

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Giovanna Benevenuto

Voto de qualidade no Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais (CARF) à luz do
princípio da presunção de inocência e do *in dubio contra fiscum*

Faculdade de Direito

São Paulo
2023

Giovanna Benevenuto

Voto de qualidade no Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais (CARF) à luz do princípio da presunção de inocência e do *in dubio contra fiscum*

Trabalho de Conclusão de Curso para obtenção do título de Bacharel em no Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da **Professora Nathaly Campitelli Roque.**

São Paulo

2023

FOLHA DE APROVAÇÃO

GIOVANNA BENEVENUTO

VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DOS RECURSOS
FISCAIS (CARF) À LUZ DO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA E DO *IN
DUBIO CONTRA FISCUM*

Aprovada em ____ de _____ de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Professora Nathaly Campitelli Roque
(Orientadora – Presidente)

Prof.
(Membro interno – PUC-SP)

Prof.
(Membro interno – PUC-SP)

À comunidade da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo pelo apoio
permanente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente e, acima de tudo, a Deus por ter guiado os meus caminhos até a PUC-SP e ter permitido grandes conquistas através dela, me ajudando em cada uma e sempre me dando luz para saber como agir frente a cada desafio enfrentado. Sem Ele não teria chegado até aqui.

Agradeço aos meus pais, Jennifer e Benevenuto, por sempre terem me incentivado a buscar meus sonhos, mesmo aqueles que, para eles, são difíceis de aceitar. Por terem cuidado de mim a vida inteira, mas especialmente nos anos universitários quando a “vida de gente grande” chegou e eu não sabia muito bem como lidar com ela. Por terem me buscado todos os dias na faculdade nas aulas presenciais e me levado jantar em frente ao computador no período da pandemia. Eu amo vocês mais do que tudo e nada disso seria possível sem vocês. Vocês me inspiram.

Agradeço às minhas irmãs, Giulia e Giorgia, por terem tornado mais leves os meus dias caóticos, seja deixando recadinhos na porta do guarda-roupa já que mal nos víamos, seja invadindo uma aula online só para mostrar uma música ou contar alguma novidade. Vocês me ensinam a ser melhor a cada dia. Muito obrigada por tanto, vocês são e sempre foram essenciais. Amo vocês.

Agradeço ao meu grupo de amigos que me ajudou a conciliar trabalho e faculdade, me abraçou sempre que chorei pela sobrecarga, colocou meus pés no chão quando precisei e sempre esteve por perto trazendo mais tranquilidade aos anos na Pontifícia. O último semestre sem vocês não foi fácil.

Agradeço à Pontifícia por ter sido o ambiente em que eu me ressignifiquei tantas vezes e pela oportunidade de cursar um semestre na *University of Antwerpen*, na Bélgica, o qual foi o período preferido da minha vida até agora por ter me dado novas perspectivas, novas amizades, novos objetivos e ter renovado meus sentidos.

Que venham novos capítulos, novas histórias, novos sonhos e novos desafios!

“Eu sei que tudo quanto Deus faz durará eternamente; nada se lhe deve acrescentar e nada se lhe deve tirar. E isso faz Deus para que haja temor diante dEle.”

Eclesiastes 3:14

RESUMO

Este trabalho, primordialmente, visa a análise da legitimidade do voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio contra fiscum*, em razão da discussão atual relacionada ao julgamento da Medida Provisória nº 1.160/2023 referente à permanência ou não do voto de qualidade.

Desta forma, foram pesquisados dados estatísticos referentes aos acórdãos prolatados por meio do voto de qualidade para que fosse possível visualizar de maneira macro os verdadeiros impactos da permanência do instituto. Ainda, os referidos princípios foram analisados doutrinária e jurisprudencialmente resgatando teorias válidas de interpretação para o correto julgamento da legitimidade do voto de qualidade do CARF.

A metodologia científica utilizada é a de pesquisa bibliográfica, mediante o estudo da legislação, doutrina e decisões proferidas por órgãos jurisdicionais para apresentar análise embasada do voto de qualidade do CARF à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio contra fiscum*.

Palavras-chave: CARF; ilegitimidade; *in dubio contra fiscum*; *in dubio pro reo*; presunção de inocência; voto de qualidade.

ABSTRACT

This work, primarily, aims to analyze the legitimacy of the casting vote of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) in view of the principles of presumption of innocence and *in dubio contra fiscum*, due to the current discussion related to the judgment of Provisional Measure No. 1,160/2023 regarding the permanence or not of the casting vote.

In this way, statistical data regarding the judgments rendered by means of the casting vote were researched so that it was possible to visualize in a macro way the real impacts of the permanence of the institute. Furthermore, the mentioned principles were analyzed doctrinally and case law rescuing valid theories of interpretation for the correct judgment of the legitimacy of the casting vote of the CARF.

The scientific methodology used is bibliographic research, through the study of tax legislation, doctrine, and decisions rendered by jurisdictional organs to present a grounded analysis of the casting vote of the CARF in view of the principles of presumption of innocence and *in dubio contra fiscum*.

Keywords: CARF; casting vote; illegitimacy; *in dubio contra fiscum*; *in dubio pro reo*; presumption of innocence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal de 1988
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
MP	Medida Provisória
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. VOTO DE QUALIDADE DO CARF	14
2. LEGITIMIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO CARF	19
2.1 PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA	23
2.2 LIMITAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SURGIMENTO DO <i>IN DUBIO CONTRA FISCUM</i>	27
2.3 POSTULADO DO <i>IN DUBIO CONTRA FISCUM</i> NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	29
2.4 EMPATE NOS JULGAMENTOS DO CARF E A ILEGITIMIDADE DA SOLUÇÃO ADOTADA.....	33
CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

INTRODUÇÃO

No trabalho em questão, analisaremos o voto de qualidade no Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais (“CARF”) à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*.

Essa temática vem sendo bastante discutida recentemente em razão de sua reinserção no referido tribunal administrativo pela MP n° 1.160/23 que há de ser julgada para que seja decidida sobre a permanência ou a extinção definitiva do voto de qualidade no CARF.

Apenas para fins introdutórios, é cabível delinear o conceito e a função do contencioso administrativo, o qual consiste no sistema de julgamento dos litígios em que a Administração Pública é parte para que seja analisada a legalidade do ato, não o comportamento do administrador ou do administrado. Desta forma, sua função é proteger os direitos legítimos de ambos.

Bem como no Judiciário, no contencioso administrativo também há a possibilidade de recurso garantida pelo artigo 5º, inciso LV, da CF. Assim, aquele que foi passivo de decisão desfavorável para si, seja ele o administrador ou o administrado (fisco ou contribuinte, respectivamente, no caso em tela), poderá ingressar com Recurso de Ofício ou Voluntário para que o caso seja julgado por órgão colegiado, como ocorre no CARF no âmbito federal.

Dito isto, faz-se necessário entender o contexto da presente discussão. O CARF é um órgão administrativo que possui a finalidade de evitar o litígio nos tribunais judiciais referente a determinadas matérias, sejam elas tributárias e aduaneiras (importação e exportação). Também, a discussão deve ser provocada por empresas que se sentiram prejudicadas em cobranças de acima de R\$60 mil (sessenta mil reais) realizadas pelo Fisco.

O órgão em voga é composto por 130 (cento e trinta) conselheiros e dividido em Turmas e em Câmaras superior e inferiores. Os conselheiros, por sua vez, são organizados de forma paritária entre representantes dos contribuintes - a partir da

indicação de entidades de classe e de confederações econômicas - e representantes da Fazenda Nacional.

Tal Conselho, para fins organizacionais, exige a presença de um presidente para que sejam tomadas as decisões, o qual consiste em representante da Fazenda Nacional.

Apesar de não compor o Poder Judiciário, é esperado do CARF que as decisões tomadas sejam técnicas e imparciais, de maneira que seja garantida a segurança jurídica e seja possível de se formar jurisprudência coerente. Desta maneira, surge a questão de como hão de ser resolvidos os julgamentos terminados em empate, vez que os conselheiros são paritariamente divididos em representantes da Fazenda e do contribuinte.

Diante de tais situações, mostrou-se necessária a existência de um voto de minerva para que os julgamentos empatados resultassem em decisões justas e imparciais, momento em que se decidiu pelo estabelecimento do voto de qualidade. Este, por sua vez, consiste no poder detido pelo Presidente da Turma de julgamento de decidir qual há de ser o voto vencido e o vencedor.

Entretanto, como mencionado anteriormente, o julgador que detém o voto de qualidade é o Presidente da Turma julgadora que necessariamente é um dos representantes da Fazenda Nacional, de forma que os desempates por ele decididos eram frequentemente parciais em favor da Fazenda, o que começou a ser visto como algo ilegal e inconstitucional ao ferir a segurança jurídica do contribuinte.

Para solucionar esta questão, a Lei nº 13.988/2020 extinguiu o voto de qualidade e definiu que o desempate sempre se daria em favor do contribuinte seguindo os preceitos dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*, ambos advindo do Direito Penal, mas que são cabíveis no Direito Tributário.

Todavia, no início de 2023, sob a justificativa de necessidade de reabastecimento dos cofres públicos, foi publicada a Medida Provisória nº 1.160/2023 que reinsere o voto de qualidade no CARF.

Diante todo o exposto, o objetivo do presente trabalho de conclusão de curso é discorrer sobre o voto de qualidade no CARF à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo* e, mais especificamente, analisar sua legitimidade.

Para tanto, a metodologia científica utilizada é a de pesquisa bibliográfica, mediante o estudo da legislação, doutrina e decisões proferidas por órgãos jurisdicionais para apresentar análise embasada do voto de qualidade do CARF à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio contra fiscum*.

A exposição a seguir será dividida em capítulos que explanam sobre a estrutura e o voto de qualidade do CARF, analisam individualmente os dois princípios que baseiam o trabalho e os relacionam com a limitação tributária para, em seguida, expor como ocorre a codificação legal. Por fim, conclui-se pela ilegitimidade da solução adotada em relação aos princípios previamente analisados e outros que serão abordados de maneira mais genérica.

Dito isto, seguimos para a apresentação dos capítulos.

1. VOTO DE QUALIDADE DO CARF

Para discorrer sobre o voto de qualidade, faz-se necessário entender a estrutura de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), o qual é organizado em Seções, Câmaras e Turmas, conforme determina a Portaria MF nº 343/15 que aprova o Regimento Interno do CARF e dá outras providências.

As Seções são compostas por quatro Câmaras, as quais dividem-se em até duas Turmas de julgamento, sendo estas formadas por oito conselheiros divididos paritariamente em representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes.

Veja-se os seguintes artigos do anexo II da portaria supracitada:

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

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

Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes.”

Os conselheiros destinados para formação de cada Turma são escolhidos por meio de indicação da Fazenda Nacional aos seus representantes no CARF e das confederações representativas de categorias econômicas e centrais sindicais aos representantes dos Contribuintes.

Isto, de acordo com o seguinte artigo do Regulamento Interno do CARF:

“Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)”

Em suma, é possível visualizar que as turmas de julgamento são paritárias, sendo divididas igualmente entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, de maneira que, para fins de desempate, é necessário que haja um voto de minerva, denominado, neste âmbito, como voto de qualidade.

Desta forma, diante da necessidade, foi decidido que quem deteria o voto de qualidade seria a presidência por meio da redação dada pela Lei nº 11.941/09 ao artigo 25, §9º, do Decreto nº 70.235/71, o qual determina sobre o processo administrativo fiscal, nos seguintes termos:

“Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

§ 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.”

Entretanto, não foi considerado se, na prática, a solução decidida para desempate seria justa, uma vez que o Presidente da Turma de julgamento que deterá o voto de qualidade necessariamente há de ser um representante da Fazenda Nacional.

Este detalhe acerca da posse do voto de qualidade é relevante pois, além de haver previsível parcialidade no desempate, esta é majoritariamente em favor do Fisco, de maneira que o contribuinte julgado não possui o “benefício da dúvida”.

Ou seja, além do julgador não cumprir com seu dever de imparcialidade, esta ainda viola pelo menos dois princípios: o da presunção de inocência, previsto pelo artigo 5º, inciso LVII, da CF/88¹, e o do *in dubio pro reo* (ou *in dubio contra fiscum* para o Direito Tributário) determinado pelo artigo 112, do CTN².

Também, em razão do Presidente de Turma não apenas proferir o voto de qualidade, mas também voto ordinário inicialmente, seu voto possui peso dobrado em

¹ “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: (...) LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;”

² “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.”

relação aos demais julgadores, mostrando-se um ato que viola o sistema de pesos e contrapesos.

Assim, apesar de haver razão na existência do voto de qualidade, a maneira como ele é estabelecido não garante segurança jurídica nem a construção de uma jurisprudência coesa e concreta visto que, nesta forma, há ameaça a diversos princípios constitucionais.

Como consequência do formato atual do voto de qualidade, a União é monetariamente beneficiada, uma vez que, sendo as decisões tomadas em favor do Fisco, a arrecadação tributária é aumentada não em relação aos casos que foram levados a discussão no tribunal administrativo, mas também em razão do peso jurisprudencial que tais julgamentos possuem e guiam os comportamentos futuros dos demais contribuintes.

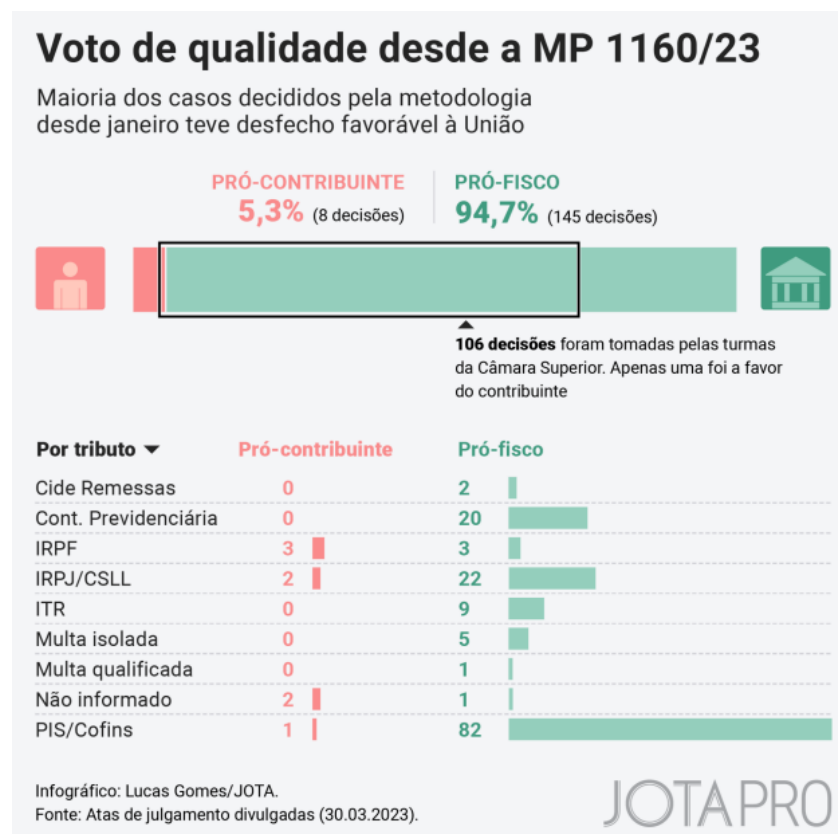
Tamanha é a relevância da independência e imparcialidade do CARF que o Parecer PGFN/CJU/COJPN 787/2014 postular que “como os representantes da Fazenda no CARF não estão jungidos às diretrizes emanadas da RFB, mas sim à legalidade, atuam com independência técnica”.

Para que seja possível analisar os efeitos do voto de qualidade na prática, fazem-se necessários alguns levantamentos estatísticos acerca dos resultados dos julgamentos empatados decididos por esta via. Isto, pois, apenas visualizando a situação macro, é possível vislumbrar se há ou não um padrão de julgamentos parciais via voto de qualidade.

De acordo com pesquisa feita pelo Núcleo de Tributação do Insper e divulgada pelo jornal Valor Econômico, as decisões foram decididas em favor da União via voto de qualidade em 80% dos casos de créditos tributários julgados entre 2017 e 2020. Isto ocorreu de tal forma que, dos R\$248 bilhões (duzentos e quarenta e oito bilhões de reais) arbitrados, a Fazenda Nacional deteve R\$196 bilhões (cento e noventa e seis bilhões de reais), enquanto os contribuintes detiveram R\$51,7 bilhões (cinquenta e um bilhões e setecentos milhões de reais).

Também, em pesquisa realizada com a utilização de inteligência artificial por Marco Favini³, concluiu-se que, da amostragem dos julgamentos realizados pela Câmara Superior do CARF (CSRF), mais de 25% (vinte e cinco por cento) são decididos com base na utilização do voto de qualidade e, após a operação Zelotes, apenas no período de 2016 a 2018, 99,89% (noventa e nove vírgula oitenta e nove por cento) destes julgamentos foram decididos com votos favoráveis ao Fisco.

Ainda, em estudo realizado por Bárbara Mengardo e Mariana Branco⁴ para relatório do JOTA PRO Tributos, é possível visualizar que apenas nos julgamentos realizados no período do retorno do voto de qualidade, em primeiro de fevereiro de 2023, até 16 de março, praticamente 95% dos casos julgados por meio do voto de qualidade foram decididos de forma favorável ao Fisco, como demonstraram de forma ilustrativa e didática no gráfico abaixo:



³ FAVINI, Marco. Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) / Marco Favini. - 2019.

⁴ MENGARDO, Bárbara; BRANCO, Mariana. Quase 95% dos votos de qualidade proferidos pelo Carf em 2023 beneficiaram a União. – 2023.

Diante de tais dados quantitativos, é possível visualizar que, de fato, há pontos de observação e melhoria nos julgamentos administrativos do CAR, especialmente com relação ao objeto deste trabalho, o voto de qualidade, que será analisado minuciosamente à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio contra fiscum* para que sejam vislumbrados a relevância do tema e os problemas existentes.

2. LEGITIMIDADE DO VOTO DE QUALIDADE DO CARF

Os princípios do Direito que tornam questionável a validade do voto de qualidade são: o princípio da presunção de inocência previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e o postulado do *in dubio pro reo* – previsto como *in dubio contra fiscum* no artigo 112, do Código Tributário Nacional (CTN).

Primeiramente, é importante definir o que são princípios no Direito e, para tanto, utilizaremos as palavras de Miguel Reale:

“Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.”⁵

Assim, partiremos aos princípios em questão. Cabe postular que os mesmos foram originados no Direito Penal, tendo a característica de princípios apriorísticos, vez que determinam uma regra de interpretação dos casos que já permitem serem concluídos antes mesmo da análise concreta, ou seja, nas palavras de José Eduardo Monteiro de Barros são apriorísticos “porque antecedem o exame da própria norma jurídica; são estabelecidos antes da análise do caso concreto; são determinados *a priori*”⁶.

No Direito Tributário, em razão de antes ter sido considerado um ramo autônomo do Direito, as linhagens de princípios apriorísticos sofreram dilemas durante a evolução histórica, dentre eles o do *in dubio pro fisco* e do *in dubio contra fisco*. Sobre tal dualidade, Amílcar Falcão postulou o seguinte:

“Por muito tempo se porfiou sobre o método de interpretação que fosse compatível com o direito tributário. Inicialmente, foram defendidos critérios apriorísticos, que remontam ao direito romano e que consideravam que a lei tributária deveria ser interpretada ou num sentido que, ocorrendo dúvida, beneficiasse o Fisco (*ut fisco faveat*), ou, como mais tarde e por muito tempo

⁵ REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p 60.

⁶ BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coords.). Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário. São Paulo: MP Ed., 2010. p. 13-14.

se pensou, com apoio na sentença de Modestino favorecesse o contribuinte (*in dubio contra fiscum*).⁷

Mesmo com tais dualidades, as interpretações apriorísticas são utilizadas desde a criação do Direito até os dias atuais nas demandas jurídico-tributárias, seja em se tratando da esfera privada seja da esfera pública, veja-se o que diz Maysa de Sá Pittondo acerca da utilização de tais critérios:

“No exercício de seus ofícios, os procuradores dos contribuintes e do Fisco acabam por realizarem verdadeiras interpretações apriorísticas para a redação de suas peças, realizando uma leitura da legislação sempre com enfoque nas partes que representam.”⁸

Todavia, como fica claro pela própria existência de tais dilemas, a utilização de princípios apriorísticos sem que haja determinação no ordenamento jurídico pode ser equivocada para que favoreça a parte que os interprete, de maneira que o ideal é que sobressaíam as determinações constitucionais e legais com base nos critérios clássicos de interpretação, não visando somente os que serão favorecidos.

Atualmente, entende-se que o Direito Tributário não é ramo autônomo, mas, sim, um ordenamento jurídico como todos os outros, de maneira que são admitidos os métodos de interpretação jurídica aplicáveis aos demais. Veja-se o posicionamento na mesma linha do Professor Hugo de Brito Machado:

“Não nos parece adequado falar em métodos próprios para a interpretação das normas tributárias. Mesmo na lição de Pontes de Miranda [...] vê-se que ao direito tributário aplicam-se as mesmas regras da hermenêutica em geral. [...] Preferimos, portanto, ficar com os que entendem que na interpretação das normas tributárias podem e devem ser utilizados todos os elementos de interpretação.”⁹

No mesmo sentido, encontram-se os dizeres de Schoueri de que no Direito Tributário são aplicáveis os mesmos princípios que o são nos demais ramos:

“Não há mais como duvidar que numa relação jurídica-tributária não se regula exclusivamente por meio de leis tributárias; a estas se juntam, por vezes com caráter até mesmo preponderante, normas societárias/contábeis, civis ou administrativas, resultando sua disciplina desta gama de textos legais. Da

⁷ FALCÃO, Amílcar Araújo. *Interpretação literal das isenções tributárias em proposições tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975. p. 62.

⁸ PITTONDO, Maysa de Sá. *A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM INTERESSE DO CONTRIBUINTE* Uma releitura do critério de interpretação *in dubio contra fiscum* - Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 109, Março/2013. p. 43.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *A interpretação e o direito tributário brasileiro*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). São Paulo: Ed. RT, 1989. p. 37.

constatação de que todo o ordenamento pode, potencialmente, regular a relação jurídica-tributária, extrai-se a evidência de que seria inaceitável que alguns textos legislativos, por terem a pecha de tributários, merecessem critérios diversos dos demais.”¹⁰

Anteriormente à aplicação dos princípios do Direito Penal no Direito Tributário, houve discussões sobre os dois ramos se misturarem. Todavia, há diversos fatores que sustentam a permeabilidade dos princípios.

Em primeiro plano, deve-se ter em vista que o Direito consiste em unidade de normas organizadas em ordem lógica que constitui o ordenamento jurídico. Assim, entende-se que não há que se falar em normas desconexas que não conversam entre si, mas, sim, em normas devidamente articuladas com relação mútua que conferem sentido unitário ao Direito.

Nesse viés, é possível resgatar a teoria de Luhmann acerca do funcionamento dos sistemas no ambiente em que estão inseridos. Luhmann conceituou os sistemas sociais em autopoieticos, autorreferenciais e operacionalmente fechados¹¹ e entende que devem ser distinguidos os sistemas de seus ambientes, vez que deve haver o fechamento operacional do sistema para que o conhecimento se torne viável, o que não ocorreria se os sistemas fossem dissolvidos entre si¹².

Assim, os sistemas devem ser operacionalmente fechados para que funcionem na prática, mas, no intuito de suprimir as lacunas de cada um, é necessário que as influências do ambiente o atinjam, momento em que ocorre a permeabilidade de princípios. Nesse sentido, é cabível resgatar as palavras de Larenz:

“[...] os sistemas são sempre inacabados e inacabáveis. Neste processo, o Direito não somente admite sua relativa permeabilidade ao ambiente, mas, principalmente, permite em seu interior modificações no equilíbrio e no posicionamento dos diversos princípios que o integram, além de viabilizar tanto a redefinição de seu alcance e de suas limitações mútuas quanto o reconhecimento da autonomia de novos princípios.”¹³

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 600.

¹¹ FEDOZZI, Luciano. A nova teoria de sistemas de Niklas Luhmann: uma leitura introdutória. In: *A nova teoria dos sistemas*. Coord. Clarissa Beata Neves e outra. Porto Alegre: Ed. UFRGS, Goethe Institut, 1977, p. 21.

¹² FEDOZZI, op. cit., p. 109-110.

¹³ LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Trad. José Lamego. 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 693-696.

Voltando à análise da situação em questão em consonância com a Teoria de Luhmann, é possível entender que o Direito Penal, o Direito Tributário e outras matérias são os sistemas com fechamento operacional que existem no ambiente do Direito, o qual exige o intercâmbio de temáticas, conceitos e princípios entre os sistemas para que seja completo e capaz de oferecer soluções satisfatórias aos problemas fáticos.

Desta forma, na prática, como respaldo para solução das lacunas legislativas no Direito Tributário que baseiam por si só a ilegitimidade do voto de qualidade do CARF, é possível o entendimento de que, por mais que este sistema – Direito Tributário – seja operacionalmente fechado para funcionar de maneira apropriada, não é possível que supra com determinações legais todas os cenários que podem ocorrer na prática, de maneira que, mais uma vez segundo a Teoria de Luhmann, é necessário que haja o auxílio e a interseccionalidade com outras sistemas do Direito, tal qual o Direito Penal.

Nesse sentido, Menezes Cordeiro postula de maneira didática que:

“[...] perante um problema a resolver, não se aplica, apenas, a norma primacialmente vocacionada para a solução: todo o Direito é chamado a depor. Por isso, há que lidar com os diversos ramos do Direito, em termos articulados [...]”¹⁴

Candido Rangel Dinamarco partilha da mesma opinião em diferentes palavras:

“Os princípios em que toda ciência se apoia são dados exteriores a ela própria, pelos quais ela se liga a uma área de conhecimento mais ampla. São premissas que determinam o seu próprio modo-de-ser e dão-lhe individualidade perante outras ciências, constituindo-se em fases alimentadoras de seus conceitos e de suas propostas. Até etimologicamente compreende-se que os princípios científicos constituem verdadeiros pontos de partida de uma ciência (Miguel Reale), ou elementos de sua isenção na grande árvore do conhecimento humano (são os pontos em que a ciência principia). Os conceitos e estruturas de uma ciência maior são elementos de apoio em que se sustenta outra de menor amplitude; a própria ciência mais ampla e sustentada por princípios hauridos em outra ainda mais ampla e assim sucessivamente até chegar-se aos grandes fundamentos filosóficos do conhecimento.”¹⁵

¹⁴ CORDEIRO, Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistêmico e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2. ed., trad. e int. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 111.

¹⁵ DINAMARCO. Candido Rangel. *Institutos de Direito Processual Civil*. Vol. I, São Paulo: Malheiros, 2001. p. 192.

Ainda, especificamente em relação ao postulado do *in dubio contra fiscum*, Marcos de Aguiar Villas-Boas entende que:

"a análise a respeito do *in dubio pro contribuinte* deve envolver todos os argumentos que rodeiam o tema. Não é correto se ater, por exemplo, somente à questão de o direito poder ser interpretado de um modo específico, ou à proximidade entre o Direito Penal e o Direito Tributário, ou ainda apenas aos conflitos entre o poder estatal e os direitos fundamentais do contribuinte."¹⁶

Desta forma, a primeira premissa que utilizaremos neste trabalho é a de que os princípios originados no Direito Penal são passíveis de serem interpretados e aplicados no Direito Tributário.

Além disso, cabe ressaltar que, ao tratarmos do *in dubio pro reo* ou, mais especificamente, do *in dubio contra fiscum*, estamos tratando de uma espécie de sub-ramo do Direito Tributário que trata de infrações puramente tributárias, de maneira que enquadra as condutas graves que podem ser descritas como infrações penais, o Direito Tributário Penal.

A seguir, analisaremos o voto de qualidade do CARF à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*.

2.1 PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA

O princípio da presunção de inocência encontra-se previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LVII:

“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:

(...)

LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;”

¹⁶ VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012. p. 167.

Tal prescrição constitucional consiste na proteção normatizada dos indivíduos em relação aos domínios do Estado, ou seja, na limitação do poder do Estado para que a liberdade e os direitos individuais sejam preservados.

Na legislação brasileira, este princípio foi previsto em momento tanto quanto tardio, vez que foi originado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 de forma abrangente e irrestrita para que fosse capaz de permear toda e qualquer interpretação ou lacuna que o quisesse refutar. Veja-se seu artigo 9º:

“Art. 9.º - Todo acusado é considerado inocente até ser declarado culpado e, caso seja considerado indispensável prendê-lo, todo o rigor desnecessário à guarda da sua pessoa deverá ser severamente reprimido pela lei.”¹⁷

O mesmo princípio foi reiterado na Convenção de Direitos Humanos de 1969 (“Pacto de San Jose da Costa Rica”), a qual foi assinada na Conferência de San Jose, Costa Rica, na seguinte forma em seu artigo 8º, item 2:

“Artigo 8. Garantias judiciais (...) 2. Toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência enquanto não se comprove legalmente sua culpa. (...)”

De todo modo, o princípio em voga surge como resultado da Revolução Liberal do século XVIII com o objetivo de limitar as “garras” do Estado em relação à população que se encontrava em posição de vulnerabilidade e submissão àquilo que fosse por Ele determinado.

No ponto de vista de Antônio Magalhães Gomes Filho, o princípio “insere-se como um dos postulados fundamentais a orientar a reforma do sistema repressivo, conduzida pela Revolução Liberal no século XVIII”¹⁸.

Desta forma, entende-se quão importante o princípio da presunção de inocência é, não somente no ordenamento jurídico brasileiro, mas como princípio internacional que permeia os sistemas jurídicos ao redor do mundo com o objetivo de resguardar o indivíduo das atuações irrestritas do Estado.

¹⁷ Tradução livre. In verbis: “*tout homme étant présumé innocent, s’il est jugé indispensable de l’arretee toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s’assurer de as personne doit être sévèrement reprimée par la loi*”.

¹⁸ GOMES FILHO, Antônio Magalhães. Presunção de inocência e prisão cautelar, São Paulo, Saraiva, 1991, p. 09.

Para fins comparativos, é possível visualizar que, na Europa – incluindo países que utilizam a *common law* – a discussão não se encerra na perspectiva processual do princípio da presunção de inocência, inclui também o direito substantivo ao influenciar na criação e revogação de tipos penais incriminadores¹⁹.

É cabível o entendimento de que o princípio da presunção de inocência é muito relevante para a proteção do indivíduo, mas este não age sozinho, está em conjunto com o princípio do devido processo legal.

Isto, pois, o ponto crucial do acusado ser considerado inocente até que se prove o contrário consiste no direito de paridade de forças entre os poderes de repressão do Estado e o direito à liberdade do indivíduo, ou seja, é necessário que o indivíduo possua direito de defesa de mesma força em relação ao direito de acusação.

Assim, cabe-se afirmar que, de acordo com o pensamento de Luigi Ferrajoli, o princípio da presunção de inocência não apenas está ligado ao do devido processo legal, mas também ao da jurisdicionalidade, visto que a jurisdição está diretamente ligada aos atos necessários para a devida obtenção da prova de que alguém cometeu algum delito²⁰.

No mesmo viés, resgata-se o posicionamento da portuguesa Alexandra Vilela:

“O procedimento relativamente à prova deve ser em ordem a colocar o acusado em condições de se defender adequadamente para que o princípio da inocência não seja em vão, na falta de um efetivo contraditório da prova da acusação.”²¹

Diante destes pontos, não restam dúvidas de que o princípio da presunção de inocência extingue por inteiro a interpretação de que o ônus da prova recaia sobre o acusado, e não sobre a acusação, e, sobre aquele existe a responsabilidade de

¹⁹ PICINALI, F. Innocence and burdens of proof in English criminal law. In: *Law, Probability and Risk*, v. 13, n. 3-4, p. 243-257, 2014.

²⁰ FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão - Teoria do Garantismo Penal*. 3ª edição. São Paulo: RT, 2010, p. 505.

²¹ VILELA, A. *Considerações acerca da presunção de inocência em direito processual penal*. Coimbra: Coimbra, 2005, p. 59.

constituir provas apenas de situações que negam a acusação. Isto, conforme o artigo 373, do Código de Processo Penal de 2015:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Esta interpretação, por mais que tenha se originado com fulcro no Direito Penal, é inteiramente aplicável ao Direito Tributário e, especificamente, ao processo administrativo fiscal, o qual, ao tratar de exigência fiscal perante um contribuinte-réu, não é passível de admissão que a dúvida seja tratada como prova suficiente para que a decisão não seja favorável ao contribuinte.

Resgatando novamente a analogia ao Direito Penal e ao Processual Penal, há pequena parcela da doutrina que entende que o único tipo de dúvida que não presumiria a inocência é aquela em relação às normas propriamente ditas, alegando que apenas dúvidas referentes a fatos e provas se sujeitariam ao princípio de presunção de inocência, de maneira que permearia apenas o Direito Penal, e não o Direito Processual Penal.

Tal entendimento não é visto com bons olhos pela outra parcela da doutrina, da qual faz parte Luiz Flavio Gomes:

“Não possui nenhum sentido, diante do que foi exposto até aqui, não considerar que no inc. LVII do art. 5º da CF está escrito, com todas as letras, o princípio da presunção de inocência, com toda carga liberal e democrática que carrega em sua história, tendo como ponto de arranque (em termos de *jus positum*) a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), de fundo indubitavelmente iluminista. Mais do que presunção de não culpabilidade (que provem de uma visão 'neutral', típica do engajamento político acríptico do jurista), o que temos no texto sub examinem é a verdadeira e própria presunção de inocência.”²²

Entretanto, a maior parte dos doutrinadores entende o princípio em questão no sentido de que a abrangência da norma é substancialmente relevante para determinar quais fatos e provas seriam enquadrados nas hipóteses de condenação da lei que exigem comprovação.

²² GOMES, Luiz Flávio. Direito de apelar em liberdade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 47.

Por este motivo, Hugo de Brito Machado determina o seguinte como “tradição doutrinária”:

“[...] a tradição doutrinária se orienta no sentido da adoção do princípio *in dubio pro reo* em matéria de interpretação. O acolhimento do princípio segundo o qual as dúvidas na interpretação da norma penal devem ser resolvidas a favor do réu parece mais razoável e mais condizente com o princípio da presunção de inocência, albergado por nossa Constituição Federal. Para afastar a presunção de inocência é necessária a certeza quanto ao significado da norma, vale dizer, quanto a sua interpretação. Se há dúvida, deve ser considerado não configurado o tipo penal.”²³

Dito isto, em analogia à esfera penal e processual penal do Direito, o princípio constitucional da presunção de inocência possui fundamentos no postulado do *in dubio pro reo* a ser aplicado em todas as demais esferas para que, em caso de dúvida, não haja condenação de um inocente, o que seria mais prejudicial do que a absolvição de um culpado.

2.2 LIMITAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SURGIMENTO DO *IN DUBIO CONTRA FISCUM*

O sistema constitucional brasileiro visa a proteção dos indivíduos e de seus direitos, inclusive a proteção de seus direitos patrimoniais que, antes de serem resguardados, não eram respeitados pelo Estado, o qual tinha o poder irrestrito de apenas confiscar para si a parcela do patrimônio de seu povo que achava necessária para suprir os cofres públicos.

E, não somente sobre o patrimônio do povo tinha direito o Estado, mas havia a real perspectiva de sujeição política, em que o vencedor declaradamente tinha direito de vida e morte sobre os vencidos, estando o tributo na mesma trágica linhagem de significado de sujeição, o que hoje é impedido pela cláusula pétrea que garante o direito à liberdade.

A Constituição Federal, portanto, surgiu para limitar os poderes antes ilimitados do Estado. Nesse sentido, o Estado perdeu o poder de tributar, ficando apenas competente para tanto com as devidas restrições constitucionais voltadas à proteção

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008. p. 262.

do povo que nEle confiou para os governar atribuindo-lhE os poderes de legislar sobre quais são e como seus direitos devem ser protegidos.

Desta forma, o Estado brasileiro, de acordo com a letra constitucional atual, não possui o poder de tributar, mas detém a competência tributária que, nas palavras do jurista Pablo de Barros Carvalho, consiste em “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”²⁴.

A limitação tributária acima referida dá-se por meio de princípio constitucionais, sejam eles: (1) Princípio da legalidade – artigo 150, inciso I; (2) Princípio da isonomia – artigos 150, inciso II, e 152; (3) Princípio da irretroatividade da lei tributária – artigo 150, inciso III, alínea “a”; (4) Princípio da anterioridade – artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”; e (5) Princípio do não confisco – artigo 150, inciso IV.

Tendo em vista que o próprio Estado define sobre as formas e quantidades de arrecadação patrimonial aos cofres públicos por vias tributárias para manter suas atividades, há consenso doutrinário de que, com a finalidade de maior proteção do indivíduo e da limitação dos princípios que os resguardam, alguns deles (como o da legalidade e da igualdade) são de suma importância para que o Estado não se exceda em sua função de legislar sobre o tema. Veja-se o entendimento de Ives Martins:

“Por ser teoria da carga desmedida, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrição de direitos, como o da tipicidade fechada, da estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal, que resultam na adoção da retroatividade benigna, na não adoção da interpretação analógica apenadora e das interpretações extensivas in pejus, técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado.”²⁵

Tais pontuações são relevantes ao objeto do presente trabalho, vez que, como verificado por meio das estatísticas iniciais, a existência do voto de qualidade no formato atual tem feito com que os casos fossem majoritariamente decididos em favor da Fazenda Nacional, de maneira que a arrecadação tributária tem aumentado.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 15.

Entende-se, ainda, que, ao decidir de maneira parcial por meio do poder de voto de qualidade detido por representante da Fazenda Nacional, o CARF tem favorecido os cofres públicos, motivo pelo qual houve o retorno do voto de qualidade por meio da MP 1.160/23, a saber, para suprir alguma deficiência de arrecadação tributária na máquina estatal.

Nesse sentido, é possível enxergar que uso atual do voto de qualidade tem excedido as limitações de tributar anteriormente versadas, visto que a arrecadação tributária decorrida deste meio infringe o princípio da presunção de inocência e, especialmente, o postulado do *in dubio pro reo*, denominado tributariamente como *in dubio contra fiscum*.

2.3 POSTULADO DO *IN DUBIO CONTRA FISCUM* NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

É interessante manter em vista que a afinidade entre Direito Penal e Direito Tributário existe, posto que ambos determinam a limitação de direitos fundamentais a todo momento. O Direito Penal abarca normas de limitação do direito à liberdade, prescrito pelo artigo 5º, *caput*, e vários incisos, da Constituição Federal de 1988. Enquanto o Direito Tributário está ligado ao direito à propriedade, também constitucionalmente previsto no artigo 5º, *caput*, inciso XXII.

O pensamento de Villas-Boas coincide exatamente com esta linhagem:

“Ambos, Direito Penal e Tributário, lidam com direitos fundamentais que protegem bens jurídicos de enorme importância. Nestes tempos em que o capital é considerado cada vez mais importante pelo ser humano, não sendo diferente no Brasil, a propriedade assumiu um caráter de bem jurídico de total relevância para a sociedade, chegando a vir, para alguns, logo após o direito à vida. A propriedade é o que permite o desenvolvimento do home e é através dela que este pode ter o seu mínimo de dignidade, adquirindo moradia, alimentos, remédios, dentre tantos outros bens básicos para a sua sobrevivência. Se considerarmos ainda que os serviços prestados pelo Estado funcionam extremamente mal, torna-se ainda mais importante que o cidadão disponha e propriedade, para que viva com dignidade”²⁶

²⁶ VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012. p. 170.

Assim, com sustentável cabimento para ambos os ramos do Direito, da mesma maneira que, no Direito Penal, existe o postulado do *in dubio pro reo*, no Direito Tributário, existe o *in dubio contra fiscum*, o qual encontra-se previsto no artigo 112, do Código Tributário Nacional (CTN), da seguinte forma:

“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.”

No mesmo sentido, o referido critério consta no capítulo 4 dos Princípios da Unidroit em relação aos contratos comerciais internacionais (*“Principles for international commercial contracts”*), em seu artigo 4.6 (*contra proferentem rule*) nos seguintes termos:

“Se os termos de um contrato proposto por uma das partes não são suficientemente claros, deve ser preferível a interpretação contra a parte proponente” (*“If contract terms supplied by one party are unclear, an interpretation against that party is preferred”*)

Tal interpretação advém do entendimento de que a parte que propôs a cláusula é a responsável pela falta de clareza, de maneira que é ela quem deve suportar o ônus de ter aplicada a norma apriorística contra si, a saber, a proponentora deve arcar com o risco pela falta de clareza na escrita (*“Such a party should bear the risk of possible lack of clarity of the formulation chosen”*).

Também, bem como identifica Martinez, o *in dubio contra fiscum* seria “uma regra de decisão de fato incerto na aplicação da lei²⁷”. Diante disto, entende-se que o fato incerto ocorre quando for possível a interpretação da mesma norma de maneira ambigualmente contraditória, ou seja, quando houver mais de uma interpretação possível que gere diferentes resultados ao contribuinte, sendo um deles mais prejudicial do que o outro, decidir-se-á pelo menos prejudicial ao contribuinte.

Desta forma, diante de todo o cenário odioso de tributação no mundo antigo, a extensão de princípio do Direito Penal (*“in dubio pro reo”*) na conversão em norma

²⁷ MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.131.

tributária (“*in dubio contra fiscum*”) é adequada, inclusive do ponto de vista doutrinário como ensina Ruy Barbosa: “a equanimidade destas disposições está de acordo com princípios modernos de que a dúvida afasta o agravo. São princípios de respeito ao ser humano”²⁸.

Com relação especificamente à interpretação da referida norma tributária (artigo 112, do CTN), entende-se que, conforme já citado anteriormente, estamos falando de dispositivo do Direito Tributário Penal ao tratar de infrações e suas respectivas penalidades determinadas pela lei tributária.

Ainda, há o entendimento doutrinário de que seus incisos são meramente exemplificativos, devendo ser utilizada a interpretação em prol do contribuinte em todos os casos de dúvida no campo do Direito Tributário Penal.

Tanto o é que o próprio texto legal postula a aplicação do *in dubio contra fiscum* em sentido amplo ao utilizar a conjunção “ou” para que seja aplicado em casos dúvida ao definir infração ou cominar penalidades, ou seja, sempre que houver a tentativa de atribuir ao contribuinte a decisão de que suas ações (ou falta delas) descumpriram a lei tributária²⁹.

No mesmo sentido, Rafael Pandolfo entende que a não utilização do princípio em questão deve tornar ilegítimo o julgamento, vez que, em razão do princípio da legalidade, estando o princípio previsto em lei, sua aplicação se torna obrigatória, e não facultativa. Assim, ensina que:

“A amplitude dos critérios interpretativos e retóricos utilizados pelos aplicadores da legislação tributária, verifica-se que as obrigações tributárias seguem o regime positivado pelo art. 108, do CTN, ao passo que, nas aplicações das sanções, devem ser seguidos os preceitos contidos pelo art. 112, do CTN, enunciado que, como será evidenciado, positiva no âmbito tributário o denominado “princípio in dubio pro reo”, reproduzindo em cada um dos seus incisos as circunstâncias que pautaram a evolução desse instituto no direito.”³⁰

²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 105.

²⁹ VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 100.

³⁰ PANDOLFO, Rafael. *O in dubio pro reo e sua aplicabilidade às sanções tributárias*. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/01/Rafael-Pandolfo.pdf> >. Acesso em: 18 nov. 2018.

O fato de a previsão legal do princípio tornar obrigatória sua aplicação em razão do respeito a um dos mais importantes princípios constitucionais (o da legalidade) faz tanto sentido que José Macedo de Oliveira escreve com certeza que:

"O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõe que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato a norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte."³¹

Nesse viés, também entende Edmar Oliveira Andrade Filho que a interpretação mais favorável ao contribuinte deve ser aplicada sempre que possível nos seguintes termos:

"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*."³²

Entretanto, apesar de grande parte da doutrina entender adequada a aplicação do *in dubio contra fiscum*, tal entendimento ainda não é consenso. Hugo Machado entende a falta de acordo sobre o tema da seguinte maneira:

"Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do Fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. Outros sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor do contribuinte, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade."³³

De todo modo, no presente trabalho, entende-se que, uma vez estando disposto em lei, em respeito ao princípio da legalidade, o princípio do *in dubio contra fiscum* deve ser aplicado em todo o âmbito tributário sempre que houver casos de dúvida na interpretação de norma que gere consequências mais ou menos favoráveis em relação ao contribuinte.

Diante disto, entende-se que a utilização do voto de qualidade no CARF para decidir desfavoravelmente ao contribuinte viola o disposto no artigo 112, do CTN, uma

³¹ OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 286.

³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de norma de Direito Tributário*. São Paulo: Cd Editora, 2002.

³³ MACHADO, Hugo de Brito; *Curso de Direito Tributário - 27ª ed.* São Paulo: Editora Malheiros, 2006. p. 128.

vez que sua aplicação não é facultativa e, sim, obrigatória. Nestes moldes foi decidido o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 52.828/SP³⁴ pelo STJ:

“O “conjunto probatório” nesse particular depunha a FAVOR do contribuinte, posto que como reconhecido no próprio V. Acórdão, estava PROVADA a ocorrência do EMPATE verificado na votação do órgão colegial, EMPATE este que caracteriza a existência de DÚVIDA quanto à procedência ou à improcedência da ACUSÃO DE INFRAÇÃO.

Diante desses fatos, a não ser que a sua aplicação pelo julgador administrativo fosse “facultativa”, o artigo 112 do CTN estava impondo a adoção da interpretação MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

E assim sendo, o VOTO DESEMPATADOR haveria de inclinar-se no sentido da IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO DE INFRAÇÃO e não em sentido oposto, como se inclinou.

Assim, HOUVE DESCUMPRIMENTO do artigo 112 do CTN na prolação da decisão terminativa do processo administrativo, equivocando-se o V. Acórdão recorrido, o r. despacho denegatório de seguimento do Recurso Especial e a r. decisão ora agravada.”

Nesse mesmo sentido, entendeu a sentença no mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105, proferida pelo MM. Juízo da 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas:

“Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco ...”

De todo o exposto, faz-se cabível o entendimento de que, considerando a origem e o texto normativo do artigo 112, do CTN, a aplicação do princípio do *in dubio contra fisco* (ou *in dubio pro contribuinte*) é extensiva no âmbito tributário, e não facultativa, de maneira que também é aplicável aos julgamentos administrativos, devendo o julgador decidir favoravelmente ao contribuinte em caso de dúvida e, não o fazendo, está sendo infringida a norma legal.

2.4 EMPATE NOS JULGAMENTOS DO CARF E A ILEGITIMIDADE DA SOLUÇÃO ADOTADA

³⁴ Ag. Reg. no Ag. Inst. nº 52.828/SP. STJ. 2ª Turma. Rel. Min. Américo Luz. j. 24.10.1994. fls. 191/192.

Tendo em vista tudo o que já foi dito até o momento, é possível entender que o propósito e o objetivo dos princípios e das normas constitucionais estão voltados principalmente à proteção do indivíduo dos poderes estatais.

Isso significa que a Constituição Federal de 1988 determina a existência de diversos postulados que preservam e resguardam os direitos do sujeito enquanto ser humano. Tais postulados, por sua vez, permeiam as normas infraconstitucionais para que estas determinem a aplicabilidade dos mesmos e, quanto mais específica a norma, mais práticas tais previsões vão se tornando.

Desta maneira, visando a aplicação dos princípios na prática, há muita facilidade de se distanciar deles e, até mesmo, de os contradizer em algum momento, trazendo como consequência a inconstitucionalidade da norma e do procedimento por ela determinado.

Ao falarmos do empate que ocorre nos julgamentos do CARF, em função de sua característica paritária entre representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes, como já explanado anteriormente, são solucionados via voto de qualidade, o qual é detido pelo presidente da Turma.

Este, por sua vez, sempre será um representante da Fazenda Nacional e, embora todos os conselheiros, inclusive o presidente, deixem de ter qualquer relação com aquele que os indicou como membro ou presidente do CARF, restando apenas a obrigação de representação seja do Fisco seja do contribuinte, a maioria dos votos decididos por este meio, tem tido influências parciais, o que vai contra às normas éticas de um julgador.

Não somente isso, a parcialidade do julgador é pró fisco, de maneira que, além de ser antiético, contraria também o princípio constitucional da presunção de inocência e, especialmente, do *in dubio contra fiscum* (ou *in dubio pro contribuinte*) previsto no artigo 112, do CTN.

É possível visualizar a aplicação do *in dubio contra fiscum* em casos anteriores julgados pelo CARF (anteriormente denominado “Conselho dos Contribuintes”), inclusive utilizando o artigo 112, do CTN:

“A falta de apresentação de DIF - Papel Imune no prazo estabelecido na legislação enseja a aplicação da multa prevista no Regulamento do IPI de 2002. Contudo, há controvérsias quanto ao enquadramento ser no artigo 505 ou 507. Em vista da dúvida na exegese da norma punitiva a ser empregada se impõe a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte, consoante art. 112, I do CTN. Recurso Voluntário Provido.” (3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária - Processo nº 10675.000442/2005-90 - Acórdão nº 3301-00.174 de de13.08.2009)

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - QUALIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA NOS TIPOS DOS ARTS. 71, 72 e 73 DA LEI 4.502/64 - NECESSIDADE - ART. 112 DO CTN - APLICAÇÃO - É improcedente o lançamento de multa de ofício quando não restar provado o evidente intuito de fraude pelo contribuinte ou quando não qualificada e individualizada sua conduta em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. A tributação com base em omissão de receita não implica, de per se, na configuração do evidente intuito de fraude autorizador da aplicação da penalidade exasperada, que não se presume. Ademais, havendo dúvida quanto à autoria do fato e, ainda, quanto às suas circunstâncias materiais, impõe-se a aplicação do princípio in dubio contra fiscum, positivado no art. 112 do CTN. Recurso provido.” (1º Conselho de Contribuintes - 5a. Câmara - ACÓRDÃO 105-15.402 em 10.11.2005)

Ressalta-se que tais casos seguindo essa linhagem criam precedentes para que mais acórdãos sejam prolatados com base no mesmo princípio e, assim, aos poucos, é possível que a jurisprudência vá se adaptando à corrente pró contribuinte e, ainda, se tornando mais extensiva de forma que o *in dubio contra fiscum* seja aplicado não apenas em relação às penalidades, mas também aos eventos tributários em si discutidos nas ações fiscais. Veja-se:

“CERTIFICADO DE ORIGEM x FATURA COMERCIAL. A omissão, na Fatura Comercial, da data de sua emissão, torna impossível afirmar se foi emitida antes ou depois do Certificado. A indicação expressa no Certificado do número da Fatura, pressupõe que quando da emissão deste, já existia a Fatura. Aplicação das disposições 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).” (3º Conselho de Contribuintes - 2ª Câmara - ACÓRDÃO 302-34381 em 18.10.2000 - DOU em: 22.04.2004 Relator: Henrique Prado Megda)

“PROVA. Impossibilitando a amostra do produto uma análise técnica para detectar os componentes de sua formulação, a questão se resolve "in dubio pro reo", ex-vi do art. 112 do CTN.” (3º Conselho de Contribuintes - 1ª Câmara - ACÓRDÃO 301-29093 em 14.09.1999 - DOU em: 05.07.2002 Relator: MOACYR ELOY DE MEDEIROS)

“Do exposto, o que deve reconhecer é que, no mínimo, existe séria dúvida. Se é ou não é a mesma mercadoria é a questão posta para a qual não há nos autos uma resposta cabal; não se tem absoluta certeza se é "outra

mercadoria" como asseverou o julgador singular, nem que se trate da mesma mercadoria. A meu ver, se o importador não comprovou cabalmente que se trata da mesma mercadoria, tampouco fez a autoridade fiscal prova definitiva de que não o seja. Para a questão, propõe-se uma solução em preliminar, por aplicação do princípio de "in dubio pro reo." (3º Conselho - 3ª Câmara - Processo nº 10831.002244/96-03 - Acórdão nº 303-29.205 de 17/11/1999)

No sentido das decisões acima citadas, entende-se a aplicação *in bonam partem* (no sentido favorável ao contribuinte) é passível de ser aplicada em caso de qualquer dúvida que se tenha sobre a interpretação da hipótese de incidência do tributo, sendo assim aplicado o princípio do *in dubio contra fiscum*.

No Brasil, o *in dubio pro contribuinte* existe indiretamente a partir do artigo 112, do CTN, que prevê o *in dubio contra fiscum*. Todavia, há diversas jurisdições que já adotam o *in dubio pro contribuinte* para que as decisões sejam tomadas em prol do contribuinte nos casos em que haja dúvida substancial, como foi o caso da decisão abaixo:

*"Although it is sometimes broadly stated either that tax laws are to be strictly construed or, on the other hand, that such enactments are to be liberally construed, this apparent conflict of opinion can be reconciled if it is borne in mind that the correct rule appears to be that where the intent of meaning of tax statutes, or statutes levying taxes, is doubtful, they are, unless a contrary legislative intention appears, to be construed most strongly against the government and in favor of the taxpayer or citizen. Any doubts as to their meaning are to be resolved against the taxing authority and in favor of the taxpayer."*³⁵ (Tradução livre: "Embora às vezes se afirme amplamente que as leis tributárias devem ser interpretadas de forma estrita ou, por outro lado, que essas leis devem ser interpretadas de forma liberal, esse aparente conflito de opiniões pode ser reconciliado se for levado em conta que a regra correta parece ser que, quando a intenção ou o significado das leis tributárias ou das leis que cobram impostos for duvidoso, elas devem, a menos que apareça uma intenção legislativa contrária, ser interpretadas de forma mais forte contra o governo e a favor do contribuinte ou cidadão. Quaisquer dúvidas quanto ao seu significado devem ser resolvidas contra a autoridade fiscal e a favor do contribuinte.")

Diante disso, mais uma vez o presente trabalho reitera quão apropriada é a aplicação da interpretação *in bonam partem* para que o postulado do *in dubio pro reo*, mais especificamente do *in dubio contra fiscum* do Direito Tributário, seja assegurado. Isto, nos casos de fortes dúvidas causadas por diversos motivos, como, por exemplo, a insuficiência de provas e a impossibilidade de obtê-las, posto que não deve haver exigências pautadas em incertezas pela autoridade julgadora.

³⁵ Disponível em: <<http://www.tax-freedom.com/StatutoryConstruction.htm>>

Ainda sobre a errônea solução para os empates ocorridos no CARF, faz-se necessário pontuar a ilegítima existência do voto duplo.

O voto duplo ocorre em sentido literal nas decisões por meio do voto de qualidade, vez que o presidente da Turma que profere o voto de qualidade proferiu voto ordinário anteriormente, sendo o voto de minerva nada mais do que a repetição de um voto já proferido pelo representante da Fazenda Nacional.

A duplicidade do voto seria um problema mesmo se fosse proferido por representante dos contribuintes, vez que o sistema de pesos e contrapesos que nos regula enquanto cidadãos de um Estado Democrático de Direito prevê determinados princípios para que não haja vantagem injusta do Estado com relação ao indivíduo.

Vamos aqui retomar alguns pontos para analisar tal ilegitimidade. Conforme já sabemos, segundo determinação do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os julgamentos acontecem em Turmas organizadas de maneira paritária, sendo dois representantes dos contribuintes e dois representantes do Fisco.

Tendo em vista que cada um dos lados possui a responsabilidade de responder pelos interesses daqueles que representam, é previsível que haja empates, de maneira tal que o Regulamento Interno do CARF novamente prescreveu a solução para tanto em seu artigo 54:

“Art. 54. As turmas ordinárias e especiais 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.”

Assim, encontra-se devidamente legislada a existência do voto de minerva para os julgamentos do CARF, aqui denominado voto de qualidade. Todavia, bem como o objetivo de sua criação, ficou claro o peso dobrado do voto do presidente, uma vez que ele também faz parte da contagem de votos ordinários.

Diante disto, independentemente de quem o presidente da Turma represente, estão sendo infringidos princípios constitucionais que garantem a justiça jurídica, especialmente em relação aos contribuintes, vez que, sendo o voto com peso dobrado detido por representante do Fisco e tendo ele sido usado, até o presente momento,

majoritariamente em favor do próprio Fisco, sem respeitar o princípio do *in dubio pro reo*, não é difícil concluir que esse não é o critério de desempate mais correto e mais justo.

Nesse sentido, Fábio Martins de Andrade alega que:

“O voto duplo adotado pelo Regimento Interno do CARF, também denominado “voto cumulativo”, viola expressamente a norma constitucionalmente insculpida no caput do art. 5º da Constituição da República acerca da igualdade de todos perante a lei, e também a própria essência do princípio republicano do Estado Democrático de Direito, determinado no art. 1º da nossa Lei Maior.”³⁶

Diante disso, é possível visualizar clara violação do princípio da igualdade, pois o presidente, enquanto detentor do voto de qualidade, detém poder maior do que o detido pelos demais julgadores, o que se opõe ao postulado do artigo 14, da Constituição Federal de 1988: “A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei”.

Além do princípio da igualdade, o fato do voto duplo ser ilegítimo em sua essência de maneira que o continuaria sendo mesmo que fosse detido por representante dos contribuintes, viola o princípio da razoabilidade, uma vez que vai de encontro com o sistema democrático brasileiro que se pauta em princípios como o do devido processo legal, da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade.

O Direito Processual Penal encontrou solução para sanar a ilegalidade de um voto de desempate, a qual seria a admissão do voto de qualidade apenas nos julgamentos em que o Presidente não tenha proferido voto ordinário e, caso o tenha, deve ser adotada a interpretação *in bonam partem*, conforme prevê em seus artigos 615, §1º, e 644:

“Art. 615. O tribunal decidirá por maioria de votos.
§ 1o. - Havendo empate de votos no julgamento de recursos, se o presidente do tribunal, câmara ou turma, não tiver tomado parte na votação, proferirá o voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao réu.

³⁶ DE ANDRADE, Fábio Martins. *A polêmica em Torno do Voto Duplo*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017. p. 193.

Art. 664. Recebidas as informações, ou dispensadas, o habeas corpus será julgado na primeira sessão, podendo, entretanto, adiar-se o julgamento para a sessão seguinte.

Parágrafo único. A decisão será tomada por maioria de votos. Havendo empate, se o presidente não tiver tomado parte na votação, proferirá voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao paciente.”

Nessa analogia, retorna-se aos princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo* que baseiam todas as decisões no Direito Penal e, como já analisamos anteriormente, deveria ocorrer da mesma maneira no Direito Tributário e em todos os demais ramos do Direito, incluindo as demandas administrativas, conforme pode ser visto em jurisprudência:

“Recurso. Especial. Matéria criminal. Interposição contra acórdão denegatório de pedido de habeas corpus. Julgamento pelo Tribunal Superior de Justiça. Empate na votação. Convocação de Ministro de outra Turma para voto de desempate. Inadmissibilidade. Previsão regimental, ademais, de decisão favorável ao réu em sede de habeas corpus. Art. 41-A, § único, da Lei n. 8.038/90. Aplicação analógica ao caso. Presunção constitucional de não culpabilidade. Regra decisória do *in dubio pro reo*. HC concedido para proclamar a decisão favorável ao réu. Precedentes. Inteligência do art. 5º, LVII, da CF. Verificando-se empate no julgamento de recurso interposto pelo réu em habeas corpus, proclama-se-lhe como resultado a decisão mais favorável ao paciente.” (HC 89.974, Rel. Min. CEZAR PELUSO, DJU 05.12.08)

Especificamente em relação à ilegitimidade do voto duplo, vejamos também os outros dois julgados abaixo:

“DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1o. E 664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, à atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o Processo Penal comum, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina.

2. A teor dos arts. 615, § 1o. e 664, parág. único do CPP, somente se admite o voto de qualidade - voto de Minerva ou voto de desempate - nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.

3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias, excluindo-se o voto presidencial de

desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado. [...]"
(Recurso em Mandado de Segurança nº 24.559 - PR (2007/0165377-1) - Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)

"Com efeito, o artigo 21 do Regimento Interno desta Corte dispõe: 'Art. 21. São atribuições do presidente: [...] VIII - Proferir, nos julgamentos do Plenário e do Órgão Especial, voto de qualidade e votar quando a questão for de natureza constitucional. Já o art. 148 dispõe: 'Art. 148. Concluído o debate oral, o presidente tomara os votos do relator e do revisor, se houver. Após dará a palavra aos outros juizes que se lhe seguirem na ordem de antiguidade decrescente, para que profiram voto no tempo Máximo de 15 (quinze) minutos ou peçam vista. § 1º Se o presidente tiver de votar, por estar vinculado ao processo, e em consequência se tornar par o número de julgadores, deixara de votar o vogal de menor antiguidade. Note-se que embora o inciso VIII do art. 21 do Regimento Interno diga que o presidente proferir voto de qualidade, trata-se evidentemente de voto de desempate. Isto, aliás, ficou consignado no acórdão embargado (fls. 65/66). Penso não ser possível, em julgamento judicial, que qualquer julgador profira dois votos na mesma causa e no mesmo julgamento. No caso, o ilustre presidente, com o seu primeiro voto, empatou a votação. Logo a seguir ele mesmo proferiu voto de desempate. Tenho como irregular e descabido esse procedimento. Primeiro, porque o § 1º do art. 148 do Regimento Interno é claro em dizer que se o presidente tiver de votar, e houver possibilidade de se tornar par o número de julgadores, o de menor antiguidade não votará. Ocorre que no julgamento deste mandado de segurança, excluindo-se o presidente, o número de votantes era ímpar, tanto que o presidente votou empatando e, depois, votou desempatando. Segundo, porque se o presidente votou, por se tratar de questão constitucional, como lhe permite o regimento, não poderia ter votado o julgador de menor antiguidade. Isto deveria ter sido verificado antes de iniciar a votação. Como o presidente, ao votar pela primeira vez, provocou o empate na votação, deveria ter sido suspenso o julgamento para aguardar-se o voto dos Desembargadores Federais que estavam ausentes naquela sessão (ou pelo menos de alguns deles) que eram nada menos do que 8 (oito) [...] o que não pode, no meu entendimento, é o presidente votar duas vezes, pois isto não tem amparo legal. Aliás, isto desequilibra, evidentemente, a votação e, conseqüentemente, compromete o resultado do julgamento. Eu diria até que desequilibra a balança da Justiça, fazendo-a pender para um dos lados sem a indispensável equidade e neutralidade que lhe são inerentes." (TRF da 2ª Região - Pleno - ED em MS 2005.02.01.014093-6. Rel. Des. Fed. Vera Lucia Lima, Red. p/ Ac. Des. Fed. Antonio Cruz Netto)

Assim, delinea-se mais um motivo pelo qual entendemos que a solução para desempate dos julgamentos do CARF não é a melhor ou mais justa, posto que, na prática, além de ser utilizada de maneira parcial, é majoritariamente utilizada em prol do Fisco desrespeitando os princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo* e, ainda, diversos outros princípios constitucionais em razão do peso dobrado do voto do julgador que possui o poder de voto de qualidade.

CONCLUSÃO

Para fins conclusivos do presente trabalho, entendemos que o voto de qualidade do CARF no formato atual não é o mais adequado em se tratando de um Estado Democrático de Direito.

Tanto é que, pouco tempo atrás, houve a queda do voto de qualidade pelo advento da Lei nº 13.988/2020. Todavia, no início de 2023, foi publicada a Medida Provisória nº 1.160/2023 que reinsere o voto de qualidade no CARF. O julgamento para decidir sobre sua permanência definitiva está por vir, motivo pelo qual este tema tem sino tão comentado pelos juristas e tributaristas do mercado.

Cabe destacar que os julgamentos administrativos do CARF não são relevantes apenas para os contribuintes que quebram a inércia da discussão, mas principalmente para a formação de jurisprudência maciça e coesa, uma vez que esta é determinante nas atuações do mercado, especialmente em se tratando de planejamento estratégico tributário.

Assim, tendo em vista a independência técnica e a imparcialidade dos julgadores do CARF, é de suma importância que os casos sejam decididos sem sombra de dúvidas com base no ordenamento jurídico existente.

A distribuição paritária das Turmas de julgamento do CARF constantemente gera empates no momento de suas decisões e a existência do empate em si é a clara demonstração de dúvida, a qual pode existir por diversos motivos, seja pela falta de clareza de determinado dispositivo normativo, seja pela insuficiência de provas ou pela impossibilidade de obtê-las nos casos em discussão.

Desta forma, o voto de qualidade do CARF possui grande impacto e responsabilidade na esfera jurídico-tributária e, desta maneira, deve seguir todos os pressupostos constitucionais para que as decisões por ele proferidas sejam legítimas.

No cenário atual, vimos que o voto de qualidade do CARF em essência tem violados princípios constitucionais tais quais o da presunção de inocência, o da

igualdade, o do devido processo legal, o da razoabilidade e da proporcionalidade, entre outros. E, ainda, o postulado tributário do *in dubio contra fiscum*.

Faz-se importante aqui também rememoras que a existência de tais princípios existem pura e simplesmente para manter o caráter democrático de Direito do ordenamento jurídico, ou seja, para manter e proteger as características e os direitos do indivíduo enquanto ser humano, de maneira que a Administração Pública não tenha oportunidades para invadir as esferas individuais, especialmente de liberdade e patrimoniais, dos cidadãos brasileiros.

Assim, conforme discorrido ao longo deste trabalho, analisando a forma do voto de qualidade do CARF à luz dos princípios da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*, entende-se que, se não houver outra solução ao desempate nos julgamentos, deve sempre prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida. Ainda, também é cabível que o voto de qualidade seja detido por julgador que não detenha voto ordinário, evitando, assim, a existência do ilegítimo voto duplo.

Dito isto, entende-se que estão sujeitas a tais circunstâncias matérias tributárias extremamente relevantes que devem ser decididas com grande senso de responsabilidade e principalmente com coerência ao ordenamento jurídico tão evoluído que possuímos.

Por fim, na posição de futura atuante no Direito Brasileiro, o presente trabalho consiste em apelo para que não admitamos retrocesso do Sistema Democrático de Direito e sempre ajamos de forma ética conforme os preceitos constitucionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de norma de Direito Tributário*. São Paulo: Cd Editora, 2002.
- BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coords.). *Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário*. São Paulo: MP Ed.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CORDEIRO, Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistêmico e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2. ed., trad. e int. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- DE ANDRADE, Fábio Martins. *A polêmica em Torno do Voto Duplo*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017.
- DINAMARCO. Candido Rangel. *Institutos de Direito Processual Civil*. Vol. I, São Paulo: Malheiros, 2001.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. *Interpretação literal das isenções tributárias em proposições tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975.
- FAVINI, Marco. *Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)* / Marco Favini. - 2019.
- FEDOZZI, Luciano. A nova teoria de sistemas de Niklas Luhmann: uma leitura introdutória. In: *A nova teoria dos sistemas*. Coord. Clarissa Beata Neves e outra. Porto Alegre: Ed. UFRGS, Goethe Institut, 1977.
- FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão - Teoria do Garantismo Penal*. 3^a edição. São Paulo: RT, 2010.
- GOMES FILHO, Antônio Magalhães. *Presunção de inocência e prisão cautelar*, São Paulo, Saraiva, 1991.
- GOMES, Luiz Flávio. *Direito de apelar em liberdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

- MACHADO, Hugo de Brito. *A interpretação e o direito tributário brasileiro*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). São Paulo: Ed. RT, 1989.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito; *Curso de Direito Tributário - 27ª ed.* São Paulo: Editora Malheiros, 2006.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p.131.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MENGARDO, Bárbara; BRANCO, Mariana. Quase 95% dos votos de qualidade proferidos pelo Carf em 2023 beneficiaram a União. – 2023.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- PANDOLFO, Rafael. *O in dubio pro reo e sua aplicabilidade às sanções tributárias*. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/01/Rafael-Pandolfo.pdf> >.
- PICINALI, F. Innocence and burdens of proof in English criminal In: *Law, Probability and Risk*, v. 13, n. 3-4, p. 243-257, 2014.
- PITTONDO, Maysa de Sá. A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM INTERESSE DO CONTRIBUINTE Uma releitura do critério de interpretação in dubio contra fisco - *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 109, Março/2013.
- REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- VILELA, A. Considerações acerca da presunção de inocência em direito processual penal. Coimbra: Coimbra, 2005.
- VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012.
- VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.