionado a dispor sobre obrigação e lançamento tributário. O critério do artigo 112 do CTN não é novo no ordenamento. Ao contrário, é regra secular no direito público, como é o "*in dubio pro reo*" do direito penal, que é meio de aferição do sistema penal acusatório. Havendo dúvida razoável, tanto que há um empate no julgamento, a decisão a prevalecer é aquela favorável ao acusado.

No âmbito do STF, por exemplo, presente empate quanto à condenação de réu, vale referir passagem do voto da Ação Penal 470/MG, especialmente as seguintes palavras do então Ministro Presidente Ayres Britto:

Senhores Ministros, agora, em continuidade de julgamento, alcançamos a fase da dosimetria e o que me cabe é passar a palavra, pela ordem, à Sua Excelência o Ministro-Relator Joaquim Barbosa.

Entretanto, a título de questão de ordem, eu gostaria de encaminhar a votação ou o entendimento de que, em caso de empate, prevalece a tese da absolvição do réu. Prevalece a absolvição do réu, em caso de empate,

---

<sup>17</sup> <https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-acoes-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf>

porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade, além disso seja porque o conceito do Plenário e do próprio Tribunal, como unidade decisória - o acórdão é do Colegiado, quer o Tribunal estaticamente considerada na Constituição e nas leis, quer dinamicamente considerado, ele, Tribunal, há de permanecer uno. E o fato é que, diante do empate, o Tribunal se vê dividido, e não na posse da sua inteireza, da sua unidade; unidade que somente se obtém pela aplicação do princípio constitucional da majoritariedade, que é o princípio constitucional da maioria dos votos de cada julgador.

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu. (Britto, Carlos Ayres, 2012).

Deste modo, existe a pertinência do voto de qualidade nas situações em que, não tendo votado o Presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. A não ser assim, o Presidente das Turmas terá um poder indevido, o que afronta o princípio constitucional da isonomia entre os conselheiros.

### **2.3.1 A ofensa ao Artigo 112 do CTN e ao Princípio da Legalidade e do *In Dubio Pro Reo***

O ordenamento constitucional é baseado em um Estado Democrático de Direito. Assim, uma vez que é regido pelo princípio da legalidade, a Administração Pública deve ser absolutamente submissa à Lei.

Ao mencionarmos o princípio da legalidade, não podemos deixar de citar o art. 150, I, da Constituição Federal, ao determinar que *"é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem Lei que o estabeleça."*

Dito isso, deve-se observar que somente poderá ser realizado e ratificado o lançamento tributário quando verificado o enquadramento dos fatos à norma, de modo a caber ao fisco provar a ocorrência de fato gerador, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional.

Assim, ao nos depararmos com uma situação de dúvida, configurada pela ocorrência de empate entre os votos dos conselheiros, é inegável que o Fisco não obteve êxito na comprovação dos fatos que embasariam a obrigação tributária visada.

Assim, torna-se inadmissível a autenticação de lançamento tributário que apresenta grande chance de ser ilegal. Admitir tal autenticação traria como resultado a emissão de Certidão de Dívida Ativa, sem evidência do crédito tributário, contrariando o disposto no art. 142 do CTN.

Diante disso, havendo empate entre os conselheiros do CARF, não existe outra forma de preservação da legalidade, se não a aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, ou seja, havendo dúvida acerca de aplicação de regra tributária, a interpretação mais benéfica ao contribuinte deve prevalecer.

Visando garantir a primazia da legalidade e da tipicidade, o artigo 112 do CTN possui suma importância, uma vez que disciplina o *in dubio pro reo*, definindo que, em caso de dúvida, a lei deve ser interpretada da forma mais favorável ao réu, senão vejamos:

“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, ao à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imutabilidade, ou impunibilidade;

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

A respeito do artigo 112 do CTN, Edmar Oliveira Andrade Filho afirma:

“O art. 112 do CTN contém uma regra que determina ‘interpretação mais favorável’ ao acusado, em caso de normas tributárias que estipulem infrações e estabeleçam penalidades. Trata-se de hipótese de interpretação *in bonam partem*, que parte do pressuposto de que havendo a possibilidade de decisão com base em mais de uma regra, a menos severa deve ser aplicada. É a consagração do princípio do *in dubio pro reo*.”<sup>18</sup>

Não obstante, o CARF também já reconheceu o princípio do *in dubio pro reo* em decisões anteriores, conforme se verifica:

“A simples omissão de compras na escrituração do contribuinte, a despeito de constituir-se em irregularidade, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, quando não comprovado o seu efetivo pagamento. O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3 e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos

---

<sup>18</sup> Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário. São Paulo. Cd Editora. 2002.

elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. **Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.**” (Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; Acórdão 01-04.513.)

“Certificado de origem. Validade. A omissão, na fatura comercial, da data de sua emissão, tornaria impossível afirmar se foi emitida antes ou depois do certificado de origem, mas a indicação expressa no certificado do número da fatura leva à conclusão de que, quando da emissão deste, já existia a fatura. **Aplicação do art. 112 do CTN, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos ('in dubio pro reo')**. Recurso especial negado.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; Acórdão 320-118955/03-04.393; Julgado em 17.05.2005)

“IRPJ – Omissão de Receitas. Conforme dispõe o artigo 112 do CTN, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3 e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. **Caso contrário, subsistindo a incerteza no caso de prova, o fisco deve abster-se de praticar o lançamento em homenagem à máxima 'in dubio pro reo'**. Recurso provido, por unanimidade.” (Primeiro Conselho de Contribuintes; Acórdão 107-05497; Julgado em 26.01.1999).

Logo, é inegável que o voto de qualidade previsto no art. 54, do RICARF, fere o disposto no art. 112, do CTN.

## CONCLUSÃO

Após explicada, observada e discutida a função do tributo na sociedade, podemos extrair que as cobranças feitas pelo Estado se fazem necessárias, mas que se deve observar a forma como essas cobranças ocorrem e a finalidade que é dada ao tributo arrecadado.

Tal fiscalização se faz importante pois, observando-se o cenário atual brasileiro, fica evidente que o excesso na cobrança de tributos, somado à má gestão e corrupção, levam ao declínio do Estado, acarretando em insatisfação popular, de modo que a legitimidade da cobrança se faz questionável, bem como o enfraquecendo no cenário mundial.

Em consonância com o tema abordado, tratamos também do processo fiscal na esfera administrativa e na esfera judicial. O tema se faz relevante visto que tais mecanismos funcionam, em certos aspectos, para trazer justiça para o contribuinte.

Ao se falar de justiça para o contribuinte, podemos citar a possibilidade de se ingressar com a ação em duas esferas, a administrativa e a judicial, sendo que, em não havendo o provimento em esfera administrativa, pode-se optar pela esfera judicial em busca de decisão satisfatória.

Faz-se óbvio também que o simples ingresso na esfera administrativa não traz garantia de êxito na causa, no entanto, apenas a possibilidade de realiza-la já evidencia que o Estado se dispõe de mecanismos capazes de trazer segurança ao contribuinte, de modo que em caso de cobrança indevida de tributos, este não será lesado.

Assim sendo, não se questiona de fato a validade da cobrança do tributo, pois este, cobrado devida ou indevidamente, pode ser reavido, mesmo que gerando transtornos ao contribuinte. O foco deste trabalho argumentativo é discutir se as decisões proferidas nos órgãos administrativos e judiciais atendem as demandas públicas e regularizam a atividade Estatal.

Observa-se que, afim de reprimir tanto a inadimplência do contribuinte, quanto o abuso do poder de cobrança do Estado, existem mecanismos que trazem segurança jurídica e são capazes e competentes para julgar as causas tributárias, de modo a trazer benefícios para a sociedade a curto e longo prazo, visto que o Estado passa a ser punido por abusos referentes ao poder de cobrança e reformas ocorrem para que tal situação deixe de acontecer.

Nas ocasiões em que o contribuinte tem seu recurso provido, há uma certa satisfação, visto que as decisões do conselho em questão são irrecuráveis por parte da fazenda. Sendo assim, apesar de se encontrar em posição de desvantagem, o contribuinte recebe aquela decisão em caráter definitivo, o que contribui para a celeridade processual e segurança jurídica.

Assim, discussão apresenta um problema recorrente no CARF, demonstrando a necessidade de uma reforma no sistema tributário, que acarretará em uma maior segurança jurídica. Por isso a hipótese atual de que para se obter resultado



satisfatório é necessário recorrer ao judiciário encontra-se fragilizada. Não considerando o fato de que o ideal é possuir um sistema eficiente na esfera administrativa, que gere maior celeridade aos processos tributários, bem como a garantia da imparcialidade.

Por fim, vale refletir que, apesar da discussão em tela, há de se destacar que, apesar de o contribuinte ser prejudicado pelo voto de qualidade, que na maioria das vezes favorece a União - visto que o responsável por este voto é ente da mesma - existe algo positivo a se extrair das decisões do CARF, uma vez que é realizada uma análise técnica e aprofundada acerca de temas tributários .

## REFERÊNCIAS

- COIMBRA, J. R. Feijó (José dos Reis Feijó). (1999). A defesa do contribuinte: na esfera administrativa e na judicial. Doutrina, jurisprudência, legislação. 2ª ed. Rio de Janeiro: Destaque.
- CRETELLA JÚNIOR, José. (2011). Tratado de direito administrativo, vol. II: teoria do ato administrativo. Rio de Janeiro: Forense.
- DO PIETRO, Maria Sylvia Zanella (2012). Direito Administrativo. 25a ed.. São Paulo: Atlas.
- BALEEIRO, Aliomar. (1998). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. (Revista e atualizada por Mizabel Derzi). Rio de Janeiro: Forense.
- MAZZA, Alexandre (2013). Manual de Direito Administrativo. 3a ed. São Paulo: Saraiva. Noções Gerais Acerca do Processo Administrativo e da Lei no 9.784/99.
- SANTOS, Marília Lourido dos. Noções gerais acerca do processo administrativo e da Lei 9784/99. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 5, n. 42, 1 jun. 2000. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/410>>. Acesso em: 30 set. 2017.
- BANDEIRA DE MELLO, Carlos Antônio (2009). Curso de Direito Administrativo. 26a ed, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 57 de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. (2008). Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito. Curitiba: Juruá.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.
- BRASIL. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 2015. Promulgado em 09 de junho de 2015. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>>
- CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB. (2017). ADIN Lei Lei Federal n. 11.941/2009. Disponível em < <http://docplayer.com.br/54492080-Acao-direta-de-inconstitucionalidade-com-pedido-de-medida-cautelara.html>>
- CANÁRIO, Pedro. (2017). OAB pede que Supremo decore voto de qualidade do Cara inconstitucional. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-23/oab-stf-declare-voto-qualidade-carf-inconstitucional>>
- PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal a luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007
- MONTEIRO. Eduardo Martins Neiva; CAMPOS. Hélio Silvio Ourem. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Disponível em: [http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura). Acesso em: maio. 2018.
- BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. Revista do Ibrac, V. 16, n. 1, São Paulo, 2009.
- XAVIER. Alberto. Princípios do Processo Administrativo e Judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SANTI. Eurico, M. D., Breno F. M. VASCONCELOS. Daniel S. S. da Silva, Karem J. Dias e Susy G. Hoffmann (orgs.). “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2016.
- ROVER. Tadeu. Revista Consultor Jurídico, 13 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-13/cerca-70-acoes-discutem-judiciario-voto-qualidade-carf>. Acessado em: maio. 2018.
- BARROSO. Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. Revista do Ibrac, São Paulo, V. 16, n. 1, 2009.

BRASIL. LEI N° 9.784 , DE 29 DE JANEIRO DE 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm). Acessado em: Agosto. 2018.

\_\_\_\_\_. No Carf, voto de qualidade é ofensa a princípios. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>. Acesso em: 09/06/2018.

DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento. V. 1. Bahia: JusPODIVM, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. STF foi permeável à opinião pública, sem ser subserviente. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jan-03/retrospectiva-2011-stf-foi-permeavel-opiniao-publica-subserviente>. Acessado em: Março. 2018.

MARINS. James. Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro Contribuinte e o Voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 21-38, Jan. 2014.

ANDRADE, Fabio Martins de. Dúvida, empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 215, p. 88-98, Ago. 2013.