

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Raphaela Calandra Francischini

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO
PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

- CARF

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

COGEAE – PUC/SP

São Paulo

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Raphaela Calandra Francischini

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO
PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
- CARF**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Íris Vânia Santos Rosa.

São Paulo

2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente à minha mãe Claudia e ao meu namorado Thiago, por estarem sempre ao meu lado, me dando forças para concluir esta grande fase da minha vida.

RESUMO

O objeto de estudo do presente trabalho baseia-se no estudo da inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei Ordinária nº 11.941/2009, que alterou a legislação tributária federal para incluir o §9º no artigo 25 do Decreto n. 70.235/721, com a expressão “*que, no caso de empate, terão o voto de qualidade*”. Em outras palavras, a inconstitucionalidade da utilização do voto de qualidade pelo Presidente das Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF”. A referida inconstitucionalidade se demonstra claramente pela violação dos princípios republicano, *in dubio pro contribuinte*, da isonomia, da moralidade administrativa, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade. Isso porque, conforme será demonstrado, quando houver uma lide que envolva matérias não pacificadas, temas polêmicos e valores elevados, ou seja, que gerem dúvida aos Contribuintes, resultando no empate do julgamento, o Presidente possuirá o poder de votar duplamente a fim de resolver a lide. Todavia, o Presidente sempre será representante da Fazenda Pública (Fisco), e, sendo assim, na maioria das vezes, proferirá voto em desfavor aos interesses do contribuinte.

Palavras-chave: Voto de qualidade. CARF. Princípio *in dubio pro contribuinte*. Princípio da Isonomia. Princípio da Moralidade Administrativa.

SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO	5
II - DA ORIGEM, NATUREZA, FINALIDADE E ESTRUTURA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF	6
III - O VOTO DE QUALIDADE DO PRESIDENTE DO CARF	8
IV - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	9
IV.1 – DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO REPUBLICANO	10
IV.2 – DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.	12
IV.3 – DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO <i>IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE</i>	14
IV.4 – DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA	20
V – DA AÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.731	22
VI - CONCLUSÃO	23
VII - REFERÊNCIAS.....	24

I – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como principal objetivo o estudo acerca da necessidade de ser declarada a inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei Ordinária nº 11.941/2009, que alterou a legislação tributária federal para incluir o §9º no artigo 25 do Decreto n. 70.235/721, que determinou a utilização do voto de qualidade, minerva ou voto duplo, pelo Presidente das Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O voto de qualidade foi instituído como um direito ao duplo voto, apenas ao Presidente da Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando houver empate no julgamento, a fim de decidir a lide posta em xeque.

Todavia, o Presidente do CARF sempre será representante da Fazenda Pública (Fisco)! Assim, o voto de qualidade quase sempre será desfavorável aos interesses dos contribuintes.

Como veremos ao longo do presente estudo, o voto de qualidade pode ferir uma série de princípios constitucionais, dentre eles, o da isonomia, o republicano, o *in dubio pro contribuinte*, da razoabilidade, da proporcionalidade, do devido processo legal e da moralidade administrativa.

II - DA ORIGEM, NATUREZA, FINALIDADE E ESTRUTURA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

Em 04 de setembro de 1924, o então Presidente do Brasil, Artur Bernardes, por meio do Decreto nº 16.580, possibilitou a implementação de um órgão julgador administrativo para cada Estado-Membro, Distrito Federal e União Federal, o que permitiu a criação do Conselho de Contribuintes, com o objetivo de julgar recursos relacionados ao Imposto de Renda.

O mencionado Conselho seria composto por membros de reconhecida idoneidade, escolhidos entre contribuintes do comércio, indústria, profissionais liberais (Confederações do Comércio, Bens, Serviços e Turismo, da Indústria, das Instituições Financeiras, dos Transportes, dos Trabalhadores etc) e funcionários públicos, sendo eles nomeados pelo Ministro da Fazenda.

Ao passar dos anos, o Conselho de Contribuintes foi sofrendo uma série de alterações, até chegarmos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF de hoje em dia, instituído e regulamentado pelo Decreto nº 70.235/1972¹.

Cumprе salientar, todavia, que a forma de designação dos membros do Conselho Administrativo permanece a mesma, ou seja, até hoje o órgão é composto por representantes dos contribuintes e por representantes do Poder Público (Fisco).

Segundo o Ministério da Fazenda² *“O CARF é um órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade, com atribuição de julgar em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária e aduaneira. Compete também ao CARF a uniformização da jurisprudência do órgão, mediante recurso especial das partes, quando ocorrer divergência de entendimento entre os colegiados de julgamento”*.

Nestes termos, verifica-se que o CARF, tem como principal objetivo, dar ao crédito tributário, a certeza de sua legítima constituição, de forma imparcial.

Todavia, a imparcialidade do referido “Tribunal Administrativo” se mostra questionável, uma vez que a Presidência das Turmas que o compõe será sempre

¹ Disponível no endereço eletrônico http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 13/03/2019.

² Disponível no endereço eletrônico <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>. Acesso em 13/03/2019.

exercida por Conselheiro representante da Fazenda Nacional (Fisco), que detém, além do seu voto ordinário, o desempate, o chamado Voto de Qualidade.

Em outras palavras, em todas as Turmas que compõe o CARF, um representante do Fisco, no caso de empate no julgamento, irá desempatar a controvérsia com um voto “duplo”. Como passamos a demonstrar.

III - O VOTO DE QUALIDADE DO PRESIDENTE DO CARF

O Voto de Qualidade é um poder concedido apenas ao Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a ser utilizado quando houver empate em um julgamento, e possui fundamento de validade no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09. Confira-se:

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.

Esta regra é reproduzida no artigo 54 do Regimento Interno do CARF³, que assim define:

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.

Nesse sentido, verifica-se que o Presidente da Câmara do CARF que, frise-se, mais uma vez, sempre será representante da Fazenda Nacional, possui, além de seu voto ordinário, o de qualidade, em caso de empate no julgamento.

Por este motivo, especialmente o fato do voto duplo sempre ser exarado por representante do Fisco, os contribuintes vem questionando se tal instituto é válido e legal.

Conforme será demonstrado a seguir, o voto de qualidade é instituto inconstitucional, que fere diversos princípios constitucionais.

³ Disponível no endereço eletrônico <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>. Acesso em 13/03/2019.

IV - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Pois bem, para regulamentação de normas tributárias, como é de conhecimento, é necessária a observância, além do processo legislativo, dos princípios que regem o ordenamento jurídico.

O Professor Roque Antônio Carrazza⁴ assevera que “*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam*”.

Pois bem, entende-se que os princípios constitucionais são diretrizes sistêmicas que servem para dar ao sistema jurídico uma coerência lógica.

Nesse sentido, conclui-se que, de forma genérica, os princípios constitucionais buscam garantir a justiça no direito.

Todavia enfrentamos o seguinte questionamento: o que seria justiça em um processo administrativo tributário? A meu ver, justiça seria dirimir a lide, assegurando a constituição de um crédito tributário líquido, certo e exigível.

Ademais, conforme visto no tópico anterior, o voto de qualidade tem fundamento de validade apenas em normas infraconstitucionais, quais sejam, o artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 e o artigo 54 do Regimento Interno do CARF.

Assim, verifica-se que não há qualquer norma constitucional que valide (i) a obrigatoriedade do Presidente de Câmara ser sempre representante do Fisco; e (ii) o direito ao voto de qualidade.

Desta maneira, como o voto de qualidade além de não possuir fundamento de validade na Constituição Federal, fere diretamente princípios constitucionais, como o republicano, *in dubio pro contribuinte*, isonomia e moralidade administrativa, como veremos a seguir.

⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 39.

IV.1 – DO PRINCÍPIO REPUBLICANO

Diz o artigo 1º da Constituição Federal de 1988, que o Brasil é uma República⁵, e que, conforme disposto em seu artigo 3º, inciso I, tem como objetivo fundamental, construir uma sociedade livre, justa e solidária:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)

Também está prescrito no parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal de 1988, que *“todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”*

Vale dizer, nas palavras de ROQUE CARRAZZA⁶, *“numa verdadeira República não pode haver distinções entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes (...) numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais.”*

GERALDO ATALIBA⁷ dizia que *“não teria sentido que cidadãos se reunissem em república, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional, da ereção do regime.”*

Como aceitar, neste contexto, a outorga deste enorme poder a um julgador em um colegiado? Como seria possível a atribuição a *um único cidadão*, encampado com o poder de julgador, a possibilidade de que seu *voto valha por dois*?

⁵ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

⁶ CARRAZZA. ROQUE ANTONIO. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 59.

⁷ Instituições de Direito Público e República, São Paulo: Ed. Mimeografada, 1984, p. 175-176.

Verifica-se, por tanto, que o voto de qualidade cria uma posição de superioridade ao Presidente, e uma grande vantagem sobre os outros Magistrados, como se os demais julgadores não tivessem o mesmo esmero e dedicação no estudo das demandas postas ao crivo do colegiado, como se inferiores fossem.

Certo é que, nem mesmo o Presidente do Supremo Tribunal Federal foi dado tal poder, seja pela Constituição Federal.

Ademais, insta salientar que, nos julgamentos administrativos, principalmente nos que envolvem matérias não pacíficas, temas polêmicos e valores elevados, é constante o empate, sendo necessária a utilização do voto duplo do Presidente.

Dessa maneira, nesses casos, sempre prevalecerá a posição do Presidente da Turma e, conseqüentemente, existem uma inclinação para a vontade da Fazenda Nacional, posto que o voto “duplo” sempre será proferido por um representante da entidade.

Nesse sentido, o voto de qualidade traz a ideia de que é certo admitir que uma “não maioria” prevaleça sobre uma “não minoria” para conferir atributo de certeza ao crédito tributário. Na minha opinião, isto é totalmente incompatível com um Estado republicano, onde a igualdade permeia as nossas instituições.

Nesse aspecto, nítido que tal prerrogativa viola a essência do princípio republicano do Estado Democrático de Direito.

Inclusive, foi realizada uma pesquisa pelos Professores Eurico Marcos Diniz de Santi, da Faculdade Getúlio Vargas – “FGV”, Suzy Gomes Hoffmann, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – “IBET” e Cristiane Leme, divulgada pela mídia eletrônica JOTA⁸, em que se identificou que entre os anos de 2000 e 2015, 100% (cem por centos) dos votos de qualidade proferidos pelos Presidentes das Câmaras Superiores de Recursos Fiscais do CARF, foram desfavoráveis aos interesses dos contribuintes.

Ou seja, o referido estudo demonstrou o total desvio de finalidade do uso do voto de minerva, conferindo, sempre, vantagem ao interesse fazendário.

⁸ Disponível no endereço eletrônico https://www.jota.info/paywall?redirect_to=/www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016. Acesso em 13/03/2019.

IV.2 – DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

A República Federativa do Brasil tem como fundamento basilar a igualdade, insculpida no artigo 5º da Constituição Federal:

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

Da leitura da transcrição acima, verifica-se o direito ao tratamento isonômico sem distinção de qualquer natureza. Neste aspecto, preleciona JOSÉ AFONSO DA SILVA⁹:

Além da base geral em que se assenta o princípio da igualdade perante a lei, consistente no tratamento igual a situações iguais e tratamento desigual a situações desiguais, a Constituição veda distinções de qualquer natureza (art. 5º, caput)

Portanto, o voto de qualidade viola o princípio da igualdade, pois, como já demonstrado, este voto duplo será sempre proferido por representante da Fazenda Nacional, tendente a manter a exigência fiscal a qualquer custo.

Tal sistemática de voto dúplice afronta, também, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade e do devido processo legal (artigo 5º, incisos LIV, LV, LXXVIII, da Constituição Federal¹⁰), na medida em que se utiliza de procedimentos arbitrários para proferir seu julgamento e passa a servir aos fins da Fazenda Nacional.

⁹ in Curso de Direito Constitucional Positivo. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. p. 233

¹⁰ LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

O princípio constitucional da razoabilidade, nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso¹¹, é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo o ordenamento jurídico:

“(...) o princípio da razoabilidade é um valioso instrumento de proteção dos direitos fundamentais e do interesse público, por permitir o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e por funcionar como medida com que uma norma deve ser interpretada no caso concreto para a melhor realização do fim constitucional nela embutido ou decorrente do sistema”.

Já o devido processo legal, para o Professor Paulo de Barros Carvalho¹² “*é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo.*”

Desta maneira, verifica-se que a duplicidade do voto proferido pelo Conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar de forma imparcial e justa os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

¹¹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 373.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Editores. 29ª Ed. 2018. p. 178.

IV.3 – DO PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

O princípio do *in dubio pro contribuente* foi criado a fim de garantir a prevalência do interesse público.

Há de se frisar que interesse público não se confunde com interesse fazendário, vez que o primeiro visa constituir um crédito tributário certo e justo e, o segundo, busca, a qualquer custo, aumentar a sua arrecadação.

O mencionado princípio encontra-se insculpido no artigo 112 do Código Tributário Nacional, *in 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.

O critério do artigo *supra* transcrito, conforme se verifica, equivale ao “*in dubio pro reu*” do direito penal, pelo qual, em caso de dúvidas, deve prevalecer a decisão favorável ao acusado.

Nas palavras do Professor **Leandro Paulsen**¹³:

“O CTN dispõe, ainda, em seu art. 112, que (...). Embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se, verdadeiramente, à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constantes de seus incisos. Aliás, não há que se falar em dúvida quanto à lei, na medida em que seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo

¹³ PAULSEN. Leandro. Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editores, 2015, p. 162.

contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal. Daí não se aplicar a penalidade ou o agravamento no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco a ponto de ensejar a convicção pela quanto à ocorrência e característica da infração”.

Nessa mesma linha, é a lição de **Paulo De Barros Carvalho**¹⁴:

“Diante e lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, estabelece o art. 112 que a interpretação há de ser a mais favorável ao acusado, desde que existam dúvidas quanto: à capitulação legal do fato (inc. I), à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (inc. II), à autoria, imputabilidade ou punibilidade (inc. III) e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação (inc. IV).

Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de outra tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal – *in dubio pro reo*”.

Dessa forma, forçosa é a conclusão no sentido de que, existindo dúvida sobre às circunstâncias materiais do fato e seus efeitos, a interpretação deve ser SEMPRE em benefício do contribuinte.

Sobre a possibilidade de aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte*, o professor Rafael Pandolfo¹⁵ entende que deve prevalecer o entendimento contrário ao Fisco nos casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato, que possam culminar na extinção do crédito tributário:

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Editores. 29ª Ed. 2018. p. 127

¹⁵ PANDOLFO, Rafael. A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). In: SOUZA, Priscila de (Org); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) XI Congresso Nacional de Estudos Tributários. O direito tributário entre a forma e o conteúdo. 1º ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1011-1027.

“(…) O enunciado acima reproduz fielmente a clássica distinção traçada por Santiago Santís Melendo, anteriormente referida, entre as hipóteses que sustentam a aplicação do in dúbio pro reo. **O inciso I, a dúvida quanto à capitulação legal dos fatos, refere-se a dúvidas quanto à norma; a dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais dos fatos e seus efeitos, ou quanto à autoria, à imputabilidade e à punibilidade, respectivamente incisos II e III, do art. 112, trata-se de dúvidas quanto aos fatos; e, por fim, a dúvida quanto subsunção encontra respaldo no inciso IV, que alude à dúvida em razão da natureza da penalidade aplicável ou sua graduação.**

Cumpre sinalar que, no mais das vezes, a aplicação do referido artigo deverá ser realizada de ofício, pois a dúvida objetivamente demonstrada é corolário do julgamento.

Portanto, a existência de positivação expressa no CTN determinando aplicação do princípio do in dúbio pro reo nos casos de dúvida a respeito da lei tributária que defina infrações, ou comine penalidades, aliada à identidade entre a natureza jurídica das sanções penais e das sanções tributárias dispensa maiores digressões. **Mesmo que nem todo o regime ou garantias possam ser transpostos, o in dubio pro reo o foi de modo expresso, em virtude da positivação decorrente do art. 112, do Código Tributário Nacional.**

Quanto à inexistência de preceito autorizativo no Regimento Interno do CARF, tenho que o argumento também não se sustenta. As previsões regimentais que estabelecem a prevalência do voto de qualidade não podem, obviamente, afastar a prescrição contida no art. 112 do Código Tributário Nacional, lei nacional cogente. Nem lei ordinária poderia. A aparente antinomia deve ser superada do seguinte modo: a regra do voto de qualidade prevalece em todas as matérias estranhas ao direito sancionatório como são, de modo geral, das obrigações tributárias.

O empate na votação a respeito de uma das matérias elencadas pelo art. 112 do CTN traz à tona o comando específico que determina a decisão em favor do acusado, diante da dúvida razoável materializada objetivamente pelo quórum de votação. Esse caminho, trilhado pelo Supremo Tribunal Federal, reafirma a milenar regra atenienses e deve ser adotado pelos demais órgãos julgadores. **O art. 112, do CTN, é uma norma dirigida aos órgãos aplicadores do direito, como as Turmas que compõem o CARF.** Logo, a interpretação de uma Portaria, como o Regimento do CARF, deve ser feita a partir dele, e não o contrário”

Certo é que o contribuinte é a parte fraca da relação jurídica tributária e deve ser protegido contra o interesse fazendário de arrecadação a qualquer custo.

Nas palavras de VALDES COSTA¹⁶ ressalta a necessidade de, no processo administrativo, “*se conferir ao contribuinte necessárias garantias em face de um ente avassalador dotado de “tríplice função” (como dito, o Estado faz a lei tributária, é destinatário de seu comando, aplica-o, e julga a lide que venha a ser decorrente*”. E complemento, é destinatário do fruto desta arrecadação.

Desta maneira, quando houver dúvida quanto a natureza, extensão e capitulação do fato, como são os casos de empate nos julgamentos do CARF, a lei tributária deverá ser interpretada da forma mais favorável aos interesses do contribuinte.

Todavia, sabemos que não é isso que ocorre nos julgamentos do CARF, isso porque, em caso de dúvida, caberá sempre ao Presidente o voto de minerva para decidir a lide, sendo este sempre favorável aos interesses da Fazenda Nacional.

Como pode, assim, se resguardar o princípio do *in dubio pro contribuinte*, quando o voto de desempate sempre será contrário aos interesses do contribuinte?

A resposta é simples. Não há como proteger o princípio ora estudado enquanto o voto de qualidade continuar sendo utilizado nos julgamentos administrativos.

Nesse contexto, o Colendo Superior Tribunal de Justiça já firmou seu entendimento no sentido de que, havendo dúvida sobre a natureza, extensão e capitulação do fato, deve ser aplicado o disposto no artigo 112 do CTN.

Vejamos o que restou decidido pela Colenda Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.019.136/SP:

“Se não fosse suficiente tal fundamentação, seria de invocar-se o disposto artigo 112 do Código Tributário Nacional que consagra o princípio *in dubio pro contribuinte*, consoante doutrina o tributarista Hugo de Britto Machado.

“A parte do Direito Tributário que cuida das infrações e respectivas penalidades recebe, em virtude mesmo da natureza das relações de que se ocupa, decisiva influência do Direito Penal. Por isto o CTN determina:

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

I - à capitulação legal do fato;

¹⁶ Cit. JAMES MARINS in Direito Processual Tributário Brasileiro, Ed. Dialética, 5ª ed., p. 51

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".

Em caso de dúvida, portanto, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação benigna. Prevalece o princípio originário do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu. **Mas o intérprete não pode alterar o sentido da lei.** O favorecimento ao acusado só há de haver em caso de dúvida." (In "Curso de Direito Tributário", Hugo de Brito Machado, 8ª ed, pág. 83).

(STJ. REsp nº 1.019.136/SP. 2ª Turma - Rel. Castro Meira. DJe 02/12/2008 - Grifou-se)

Seguindo a mesma linha dos Tribunais Superiores, o Magistrado da 20ª Vara Federal Cível do Distrito Federal, proferiu decisão determinando que a sistemática do voto de qualidade fosse desconsiderada, adotando-se o princípio do *in dubio pro contribuinte*:

“No caso, entendeu-se que **o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferia ao Presidente o poder de, após votar e, restando 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 (...)”.

É por mais esta razão que, havendo dúvida sobre a natureza, extensão e capitulação do fato, deve ser aplicado o disposto no artigo 112 do CTN, havendo uma interpretação favorável o contribuinte.

IV.4 – DO PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

O princípio da moralidade administrativa, encontra-se disposto no artigo 37 da Constituição Federal. Confira-se mencionado artigo:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Vejam os que diz o jurista português Antônio José Brandão, citado pelo Professor Hely Lopes Meireles¹⁷ sobre a moralidade administrativa:

“A atividade dos administradores, além de traduzir vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá ainda de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe pertence – princípios de direito natural já lapidarmente formulados pelos juristas romanos. À luz dessas ideias, tanto infringe a moralidade administrativa o administrador que, para atuar, foi determinado por fins imorais ou desonestos, como aquele que desprezando a ordem institucional, embora movido por zelo profissional, invade a esfera reservada a outras funções, ou procura obter mera vantagem para o patrimônio confiado à sua guarda. Em ambos os casos, os seus atos são infiéis à ideia que tinha de servir, pois violam o equilíbrio que deve existir entre todas as funções, ou, embora mantendo ou aumentando o patrimônio gerido, desviam-no do fim institucional, que é o de concorrer para a criação do bem comum”.

No mesmo sentido o ilustíssimo Professor Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁸:

¹⁷ *Direito Administrativo Brasileiro (apud)*, Hely Lopes Meireles, p. 70.

¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 27ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo, 2010, p. 119-120.

“...a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé (...) Por força mesmo destes princípios da lealdade e boa-fé, firmou-se o correto entendimento de que orientações firmadas pela Administração em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de sancionar, agravar a situação dos administrados ou denegar-lhes pretensões, de tal sorte que só se aplicam aos casos ocorridos depois de tal notícia.”

Verifica-se, portanto, que o mencionado princípio deve nortear todo o processo entre o nascimento da norma e, ocorrido o fato jurídico tributário, a obrigação de pagar o tributo até a sua extinção.

Todavia, a moralidade administrativa também é violada diretamente quando da utilização do voto de qualidade.

Isso porque, o Presidente, dotado do poder de decidir a demanda em caso de empate, sempre votará em favor da Fazenda Nacional, sendo totalmente desleal com seus administrados.

V - DA AÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.731

Em 20 de junho de 2017, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – “ADI” nº 5.731, objetivando a declaração de inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei Ordinária nº 11.941/2009, que alterou a legislação tributária federal para incluir o §9º no artigo 25 do Decreto n. 70.235/721, excluindo-se, especificamente, a expressão “*que, no caso de empate, terão o voto de qualidade*”.

A Advocacia Geral da União, já se manifestou nos autos da ADI pugnando pelo não conhecimento da mencionada ação, e, no mérito, pela improcedência dos pedidos formulados.

O Relator da ação, o Ministro Gilmar Mendes, ainda não se manifestou nos autos do processo.

Desta maneira, acredito que os contribuintes ainda conviverão, por muitos anos, com as incertezas jurídicas causadas pela utilização do voto de qualidade.

VI – CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo analisou-se a comprovada inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei Ordinária nº 11.941/2009, que alterou a legislação tributária federal para incluir o §9º no artigo 25 do Decreto n. 70.235/721, com a expressão “*que, no caso de empate, terão o voto de qualidade*”, trazendo um panorama atual, abordando os principais conceitos, bem como pontuando as violações constitucionais de tal direito do Presidente do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais.

A conclusão que podemos chegar, diante do presente estudo, é a de que o voto de qualidade, de minerva ou voto duplo, concedido ao Presidente das Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é benéfico apenas à Fazenda Pública (Fisco).

Isso porque, o Presidente, obrigatoriamente representante fazendário, sempre resolverá a demanda de forma desfavorável aos interesses do contribuinte, ferindo diretamente os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da isonomia, republicano, do *in dubio pro contribuinte* e da moralidade.

Desta maneira, os contribuintes aguardarão, ansiosos, pelo julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731, que resolverá, de forma definitiva, a questão acerca da inconstitucionalidade do voto de qualidade.

VII - REFERÊNCIAS

ANDRADE. Fábio Martins de. **Anotações sobre o empate e o voto de qualidade no CARF**. 05 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/anotacoes-sobre-o-empate-e-o-voto-de-qualidade-no-carf-06122017>> Acesso em: 13/03/2019.

ATALIBA. Geraldo. **Instituições de Direito Público e República**. São Paulo: Ed. Mimeografada, 1984.

BANDEIRA DE MELLO. Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo, 2010.

CANÁRIO. Pedro. **OAB pede que Supremo declare voto de qualidade do Carf inconstitucional**. 23 de junho de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-23/oab-stf-declare-voto-qualidade-carf-inconstitucional>> Acesso em: 13/03/2019.

CARRAZZA. ROQUE ANTONIO. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Editores. 27ª Ed. 2016.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Página sobre perguntas frequentes. 21 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>> Acesso em: 13/03/2019.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 13/03/2019.

Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em: 13/03/2019.

LEME. Cristiane. SANTI. Eurico Marcos Diniz de. HOFFMANN. Susy Gomes. **O voto de qualidade em números**. 12 de agosto de 2016. Disponível em:

https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016. >Acesso em: 13/03/2019.

PAULSEN. Leandro. Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editores, 2015.

PANDOLFO. Rafael. A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). In: SOUZA, Priscila de (Org); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) XI Congresso Nacional de Estudos Tributários. O direito tributário entre a forma e o conteúdo. 1º ed. São Paulo: Noeses, 2014.

Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>.> Acesso em: 13/03/2019.

SILVA. José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores.

Cit. JAMES MARINS in Direito Processual Tributário Brasileiro, Ed. Dialética, 5ª ed.

Direito Administrativo Brasileiro (apud), Hely Lopes Meireles.