

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

45

2º Quadrimestre 2020

Current Issues of Tax Law Review

N. 45 – 2020 / 2nd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: CONSIDERAÇÕES ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

*CASTING VOTE IN THE CARF: CONSIDERATIONS ON ITS
UNCONSTITUTIONALITY AND ILLEGALITY*

Maria Eugênia Mariz de Oliveira

Advogada em São Paulo. Orcid: 0000-0002-9398-0786 - E-mail: mage.mariz@hotmail.com

RESUMO

O presente trabalho destina-se a apresentar algumas considerações acerca da inconstitucionalidade e ilegalidade do voto de qualidade tal como aplicado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, tem-se como objetivo a identificação e análise dos conflitos verificados entre o voto de qualidade e disposições extraídas de três níveis do ordenamento jurídico, quais sejam, Constituição Federal, Legislação Complementar e Legislação Ordinária.

PALAVRAS-CHAVE: VOTO DE QUALIDADE, CARF, PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE, PARIDADE

ABSTRACT

The purpose of this work is to present some considerations regarding the un-constitutionality and the illegality of the casting vote applied within the Brazilian Administrative Council of Tax Appeals. The article aims to identify and analyze the conflicts detected between the casting vote and provisions extracted from three levels of the legal system, namely, the Federal Constitution, Complementary Law and Ordinary Law.

KEYWORDS: CASTING VOTE, CARF (BRAZILIAN ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS), LEGALITY PRINCIPLE, IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE (TAXPAYER), PARITY

INTRODUÇÃO

Em abril deste ano, foi publicada a Lei n. 13.988/2020, responsável pela regulamentação da negociação de dívidas tributárias com a União. A referida lei resulta da conversão da Medida Provisória n. 899/2019, conhecida como MP do Contribuinte Legal.

Embora quase que a integralidade da lei disponha sobre as hipóteses de transação em matéria tributária, um dos dispositivos que tem chamado maior atenção e gerado acalorados debates é o seu art. 28, que versa sobre matéria diversa, qual seja, a extinção do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹.

Assim, com a publicação da Lei n. 13.988/2020, discussões acerca da forma de desempate empregada nos julgamentos do CARF ganharam novos contornos e nova relevância.

Dentre elas, a questão mais discutida atualmente parece ser a validade da extinção do voto de qualidade nos moldes estabelecidos pela referida lei. A esse respeito, questionamentos importantes estão sendo colocados acerca da constitucionalidade do dispositivo responsável pela revogação do referido voto. Diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, inclusive, já foram propostas ao Supremo Tribunal Federal (STF), defendendo, dentre outros pontos, a inconstitucionalidade formal, decorrente de vício no processo legislativo, do art. 28 da Lei n. 13.988/2020, uma vez que este não teria pertinência temática com a MP n. 899/2019².

Tais questionamentos, certamente de elevada importância, têm inspirado a produção de diversos trabalhos a respeito do tema, que ganham ainda maior relevância tendo em vista a possibilidade de julgamento das referidas ADIs.

Não obstante, o presente trabalho irá se debruçar sobre questão diversa, anterior à edição da Lei n. 13.988/2020, mas que, diante da possibilidade da declaração de inconstitucionalidade de seu art. 28, com a consequente reinstauração do voto de qualidade no CARF, recobra sua importância.

Assim, o objetivo deste artigo é expor as razões pelas quais o voto de qualidade, tal como aplicado no âmbito do CARF, é *inconstitucional* e *ilegal*, de modo que, ainda que o STF decida pela inconstitucionalidade do art. 28 da Lei n. 13.988/2020, fato é que o restabelecimento do voto de qualidade nos mesmos moldes anteriores acarretará afronta aos preceitos constitucionais e infraconstitucionais que integram o nosso ordenamento jurídico.

1 "Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

'Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.'

2 Até a conclusão da produção do presente artigo, as referidas ADIs ainda não foram julgadas.

Nas próximas páginas, o voto de qualidade será analisado sob três enfoques distintos, cada um correspondente a um nível do ordenamento jurídico, a fim de que seja demonstrada não só sua incompatibilidade com disposições extraídas da Constituição Federal, mas também com dispositivos da Legislação Complementar e da Legislação Ordinária. A partir dessa metodologia, pretende-se evidenciar a inadequação do referido voto aos preceitos do nosso ordenamento e a consequente impossibilidade de sua manutenção como forma de desempate dos julgamentos administrativo-tributários.

1. CONTORNOS LEGAIS DO VOTO DE QUALIDADE

Antes que passemos à análise das incompatibilidades identificadas entre o voto de qualidade e disposições extraídas dos três níveis do ordenamento jurídico, cumpre traçar algumas breves considerações a respeito da estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que servirão para que se compreenda em que contexto o voto de qualidade é empregado.

O CARF foi criado com a edição da Medida Provisória n. 449/2008 (convertida na Lei n. 11.941/2009) e resultou da unificação dos antigos Conselhos de Contribuintes em um órgão colegiado único. O art. 25 da referida Medida Provisória alterou o art. 25 do Decreto n. 70.235/1972, responsável pela disciplina do processo administrativo fiscal em âmbito federal, fazendo com que este passasse a prever, em seu inciso II, a competência do CARF para o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como de recursos especiais.

A exemplo do modelo adotado já na época dos Conselhos de Contribuintes, o CARF foi instituído como órgão paritário, de forma que as turmas de julgamento que o compõem são formadas pelo mesmo número de conselheiros representantes dos contribuintes e representantes da Fazenda Nacional.

Foi também o supramencionado art. 25 da MP n. 449/2008 o responsável pela inclusão do § 9º no art. 25 do Decreto n. 70.235/1972³, que prevê o emprego do voto de qualidade pelo presidente da turma em caso de empate.

Tal dispositivo não só introduz o voto de qualidade como forma de desempate, como também determina que (i) este voto caberá ao presidente da turma e (ii) o cargo de presidente será, sempre, *exercido por conselheiros representantes da Fazenda Nacional*.

Nesse contexto, após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.941/2009, foi aprovado, por meio da Portaria n. 256/2009, do Ministério da Fazenda, o Regimento Interno do CARF (RICARF) que, em seu art. 54, previa o emprego do voto de qualidade pelo presidente da

3 “§ 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. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)” (Destaques nossos)

turma, nos moldes descritos acima. Tal dispositivo permanece praticamente inalterado no Regimento Interno atual, aprovado pela Portaria MF n. 343/2015⁴.

Pois bem. Feita essa exposição inicial a respeito das bases legais que dão suporte à aplicação do voto de qualidade no âmbito do CARF, chama atenção que tal voto não consiste simplesmente em um voto de desempate, mas, ao contrário, ganha feições de um verdadeiro *voto duplo*. Isso porque, dentre os conselheiros que compõem cada turma, um deles, o presidente, *votará duas vezes* em caso de empate, de modo que seu voto terá peso superior aos demais.

Percebe-se, desde já, que o voto de qualidade *não é um mero voto de desempate ou voto de minerva* (aqui entendido como um voto proferido por alguém que, ordinariamente, não profere voto, somente exprimindo seu julgamento nos casos de empate); trata-se, ao contrário, de um *voto duplo*, formado pela *cumulação do voto ordinário do presidente da turma com o voto de desempate*.

Feitas essas considerações preliminares, passa-se à exposição e análise de dispositivos constitucionais e legais, com o objetivo de demonstrar que o voto de qualidade, tal como aplicado pelo CARF (isto é, com a feição de um *voto duplo* que depende unicamente das convicções pessoais do presidente da turma de julgamento, este sempre representante da Fazenda Nacional) é incompatível com os preceitos contidos no ordenamento jurídico brasileiro.

2. O VOTO DE QUALIDADE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1. O *in dubio pro contribuinte*

Como já adiantado, o objetivo nesta primeira seção é fazer uma análise acerca da compatibilidade do voto de qualidade a disposições extraídas da Constituição Federal de 1988. Do estudo da produção doutrinária a respeito do tema, nota-se que muito se discute acerca do chamado “princípio do *in dubio pro contribuinte*”, da possibilidade de entendê-lo como um princípio constitucional e da sua possível relação com o voto de qualidade empregado pelo CARF. Em que pese a qualificação do *in dubio pro contribuinte* como princípio seja altamente discutível⁵, este nos parece, de todo modo, um bom marco inicial para o estudo aqui pretendido, principalmente tendo em vista a frequência com que a questão é abordada pela doutrina.

4 “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.” (RICARF aprovado pela Portaria MF n. 343/2015 – destaques nossos)

5 Cf. SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 220. São Paulo: Dialética, jan./2014, p. 21-38 (28-29).

6 Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 64-84.

Assim, como ponto de partida, a hipótese a ser verificada nesta seção consiste na possibilidade de se extrair do texto constitucional uma máxima do *in dubio pro contribuinte*, ou se, ao contrário, trata-se de construção sem qualquer embasamento nas disposições constitucionais. Em seguida, pretende-se então avaliar quais as consequências práticas dessa primeira constatação para o voto de qualidade tal com aplicado pelo CARF.

Como mencionado, diversos autores já se debruçaram sobre o tema do *in dubio pro contribuinte*, no entanto, as conclusões alcançadas estão longe de serem homogêneas. Se, por um lado, parte dos juristas que abordaram o tema afirmam com confiança que deve haver a aplicação do *in dubio pro contribuinte* no âmbito tributário, por outro, existem fortes vozes que defendem que tal aplicação se mostra inadequada.

Dentre aqueles trabalhos que argumentam a favor da utilização do referido preceito como norte para a interpretação e aplicação da lei tributária, nota-se que há, frequentemente, uma alusão ao Direito Penal e certas semelhanças-chave entre ele e o Direito Tributário que, supostamente, permitiriam uma transposição do *in dubio pro reo* penal para o campo fiscal.

Em sua dissertação de mestrado, Marcos de Aguiar Villas-Bôas caminha precisamente nesse sentido. A partir de uma contínua remissão ao Direito Penal, o autor constrói a tese de que os mesmos fundamentos que levaram ao surgimento do *in dubio pro reo* na seara penal estão presentes no Direito Tributário, quais sejam, (i) a desigualdade da relação estabelecida entre Estado e cidadão e (ii) a constante limitação de direitos fundamentais (sobretudo o direito fundamental de propriedade), de modo que também no âmbito tributário mostra-se necessária uma norma que proteja a parte mais fraca da relação⁷.

A respeito da limitação de direitos fundamentais, o autor ainda pondera que, em razão da proteção destes pela Constituição Federal na forma de cláusula pétrea, eventual restrição necessitaria uma carga argumentativa muito mais elevada do que aquela que seria suficiente no caso de aplicação de normas que lidam com restrições diversas⁸.

Assim, a conclusão construída por Villas-Bôas é no sentido de que o *in dubio pro contribuinte* se configura como um princípio constitucional implícito, decorrente da desigualdade que marca as partes nas relações tributárias e das constantes limitações aos direitos fundamentais impostas pelo Direito Tributário. Por tais razões, na visão do autor, a aplicação das normas tributárias deve se dar com maior atenção, de modo que, havendo

7 Cf. VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012.

8 Cf. VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: continuação do debate*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 220. São Paulo: Dialética, jan. 2014, p. 111.

dúvida, deve-se decidir a favor do contribuinte, a favor da não restrição de direitos fundamentais.

Também Fernando Facury Scaff defende a aplicação do *in dubio pro contribuinte* na seara tributária a partir de uma remissão ao Direito Penal. Aqui, no entanto, é feita uma comparação de cunho processual, a partir da qual o professor argumenta que, assim como no processo penal, o processo administrativo-fiscal é regido pelo princípio acusatório, porquanto há clara sobreposição de uma parte à outra⁹.

Sob essa ótica, sustenta o autor que há uma busca pela verdade material que marca o processo administrativo-tributário, de modo que cabe ao Estado provar, *além de qualquer dúvida razoável*, que a acusação (ou conduta) que está sendo imputada ao contribuinte ocorreu tal como descrita pela Administração Pública. Nos casos em que isso não é feito, em que as alegações e provas trazidas pela Autoridade Fiscal não superam o limite da dúvida razoável, deve-se decidir a favor do contribuinte, ou seja, deve-se aplicar o *in dubio pro contribuinte*.

Interessante notar que, em ambos os casos, o *in dubio pro contribuinte* aparece quase como um espelho, no âmbito tributário, do princípio penal do *in dubio pro reo*, corolário da presunção de inocência. É precisamente nesse sentido que Villas-Bôas questiona: se há uma imposição, no Direito Penal, de adoção da interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida, por que o mesmo não se aplica ao Direito Tributário, posto que este também versa sobre a limitação de direitos fundamentais e apresenta uma relação de desigualdade entre as partes?

Da mesma forma, é possível extrair questionamento semelhante, colocado por Scaff: se tanto o processo penal quanto o processo administrativo-fiscal são regidos pelo mesmo princípio acusatório, por que somente na seara penal o Estado teria o dever de provar suas alegações além de qualquer dúvida razoável?

A despeito das bases robustas construídas pelos autores acima citados para a defesa da necessidade de aplicação do *in dubio pro contribuinte*, existem outros juristas que defendem a completa inadequação das teses favoráveis ao emprego desta máxima.

Em trabalho que se configura quase como uma resposta às teses acima propostas, Marciano Seabra de Godoi refuta a premissa de que o Direito Tributário deva ser entendido

9 Cf. SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 220. São Paulo: Dialética, jan. 2014, p. 21-38 (37).

como um direito de restrição de liberdades fundamentais, defendendo que este se mostra simplesmente como uma condição imposta ao exercício de tais liberdades¹⁰⁻¹¹.

Ademais, o autor também rejeita a própria aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, coração das teses favoráveis à aplicação do *in dubio pro contribuinte*. Para ele, tal comparação não é válida, posto que, enquanto o Direito Penal lida com a prática de atos ilícitos, o Direito Tributário regula condutas lícitas¹².

Também o professor Luís Eduardo Schoueri rechaça a existência de critérios apriorísticos que impõem uma interpretação das leis tributárias a favor do contribuinte ou a favor do Fisco. Para Schoueri, sua aplicação num contexto em que a relação jurídico-tributária não é unicamente regulada por normas tributárias, mas sim por inúmeras outras normas de caráter diverso, se mostra descabida, sendo inadequado o estabelecimento de critérios de interpretação diversos para apenas parte das normas que regulam a relação tributária¹³.

Também existem, portanto, fortes posicionamentos na doutrina a respeito da impossibilidade de se defender a aplicação do *in dubio pro contribuinte* na seara tributária, de modo que a questão parece estar longe de ser resolvida.

Nesse ponto, parece-nos oportuno traçar algumas breves considerações acerca dos argumentos expostos até aqui. Isso porque, ainda que possamos considerar como corretas as teses que defendem a necessidade de aplicação do *in dubio pro contribuinte* em razão das semelhanças entre o Direito Tributário e o Direito Penal, fato é que tal afinidade não nos parece suficiente para afirmar que a referida máxima teria *status* constitucional (e, conseqüentemente, que eventual incompatibilidade do voto de qualidade a ela acarretaria na inconstitucionalidade deste).

Importante ponderar que o *in dubio pro reo* penal deriva da previsão constitucional de que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”¹⁴, de modo que, ainda que pudéssemos admitir que os pontos de contato entre o Direito Penal e o Tributário tornam necessária a transposição dessa máxima para o campo fiscal, parece-nos que conferir *status* constitucional à derivação tributária do *in dubio pro reo* representaria demasiado alargamento do dispositivo constitucional acima transcrito.

10 Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-197.

11 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 53.

12 Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 194-195.

13 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 732.

14 Constituição Federal, art. 5º, inciso LVII.

A escolha do constituinte em resguardar a presunção de inocência através da locução “ninguém será considerado culpado até o *trânsito em julgado de sentença penal condenatória*” torna, ao nosso ver, impossível afirmar que o *in dubio pro contribuinte* teria *status* de princípio constitucional simplesmente por ser decorrente do *in dubio pro reo*.

Não obstante essa primeira conclusão, não nos parece que o *in dubio pro contribuinte* deve ser fatalmente compreendido como uma decorrência de eventual simetria entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Há, por outro lado, uma hipótese alternativa a respeito da construção do referido preceito que, a nosso ver, parece mais próxima do texto constitucional e, portanto, merece atenção.

2.2. O *in dubio pro contribuinte* como decorrência do princípio da legalidade

No nosso modelo de Estado atual, tal como consagrado pela Constituição Federal de 1988, a tributação tem como sua fonte primordial a *lei*. Esta, por sua vez, é produzida pelos representantes da vontade do povo que ocupam os cargos do Congresso Nacional, de modo que, ainda que não seja exagerado afirmar que existe uma desigualdade entre as partes que ocupam os polos opostos da relação tributária, está claro que isso não tem o condão de levar à classificação de tal relação como uma de sujeição¹⁵.

Nessa toada, a qualificação da relação jurídico-tributária como relação de cunho obrigacional deve-se primordialmente ao fato de que a instituição e a regulação da tributação se dão por meio de leis. De fato, as leis emanam do Congresso Nacional, que, por sua vez, representa a vontade do povo, de modo que, no nosso modelo de Estado, os contribuintes não se encontram sujeitos a uma Administração Pública com o poder de aumentar, instituir e alterar a tributação a seu bel-prazer.

Nesse modelo de Estado, mostra-se irrefutável a relevância do Princípio da Legalidade, que cristaliza a noção de que os indivíduos apenas terão seus direitos limitados nos termos estabelecidos pelas leis. Tanto é verdade o caráter basilar deste princípio no nosso ordenamento jurídico, que o constituinte houve por bem mencioná-lo não uma, mas três vezes ao longo de todo o texto da Constituição Federal de 1988.

Primeiramente, o princípio é incluído no rol de direitos e garantias fundamentais (art. 5º, inciso II); em seguida, ele também é mencionado dentre os princípios aos quais a Administração Pública deve obediência (art. 37); e, finalmente, ele aparece mais uma vez no capítulo que trata especificamente do Sistema Tributário Nacional, incluído dentre as limitações ao poder de tributar (art. 150, inciso I).

Tal inclusão do Princípio da Legalidade no rol de limitações ao poder de tributar, diga-se de passagem, é mera decorrência da premissa maior contida no art. 5º, inciso II, da

15 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 17-67 e 497-498.

Constituição, qual seja, a de que os direitos individuais somente sofrerão restrições em razão de previsão expressa em lei. Como decorrência, tem-se que, no âmbito tributário, as exigências às quais o contribuinte está atrelado terão, todas, *fundamento em lei*.

Disso decorre que a Administração Pública (como, aliás, já previa o art. 37 da Constituição Federal) não tem espaço para discricionariedade quando o assunto é a exigência de tributos; isto é, se o contribuinte pratica o fato previsto em lei como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária (o fato gerador), a *Administração não tem escolha senão proceder à cobrança do tributo*. E mais: tal cobrança deverá se dar *nos exatos termos e limites previstos pela lei* (novamente não se permite discricionariedade)¹⁶.

Assim sendo, a formalização de qualquer exigência tributária em face do contribuinte encontra-se atrelada a duas condições, ambas decorrentes diretamente do Princípio da Legalidade, quais sejam, (i) que tal exigência esteja prevista e se dê dentro dos limites da lei; e (ii) que o contribuinte efetivamente pratique o fato gerador tal qual previsto em lei.

Ora, se isso é verdade, parece-nos evidente que, nos casos em que *não há certeza* de que a conduta praticada pelo contribuinte se encaixa na previsão legal, não deve a Administração proceder à formalização da exigência tributária. Afinal, se a Administração realiza um lançamento sem estar certa de que a conduta praticada pelo contribuinte efetivamente corresponde à situação legalmente prevista, certamente ela estará agindo às margens da Legalidade. Isso porque a atividade da Administração se limita a exigir os tributos *unicamente nos casos em que o contribuinte pratica o fato gerador, de sorte que, se há dúvida a esse respeito, a Administração encontra-se impedida de realizar a cobrança*.

Nesse ponto, o Código Tributário Nacional caminha em perfeita consonância com o previsto pela Constituição Federal. Não só o CTN repete, por duas vezes, em seus arts. 9º e 97, o Princípio da Legalidade, como também, ao tratar do lançamento no parágrafo único de seu art. 142, estabelece que este constitui atividade “vinculada e obrigatória”, deixando claro que não há espaço para a discricionariedade da Administração quando o assunto é a exigência de tributos.

Mais ainda, o *caput* do mesmo art. 142¹⁷ define o lançamento como uma atividade de *verificação*, por parte da Autoridade Administrativa, da ocorrência do fato gerador. Disso decorre que o tributo somente será devido se houver plena subsunção entre a conduta adotada pelo contribuinte e a hipótese prevista pela lei¹⁸.

16 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 139-144.

17 Art. 142, caput, do Código Tributário Nacional: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (destaques nossos).

18 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Processo administrativo fiscal. São Paulo: Dialética, 1998, vol. 3, p. 148-149.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p.732-760. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

Ora, se à Autoridade Administrativa cabe exclusivamente *verificar* a ocorrência do fato gerador, investigando se há completa subsunção dos fatos observados na realidade às hipóteses previstas em lei, fica claro que, se mesmo após todo esse procedimento de investigação (isto é, a fiscalização), tal ocorrência não restar verificada, ou seja, não se atingir, com elevado grau de certeza, conclusão no sentido da concretização da hipótese de incidência tributária, é irrefutável que o lançamento não possa ser formalizado.

Assim, se não há verdadeira verificação da ocorrência do fato gerador, por força do Princípio da Legalidade a obrigação tributária não pode ter nascimento e não pode haver formalização da exigência tributária. Destarte, tem-se que, *se há dúvida, o lançamento não deve ocorrer*.

Parece-nos, portanto, que é possível se extrair do texto constitucional o *in dubio pro contribuinte*, este revela-se como uma *decorrência direta do Princípio da Legalidade*, impedindo que a Administração imponha uma obrigação ao contribuinte quando ela própria não tem certeza da concretização da hipótese prevista em lei (mesmo após extensos procedimentos de investigação).

E se é verdade que, em virtude do Princípio da Legalidade, exista uma obrigação, derivada da Constituição, de se adotar o *in dubio pro contribuinte*, resta-nos avaliar quais os efeitos dessa conclusão para o voto de qualidade tal como aplicado pelo CARF.

Como já exposto, o *in dubio pro contribuinte* deve funcionar, primeiramente, como norteador da atividade da Autoridade Administrativa no âmbito das fiscalizações tributárias, de sorte que, não havendo a certeza de que o contribuinte incorreu na hipótese de incidência tal como prevista em lei, a Autoridade não deve realizar o lançamento.

O âmbito de aplicação do referido preceito, no entanto, não se restringe ao momento da fiscalização. Isso porque, uma vez formalizado o lançamento, é garantido ao contribuinte o seu direito de defesa, de modo que ele pode, ainda em âmbito administrativo, apresentar suas razões e produzir documentos de forma a contestar o entendimento da Autoridade atuante a respeito dos fatos.

Feito isso, caberá aos órgãos julgadores da Administração *revisar o lançamento*, apreciando as alegações da Autoridade Fiscal e do contribuinte, de modo a chegar a uma conclusão a respeito do acerto ou não do lançamento realizado.

Ora, afirmar que cabe aos órgãos julgadores da Administração *revisar* o lançamento equivale a dizer que sua função consiste em *verificar* se este lançamento se deu nos exatos termos da lei, e se aquele contribuinte específico de fato praticou as condutas tais como

descritas pela Autoridade Fiscal; afinal, por imposição do Princípio da Legalidade, uma exigência tributária somente poderá ser imposta com base na lei.

Evidente, então, que também os órgãos julgadores estão atrelados ao *in dubio pro contribuinte*, de modo que, caso os julgadores não tenham certeza do acerto das acusações imputadas ao contribuinte pela Autoridade Fiscal, isto é, não tenham certeza de que a conduta do contribuinte se encaixa na hipótese legal, não deve haver uma decisão no sentido de acatar as alegações fiscais e impor obrigações e penalidades ao contribuinte.

Analisando-se especificamente o caso do CARF, nota-se que as situações de incerteza são muito mais facilmente identificáveis do que se tratando de julgador singular, tendo em vista a possibilidade de empate no julgamento. O empate é justamente a materialização da dúvida, da incerteza, de forma que, em obediência ao *in dubio pro contribuinte*, não pode o órgão julgador decidir em favor da tese fiscal nestes casos.

Aceitar que, no caso de empate, a tese fiscal reste vencedora equivale a aceitar a imposição de obrigações e penalidades ao contribuinte nos casos em que há dúvida a respeito da prática de irregularidades por ele; equivale, ainda, a aceitar a formalização de uma exigência sem que haja certeza a respeito da verificação dos requisitos legais. Configura, portanto, efetiva violação do *in dubio pro contribuinte*, e, por consequência, *configura também violação ao Princípio da Legalidade*.

Persistindo, então, ao final do julgamento, dúvida quanto à conformidade da conduta adotada pelo contribuinte à lei, dúvida esta que é materializada numa situação de empate, faz-se necessário o emprego do *in dubio pro contribuinte*, decidindo-se a favor da validade da conduta adotada por este.

Interessante notar que o emprego do voto de qualidade pelo presidente da turma de julgamento no CARF poderia levar a um resultado análogo àquele que teria sido alcançado com a aplicação do *in dubio pro contribuinte*. Isso porque, em um julgamento empatado, a tese vencedora será aquela acatada pelo presidente da turma, de modo que, caso ele tenha votado a favor do contribuinte, este restará vitorioso. Nesse caso, estaríamos diante de uma situação em que, embora o julgamento tenha sido decidido por meio do emprego do voto de qualidade, a dúvida foi decidida em prol do contribuinte, respeitando-se, portanto, o preceito ora em análise.

Ocorre que é precisamente o fato de o resultado do julgamento, no caso de dúvida do colegiado, ser deixado à discricionariedade de um julgador, que contraria a máxima do *in dubio pro contribuinte*. Tal preceito estabelece uma regra clara, qual seja, de que se decida a favor do contribuinte em caso de dúvida. Ora, tendo sido estabelecido que o empate nos julgamentos do CARF é a materialização dessa dúvida, não há espaço para discricionariedade na aplicação do voto de qualidade, ele deve, necessariamente, ser em favor do contribuinte.

Conclui-se, então, que há uma real incompatibilidade entre o voto de qualidade tal como aplicado no âmbito do CARF e o *in dubio pro contribuinte*. Considerando que este se apresenta como decorrência do Princípio da Legalidade, extraído da Constituição Federal, sua incompatibilidade com voto de qualidade traduz-se em verdadeira inconstitucionalidade da forma de desempate empregada pelo CARF.

3. O VOTO DE QUALIDADE À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Muito embora as conclusões tecidas na seção anterior seriam, por si só, suficientes para atestar a impossibilidade do emprego do voto de qualidade como forma de desempate no âmbito dos julgamentos do CARF (tendo em vista sua inconstitucionalidade), parece-nos interessante analisar a questão também sob a ótica da legislação complementar. Isso porque, a nosso ver, também parece ser possível identificar um descompasso entre o voto de qualidade e dispositivos extraídos do Código Tributário Nacional, o que, caso confirmado, acarretaria a ilegalidade do referido voto.

Para a análise aqui pretendida, um dos dispositivos de maior relevância é o art. 112 do CTN, uma vez que este oferece uma solução a ser adotada na interpretação da lei tributária “em caso de dúvida”¹⁹.

Da leitura do referido dispositivo, percebe-se que ele impõe, em certos “casos de dúvida”, uma interpretação mais favorável ao contribuinte. Antes, entretanto, de adentrar efetivamente na discussão acerca do alcance da norma contida no art. 112 do CTN, cumpre esclarecer o que se deve entender por “dúvida” nos termos do referido artigo.

Embora a noção de dúvida pareça carregada de subjetivismo, ensina Luís Eduardo Schoueri que os julgamentos colegiados permitem constatar de forma objetiva essa dúvida, a partir do momento em que se verifica um empate (ou até mesmo uma decisão tomada por estreita maioria)²⁰. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado explica que, no âmbito dos órgãos colegiados, a existência de um posicionamento divergente daquele que restou vencedor adotado por uma parte expressiva dos membros, permite afirmar sem nenhum subjetivismo a existência de uma dúvida²¹.

Sendo assim, parece-nos seguro afirmar que, em casos de empate de julgamentos por órgãos colegiados, tal como é o contexto em que se dá a aplicação do voto de qualidade no CARF, resta objetivamente caracterizada a dúvida, de modo que, ao menos a princípio, tais

19 “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.”

20 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 815-816.

21 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário n. 229. São Paulo: Dialética, out. 2014, p. 51.

situações estariam contempladas pelas previsões do art. 112 do CTN, tornando imperiosa a sua aplicação.

Não obstante, resta determinar se o referido dispositivo impõe a adoção de uma solução mais favorável ao contribuinte em todo e qualquer caso de dúvida, ou se, ao contrário, a dúvida deve recair sobre elementos específicos para que a solução mais benéfica se mostre compulsória.

Para a maior parte da doutrina, o art. 112 do CTN restringe-se ao campo do Direito Tributário Penal, de forma que o dispositivo somente se mostra cabível nos casos em que a dúvida recai sobre a aplicação de leis tributárias que impõem sanções. Assim, a interpretação mais benéfica ao contribuinte seria exigida exclusivamente nesses casos.

A essa vertente se filia Marciano Seabra de Godoi, já citado no presente artigo em razão de sua crítica ao *in dubio pro contribuinte*, para quem o referido artigo constitui a projeção do princípio penal do *in dubio pro reo* no campo específico do Direito Tributário sancionador. Desse modo, sua aplicação restringe-se ao âmbito da interpretação de normas que tratam de infrações e sanções tributárias, não se aplicando às normas que versam sobre os demais elementos da obrigação tributária (tais como fato gerador, base de cálculo e alíquota)²².

Também Luís Eduardo Schoueri sustenta que a aplicação do art. 112 do CTN está restrita ao âmbito do Direito Tributário Penal. Tal dispositivo, na visão de Schoueri, representa uma exceção à rejeição de métodos apriorísticos de interpretação no campo tributário (mencionada na seção anterior), porquanto, em matéria de Direito Tributário Penal, o referido artigo estabelece exatamente um método específico de interpretação que deve ser empregado pelo aplicador do direito²³.

Rafhael Frattari e Vinícius Vasconcelos, ao se debruçarem sobre o tema, trazem considerações interessantes a respeito da escolha semântica feita pelo legislador complementar. Para os autores, o emprego do vocábulo “acusado” ao invés de “sujeito passivo”, no *caput* do art. 112, permite concluir que o legislador pretendeu limitar a aplicação do referido dispositivo aos casos em que se está diante de legislação tributária que imputa penalidades, afastando, portanto, a aplicação do artigo aos demais casos, quando a dúvida recai sobre elementos diversos da obrigação tributária²⁴.

Para Douglas Stelet Ayres Domingues, é o próprio conceito de tributo como exigência que não constitui sanção por ato ilícito (tal como definido pelo art. 3º do CTN) que leva à

22 Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2013, p. 183.

23 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 815.

24 Cf. FRATTARI, Rafael; e VASCONCELOS, Vinícius. As multas, o voto de qualidade no CARF e o art. 112 do CTN. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; e RODRIGUES, Raphael Silva. Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 996.

conclusão de que o art. 112 do CTN apenas deve ser aplicado em relação às regras que resultam na cominação de multas. Na visão do autor, diante da dicotomia tributo *versus* multa, não é razoável pretender aplicar o mesmo critério de interpretação para ambas as espécies, sendo possível extrair do Código Tributário Nacional uma segregação das regras interpretativas de cada natureza²⁵.

Finalmente, cumpre pontuar que, dentro dessa vertente majoritária da doutrina que defende a aplicação do art. 112 do CTN apenas para os casos em que a dúvida recai sobre leis tributárias que impõem sanções, existe um posicionamento ainda mais restritivo representado por alguns autores que sustentam que o referido dispositivo se aplica unicamente aos casos de multas de *natureza punitiva*, e não a multas de natureza moratória ou compensatória²⁶. Tal posicionamento, no entanto, não é adotado pela maioria dos autores que se filiam à vertente mencionada até aqui.

Dessa breve exposição, verifica-se que o entendimento predominante da doutrina é no sentido de que o art. 112 do CTN encontra-se inserido no campo do Direito Tributário sancionador e, como tal, sua aplicação restringe-se aos casos de leis que impõem penalidades ao contribuinte.

Tal posição, num primeiro momento, parece bastante adequada se levarmos em consideração a literalidade do art. 112, cujo *caput* faz expressa referência à lei tributária que “define infrações ou comina penalidades”.

A princípio, então, seria possível concluir que tal dispositivo não poderia ser aplicado em todo e qualquer caso de dúvida, sendo inadequado, por exemplo, à interpretação de leis tributárias que definem os elementos essenciais da obrigação tributária, tais como fato gerador, sujeito passivo e base de cálculo.

Admitindo-se como correto o entendimento exposto acima, e transpondo-o para o objeto do presente estudo, chega-se à conclusão de que o voto de qualidade, tal como aplicado pelo CARF, somente estaria em confronto com as disposições do art. 112 do CTN nos casos em que é empregado para decidir um empate referente à aplicação de penalidades ao contribuinte.

Nesse sentido, tem-se que o referido dispositivo somente imporia uma obrigação de que o voto de qualidade fosse proferido em favor do contribuinte nas hipóteses em que o empate se instaura em relação à aplicação ou não de uma sanção; nos demais casos, quando o impasse se der em referência a matérias distintas, não seria possível, com fundamento no

25 Cf. DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do art. 112 do CTN. Revista Direito Tributário Atual vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 183.

26 PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controversa aplicação do art. 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo de caso Petrobras. Revista Dialética de Direito Tributário vol. 237. São Paulo: Dialética, jun. 2015, p. 138.

art. 112, argumentar que o órgão colegiado estaria obrigado a decidir em benefício do contribuinte.

Verifica-se, então, que se admitirmos como certo o entendimento exposto até aqui, conclui-se pela possibilidade de que, em um único julgamento, o voto de qualidade seja aplicado em sentidos opostos, a depender da matéria em análise. Isto é, tratando-se a acusação fiscal da imposição de sanções ao contribuinte, a imputação não poderá ser mantida por decisão do CARF atingida por meio do voto de qualidade do presidente da turma; neste caso, o art. 112 determinaria a aplicação da interpretação mais benéfica, levando necessariamente ao afastamento da penalidade. Por outro lado, em se tratando de acusação diversa, que não envolve a imposição de sanção, a tese fiscal poderia ser acatada em caso de empate, com base no voto de qualidade.

Em que pesem os argumentos expostos até aqui, é importante destacar que o entendimento de que o art. 112 do CTN apenas impõe a adoção da interpretação mais benéfica ao contribuinte nos casos em que se está diante da aplicação de uma penalidade não representa um posicionamento pacificado na doutrina; ao contrário, existem alguns autores que defendem que a aplicação do referido dispositivo não está restrita à legislação que impõe sanções, mas deve se dar de forma mais ampla.

Nesse sentido são as lições do professor Ives Gandra da Silva Martins, para quem uma leitura conjunta do art. 112 com os demais dispositivos do CTN que tratam da interpretação da lei tributária leva à conclusão de que o primeiro abarca o crédito tributário como um todo, sendo descabida uma discriminação a respeito de quais normas estariam potencialmente sujeitas à interpretação mais benéfica ao contribuinte²⁷.

Para o autor, a referência que o art. 112 faz à interpretação mais benéfica “em casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato” é indicativa de que o referido dispositivo deve ser aplicado para a obrigação tributária como um todo, abrangendo, portanto, tanto os tributos quanto as penalidades. Isso porque, conforme explica Ives Gandra, a capitulação legal do fato está intimamente ligada à hipótese de incidência tributária, de modo que, se não restar caracterizada, nitidamente, a hipótese de incidência, não só a imposição da penalidade deve ser afastada, mas a própria exigência do tributo²⁸.

Tal raciocínio apresenta uma lógica interessante que parte da constatação de que frequentemente a imposição da penalidade tem como pressuposto a ocorrência do fato gerador, isto é, a penalidade somente é imposta porque, em momento anterior, o contribuinte incorreu na hipótese de incidência tributária e não procedeu ao recolhimento do tributo. Nesse sentido, inclusive, já alertava Hugo de Brito Machado que muitos fatos

27 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 192-193.

28 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 193.

definidos pela legislação tributária como infrações, na verdade somente constituem infrações quando implicarem o não pagamento do tributo²⁹. Desse modo, na linha do que é defendido por Ives Gandra, parece irrazoável considerar um método de interpretação que se aplique somente em relação às leis que versam sobre as multas, quando elas próprias guardam relação íntima com as leis que estabelecem os elementos da obrigação tributária.

Outra questão interessante proposta por Ives Gandra ataca a interpretação excessivamente literal do art. 112 do CTN, segundo a qual a expressa menção à lei tributária que “define infrações ou comina penalidades” seria suficiente para afastar sua aplicação ao crédito tributário como um todo. Segundo o professor, tal dispositivo deve ser interpretado em conjunto com o art. 108 do CTN³⁰, que, em seu § 1º, estabelece que “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de *tributo* não previsto em lei.” Segundo o autor, a despeito de o art. 108, § 1º, referir-se expressamente ao “tributo”, é incontestável que ele também é aplicável às penalidades; afinal, não faria qualquer sentido considerar que, muito embora seja necessária a verificação exata da ocorrência da hipótese de incidência descrita em lei para fazer surgir a obrigação tributária, o mesmo regime não se aplicaria às penalidades, sendo possível seu surgimento por analogia.

Com base nessas considerações, Ives Gandra defende que a melhor compreensão do art. 112 do CTN é no sentido de que este se aplica também aos casos nos quais a dúvida recai sobre elemento diverso que não uma penalidade.

Tal entendimento não está isolado. No mesmo sentido, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli defende que não deve haver uma diferenciação das situações nas quais o art. 112 possa ser aplicado. Para este autor, existindo dúvida por parte do julgador, a aplicação do dispositivo faz-se imperiosa³¹.

Verifica-se, então, que parte da doutrina propõe uma aplicação mais ampla do art. 112 do CTN, defendendo que tal dispositivo não se restringe à interpretação exclusiva de leis tributárias que impõem ao contribuinte penalidades, devendo ser aplicado, também, *nos casos em que a dúvida recai sobre a exigência de tributos*³².

29 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 44.

30 “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I – a analogia;
II – os princípios gerais de direito tributário;
III – os princípios gerais de direito público;
IV – a equidade.
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

31 Cf. LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O voto de qualidade no processo administrativo tributário e o artigo 112 do Código Tributário Nacional. In: BOSSA, Gisele Barra. Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 153-165.

32 Cf. VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. 1. ed. São Paulo: MP, 2012.

A partir das duas posições da doutrina expostas acima, cumpre tecer algumas considerações adicionais que, a nosso ver, permitem chegar a uma conclusão acerca do correto âmbito de aplicação do art. 112 do CTN.

De início, interessante levar em consideração a própria redação do art. 112, a qual prevê que deverá se dar da maneira mais favorável ao acusado a interpretação da “lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades”. Note-se, primeiramente, que o dispositivo traz *duas* situações nas quais a interpretação mais favorável deve ser adotada, quais sejam, *(i)* em caso de dúvida quanto à lei tributária que define infrações; e *(ii)* em caso de dúvida quanto à lei tributária que comina penalidades. O uso da conjunção alternativa “ou” esclarece que se tratam de duas hipóteses distintas, de modo que não nos parece o mais adequado tratá-las como uma, e assumir que *somente* nos casos em que a lei comina alguma penalidade é que se pode cogitar a aplicação do art. 112.

Ora, se o referido artigo prevê duas situações distintas, sendo apenas uma delas a imposição de penalidades, o entendimento no sentido de que tal artigo pode ser empregado *exclusivamente* no caso de dúvida quanto à imposição de penalidades não parece ser o mais apropriado.

Assim, se é verdade que o dispositivo traz duas hipóteses distintas para sua aplicação, faz-se necessário considerar o que seria uma situação de dúvida quanto à definição de uma infração.

A nosso ver, *ocorre uma infração toda vez que é imputado ao contribuinte o descumprimento das leis tributárias*. Isto é, todas as vezes em que a Autoridade Fiscal atribuir ao contribuinte o descumprimento de uma lei tributária (seja ela qual for), estar-se-á diante de um caso de infração. Tendo isso em mente, forçoso concluir que o auto de infração lavrado em face de um contribuinte nada mais é do que um instrumento por meio do qual a Autoridade Fiscal acusa o contribuinte de ter violado alguma lei tributária e cometido, portanto, uma infração.

A partir disso, tem-se que, mesmo nos casos em que, à primeira vista, poderia parecer que não há uma infração sendo imputada ao contribuinte, uma análise mais aprofundada pode levar à conclusão contrária. É, por exemplo, o caso de um auto de infração lavrado com base na alegação fiscal de que o contribuinte teria praticado o fato gerador de determinado tributo. Nessa hipótese, muito embora a Autoridade Fiscal não esteja imputando o cometimento de um ilícito ao contribuinte (afinal, a prática do fato gerador de um tributo é ato lícito), o próprio pressuposto para a lavratura do auto de infração é que o contribuinte não só tenha praticado o fato gerador, mas o tenha praticado e, posteriormente, *não tenha realizado o recolhimento do tributo devido*. Desse modo, forçoso concluir que, em verdade, *há a imputação da prática de uma infração ao contribuinte nesse caso*.

Diante disso, restringir as hipóteses em que a dúvida deve ser sanada com base na interpretação benéfica prevista pelo art. 112 do CTN unicamente às imputações de penalidades ao contribuinte não nos parece o entendimento mais adequado acerca do referido dispositivo, afinal, mesmo nos casos em que não se está diante da imposição de uma multa, ainda assim há imputação de uma conduta de infração à lei tributária.

Tanto isso é verdade que, mesmo nos casos em que não há a imputação de qualquer ilícito ao contribuinte, será imposta a ele uma penalidade, qual seja, a multa de ofício no patamar de 75% do valor do tributo, devida em razão da ausência de recolhimento, tal como prevista pelo art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996.

Note-se que esta multa não depende da prática de qualquer outra conduta pelo contribuinte que não o recolhimento do tributo³³; isto é, mesmo nos casos em que o auto de infração é lavrado sob a única alegação de que certo contribuinte praticou o fato gerador de determinado tributo (o que constitui um ato lícito), há a imposição de uma penalidade, pois o auto de infração, repita-se, tem como pressuposto a prática de uma infração pelo contribuinte, qual seja, *o não recolhimento de tributo devido*.

Por isso, tendo em vista a aparente impossibilidade de dissociar estes dois elementos (prática do ato lícito “fato gerador” + prática da infração “não recolhimento de tributo devido”) no âmbito dos autos de infração, nos parece mais correto que ambos sejam submetidos aos mesmos métodos de interpretação, sendo, portanto, abrangidos pelo art. 112 do CTN.

Um exemplo prático permite deixar mais clara a argumentação desenvolvida acima. Considere-se, por exemplo, um julgamento que analisa controvérsia a respeito da prática ou não do fato gerador de determinado tributo por determinado contribuinte. Alega o Fisco que este contribuinte incorreu na hipótese de incidência tributária tal como prevista pela lei; o contribuinte, ao contrário, argumenta que sua conduta não se encaixa na previsão legal.

Tal questão, quando colocada em julgamento perante o CARF, gera um empate, com o voto do presidente da turma sendo proferido a favor da tese fiscal. Nesse caso, conforme previsto pelo Regimento Interno do CARF, o presidente exerce o voto de qualidade e o julgamento é decidido a favor do Fisco.

Ora, admitindo-se como correto o entendimento defendido pela doutrina majoritária a respeito da aplicação do art. 112 do CTN, a princípio, seria possível manter a autuação em comento, já que a dúvida não foi instaurada a respeito da aplicação de uma penalidade, mas

33 Tanto isso é verdade que o art. 136 do CTN estabelece que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente; ou seja, não é necessária a verificação de qualquer outro elemento que não a ausência de recolhimento do tributo para que a penalidade seja aplicada.

sim a respeito da ocorrência ou não do fato gerador do tributo, de modo que não se impõe uma interpretação a favor do contribuinte e o empate pode ser decidido a favor do Fisco. No entanto, a questão não se esgota aí, uma vez que, ao lado da cobrança do tributo supostamente devido, a Autoridade Fiscal *também irá impor ao contribuinte uma multa de ofício* no percentual de 75% do valor do tributo, em razão da ausência de recolhimento.

Poder-se-ia defender, segundo o raciocínio exposto no início desta seção, que esta multa deveria ser afastada, uma vez que agora, em se tratando da imposição de uma penalidade, necessária a aplicação da interpretação benéfica preconizada pelo art. 112 do CTN. Tal posição certamente não é irrazoável, mas não nos parece a mais adequada, pois, no momento do julgamento do CARF, as razões de decidir expostas pelos julgadores para a manutenção ou não da exigência do tributo *são idênticas àquelas empregadas para a manutenção ou não da multa de ofício*.

Em verdade, não há a exposição de dois raciocínios distintos, um para justificar porque o tributo é devido, e outro para justificar a multa de ofício; ao contrário, a imposição da multa é mera *decorrência* da conclusão de que o contribuinte de fato devia determinado tributo e não realizou o recolhimento. Isso se dá na medida em que o único requisito para a imposição desta multa é a verificação da ausência de pagamento de tributo devido: se o contribuinte incorreu na hipótese de incidência tributária e não realizou o pagamento, não só o tributo é devido, como a multa também é.

Nesse cenário, não nos parece a melhor solução entender que, muito embora tanto a multa quanto a exigência do tributo decorram da verificação dos mesmos elementos fáticos, o art. 112 do CTN somente seja aplicável em relação à multa. A dúvida é a mesma e recai sobre os mesmos elementos, de forma que, a nosso ver, a interpretação mais correta do art. 112 é aquela que leva em consideração que, mesmo nos casos em que a legislação tributária prevê um ato lícito, a conduta que será imputada ao contribuinte por meio do auto de infração constitui, justamente, em uma infração, razão pela qual também esta dúvida estará abrangida pelo campo de aplicação do art. 112.

Mas não é só por esta razão que nos parece mais apropriado o entendimento de que o referido dispositivo se aplique tanto para dúvidas que recaem sobre a exigência de tributos, quanto para dúvidas sobre a imposição de penalidades.

O art. 112 do CTN, foco da análise pretendida na presente seção, jamais pode ser entendido de forma isolada; pelo contrário, deve ser estudado e interpretado em conjunto com os demais dispositivos que integram o Sistema Tributário Nacional, a partir de uma interpretação sistemática que leve em consideração as disposições constitucionais e os demais dispositivos que compõem o Código Tributário Nacional³⁴.

34 Cf. CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: in dubio contra sacrificium. Revista do Instituto do Direito Brasileiro n. 11, 2013, p. 12139-12185.

Na seção anterior, discorreremos a respeito da importância basilar do Princípio da Legalidade para o nosso ordenamento jurídico; não foi por outra razão que o constituinte houve por bem mencioná-lo três vezes ao longo do texto constitucional, e o legislador complementar, ao redigir o Código Tributário Nacional, escolheu mencioná-lo mais duas vezes.

Conforme defendido anteriormente, decorre do Princípio da Legalidade a impossibilidade de a Autoridade Fiscal formalizar uma exigência tributária em face do contribuinte quando não há certeza da ocorrência dos pressupostos necessários para o surgimento da obrigação tributária. Ao contrário, a Administração encontra-se limitada a exigir tributos *somente nos casos em que o contribuinte pratica a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária*, de tal sorte que, se há dúvida quanto à ocorrência ou não dos elementos previstos em lei, a Administração encontra-se impedida de realizar a cobrança.

Tal raciocínio é corroborado pelo já citado art. 142 do CTN, o qual define o lançamento como a atividade de *verificação* da ocorrência do fato gerador, e do qual se extrai que, se tal ocorrência não restar *verificada*, o lançamento não deve ocorrer.

Ora, nesse cenário fica claro que não há espaço para a dúvida: ou a ocorrência do fato gerador foi verificada, e a exigência tributária pode ser formalizada, ou não foi, situação na qual o contribuinte não pode ser tratado como se, efetivamente, houvesse incorrido na hipótese de incidência tributária.

A partir dessas constatações, concluiu-se que, como decorrência do Princípio da Legalidade, tem-se que *o lançamento não deve ocorrer quando há dúvida*.

Note-se que tal raciocínio não discrimina o lançamento formalizado para a exigência de um tributo devido do lançamento formalizado para a imposição de uma penalidade; o Princípio da Legalidade impõe que, *em ambos os casos*, o lançamento somente se dê se restar *verificada* a situação prevista em lei³⁵.

Nesse contexto, conclui-se que, das duas interpretações do art. 112 apresentadas anteriormente, somente uma delas apresenta menor restrição ao Princípio da Legalidade, afinal, somente uma delas acaba por impossibilitar por completo o lançamento no caso de dúvida. Sendo assim, se estamos diante de duas interpretações razoáveis do art. 112, mas uma delas apresenta maior conformidade ao Princípio da Legalidade do que a outra, parece-nos oportuno adotar justamente esta interpretação menos restritiva.

35 Tal noção é também corroborada pelo art. 113, § 1º, do CTN, que estabelece que tanto a obrigação de pagar tributo, quanto a obrigação de pagar penalidade pecuniária consistem em obrigações tributárias principais, de modo que se sujeitam às mesmas regras de verificação da ocorrência do fato gerador ou não.

Por todas as razões expostas acima, parece-nos mais adequado o entendimento de que o art. 112 do CTN não só impõe uma interpretação a favor do contribuinte em caso de dúvida na aplicação de penalidades, mas também quando a dúvida recai sobre o próprio acerto da exigência do tributo.

Transpondo tais conclusões para o objeto do presente artigo, termina-se por concluir que, também com base no art. 112 do CTN, nos casos de empates em julgamentos do CARF, o voto de qualidade deve, necessariamente, ser proferido em favor do contribuinte, de modo a cancelar a exigência formalizada por meio do auto de infração, quer esteja ela relacionada a um tributo, quer esteja relacionada a uma penalidade.

Dessa forma, a previsão do Regimento Interno do CARF que confere ao presidente da turma um voto de qualidade discricionário encontra-se em descompasso com a previsão contida no art. 112 do CTN, segundo a qual deve-se adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida.

Parece-nos, então, que, *além da inconstitucionalidade do voto de qualidade identificada na seção anterior, existe também uma ilegalidade do referido voto tal como aplicado pelo CARF*, posto que este se mostra em desacordo também com dispositivo extraído do Código Tributário Nacional.

Finalmente, tendo em vista as conclusões sustentadas acima, parece-nos necessário fazer um breve comentário acerca da compatibilidade do posicionamento adotado no presente artigo a cerca do âmbito de aplicação do art. 112 do CTN e o conceito de tributo previsto pelo art. 3º do mesmo diploma legal.

Isso porque, conforme mencionado no início dessa seção, certos autores defendem que o próprio conceito de tributo como exigência que não constitui sanção por ato ilícito (tal como definido pelo art. 3º do CTN) impõe a conclusão no sentido de que o art. 112 deva ser aplicado exclusivamente em relação às regras que resultam na aplicação de multas³⁶.

Ora, defendemos, no presente artigo, que a menção à lei tributária que define “infrações”, contida no art. 112 do CTN, faz com que este dispositivo seja aplicável também nos casos de dúvida quanto à exigência de tributos. Diante disso, e levando em consideração os argumentos suscitados por certos autores aludidos acima, faz-se necessário deixar claro que *não se está, de modo algum, defendendo que a exigência de tributos decorre de uma infração à lei*. Ao contrário, a posição defendida até aqui é de todo compatível com o conceito de tributo como prestação pecuniária compulsória que *não constitui sanção por ato ilícito* (conforme o art. 3º do CTN).

36 Cf. DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do art. 112 do CTN. Revista Direito Tributário Atual vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 183.

Não se defende, aqui, que o motivo pelo qual o art. 112 do CTN aplica-se também aos casos de exigência de tributos é porque estes configuram uma infração à lei. Pelo contrário, o que se propõe é que a infração à lei se dá em momento posterior.

Veja-se: em um primeiro momento, há uma norma que define certa situação como fato gerador de um tributo. Nesse contexto, uma vez que um indivíduo incorra na situação prevista por esta norma, isto é, pratique o fato gerador, tal norma incide, fazendo surgir a obrigação tributária e fazendo surgir, para o indivíduo, o dever de recolher o tributo. Até aqui não há a prática de nenhum ato ilícito, nenhuma infração que dê azo à tributação, de modo que o art. 3º do CTN encontra-se plenamente respeitado.

A infração, por sua vez, irá ocorrer em um segundo momento, quando o contribuinte não recolhe o tributo devido. Note-se que não é a infração que faz surgir a obrigação de recolhimento do tributo, esta surge em momento anterior, com a prática de ato lícito (fato gerador); a infração ocorre posteriormente, quando o contribuinte, apesar de ter praticado o fato gerador, não procede ao recolhimento do tributo devido.

Por isso que, toda vez que a Autoridade Fiscal acusa o contribuinte de não ter pagado determinado tributo que era devido, ela está imputando a ele a prática de uma infração, e o art. 112 do CTN torna-se aplicável. Isso não significa que o próprio tributo nasceu da prática da infração, pelo contrário, o tributo surgiu em momento anterior, com a prática do ato lícito fato gerador.

Não há, portanto, qualquer incompatibilidade entre a definição de tributo contida no art. 3º do CTN e a aplicação do art. 112 na forma aqui defendida, de modo que eventuais críticas nesse sentido não nos parecem adequadas.

4. O VOTO DE QUALIDADE À LUZ DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA

Finalmente, cumpre tecer um breve comentário a respeito do voto de qualidade analisado sob a ótica da legislação ordinária, a fim de investigar se as incompatibilidades apontadas nas seções anteriores (em face da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional) apresentam reflexos em nível ordinário.

Como já mencionado no início do presente trabalho, o voto de qualidade está previsto pelo art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/1972, o qual o confere aos presidentes das turmas de julgamento – sempre representantes da Fazenda Nacional – em caso de empate. O mesmo artigo, em seu inciso II, estabelece o CARF como órgão *paritário*. Já no Regimento Interno do CARF, o voto de qualidade encontra-se previsto pelo art. 54, segundo o qual cabe ao presidente, em caso de empate, “além do voto ordinário, o de qualidade”.

Pois bem. Como já mencionado anteriormente, tanto o Decreto n. 70.235/1972 quanto o RICARF preveem a paridade do órgão de julgamento, de modo que esta configura-se como

verdadeira exigência legal. Não obstante, a partir de uma análise da estrutura dos julgamentos do CARF, forçoso concluir que esta paridade, em realidade, *não se verifica*.

Nesse sentido, um primeiro ponto que deve ser levantado refere-se à extensão da paridade exigida pelo Decreto n. 70.235. Ora, quando a lei prevê a exigência de que o CARF seja *paritário*, esta obrigação não deve ser entendida como algo meramente formal; ao contrário, para que a determinação legal possa ser considerada inteiramente respeitada, faz-se necessário que não só a *composição* do CARF seja paritária, mas seu *funcionamento* também.

Em outras palavras, o fato de as turmas de julgamento do CARF serem compostas por número par de julgadores, sendo metade conselheiros representantes dos contribuintes e metade representantes da Fazenda Nacional, *não é o suficiente para afirmar que paridade resta caracterizada*, para isso, é preciso que também *durante o julgamento* haja paridade no modo como este é estruturado.

Ocorre que, a partir do momento em que o voto de qualidade se configura como verdadeiro *voto duplo* do presidente do colegiado, a conclusão de que há uma violação da paridade é inevitável, porquanto, na prática, o número de votos proferidos por representantes da Fazenda Nacional poderá ser superior àquele proferido por representantes dos contribuintes.

Importante ressaltar que, no momento em que o CARF foi instituído como órgão de julgamento administrativo de segunda instância, a partir da alteração do Decreto n. 70.235/1972, não havia qualquer obrigação de que este fosse estabelecido como um órgão de julgamento paritário. Isto é, inexistia qualquer exigência supralegal impondo uma determinação nesse sentido, de sorte que um órgão administrativo de julgamento poderia muito bem ser formado somente por conselheiros representantes da Fazenda Nacional (a exemplo do que ocorre na primeira instância de julgamento), ou ainda por um número maior de conselheiros da Fazenda do que de conselheiros dos contribuintes.

A despeito disso, o legislador realizou uma escolha consciente ao estabelecer que o CARF seria um órgão paritário, de modo que, tendo isso em vista, evidentemente que a paridade não pode ser entendida como restrita à composição do órgão, mas sim deve se estender também ao seu funcionamento.

O que se observa no CARF é uma paridade “no papel”, porquanto embora o número de conselheiros de cada um dos lados aponte para uma paridade, o funcionamento do órgão, sobretudo a forma como se dão as decisões, revela que em realidade tal paridade não é respeitada. Ora, a partir do momento que um dos membros do colegiado tem um voto duplo, e este membro é *sempre* representante da Fazenda Nacional, é irrefutável que a paridade exigida por lei reste violada.

Por isso, também a partir de uma análise exclusivamente sob a ótica da legislação ordinária, pode-se concluir que existe uma verdadeira antinomia entre o voto de qualidade tal como aplicado no CARF e as disposições legais que impõem a estruturação do órgão de forma paritária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo realizar uma análise acerca da conformidade do voto de qualidade empregado no âmbito do CARF com disposições extraídas de três níveis do ordenamento jurídico.

Sob a ótica constitucional, concluiu-se que é possível, como decorrência do Princípio da Legalidade, extrair da Constituição Federal a máxima do *in dubio pro contribuinte*, que impõe a adoção do entendimento mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida quanto à validade de certa exigência tributária. Isso porque, a Administração Pública, por força do Princípio da Legalidade, encontra-se vinculada à lei, de modo que somente pode formalizar o lançamento quando restar verificado, acima de qualquer dúvida, que a conduta adotada pelo contribuinte adequa-se perfeitamente à hipótese legal. Sendo assim, se não há certeza quando a essa identidade entre a conduta praticada e a hipótese legal, torna-se impossível a formalização de uma exigência em face do contribuinte. Por conta disso, a incompatibilidade identificada entre o voto de qualidade e o *in dubio pro contribuinte* traduz-se em verdadeira inconstitucionalidade da forma de desempate empregada no âmbito do CARF.

Sob a ótica da legislação complementar, concluiu-se que também há conflito entre o voto de qualidade e o art. 112 do Código Tributário Nacional, porquanto deste pode ser extraída a imposição de uma obrigação de adoção da interpretação mais favorável ao contribuinte nos casos de dúvida não só quanto à exigência de multas, mas também quanto à exigência de tributos.

Finalmente, também em nível ordinário verifica-se um descompasso entre o voto de qualidade e a exigência legal de paridade no âmbito do CARF. Isso porque tal paridade não deve ser entendida como restrita à composição da turma, mas sim como efetiva paridade no funcionamento.

Conclui-se, portanto, que o voto de qualidade mostra-se incompatível com disposições extraídas dos três níveis do ordenamento jurídico analisados ao longo do presente artigo, de tal modo que a forma de desempate empregada pelo CARF não só se mostra ilegal, como também inconstitucional.

Ainda que o presente trabalho, inicialmente, não tivesse a pretensão de apresentar qualquer solução acerca dos conflitos identificados entre o voto de qualidade e preceitos do ordenamento jurídico, parece-nos interessante fazer um comentário final nesse sentido.

Ora, no início deste artigo, defendeu-se que o voto de qualidade, em verdade, configura-se como *voto duplo* do presidente da turma de julgamento; não obstante, há uma outra interpretação possível que pode ser extraída do art. 54 do RICARF. Nesse sentido, quando o Regimento Interno prevê que cabe ao presidente da turma “além do voto ordinário, o de qualidade”, é possível adotar uma interpretação de que, mais do que um voto duplo, o RICARF confere ao presidente *dois votos*. Tal distinção mostra-se importante na medida em que, enquanto um voto duplo pode ser entendido como um único voto com peso duplo, no segundo caso há, efetivamente, dois votos em alguma medida distintos.

Pensando nessa segunda concepção, tem-se uma situação em que o presidente profere dois votos: um primeiro voto de mérito, o qual é proferido da mesma forma e com o mesmo peso que os demais votos proferidos pelos outros julgadores; e um segundo voto, que apenas é proferido nos casos de julgamentos empatados, e cuja função é justamente promover o desempate, resolvendo a controvérsia discutida. Assim, com relação ao primeiro voto, poderíamos falar que é proferido pelo presidente na sua condição de membro julgador do colegiado, já o segundo voto é proferido por ele na condição de presidente que tem como função desempatar o resultado do julgamento.

Na estrutura atual dos julgamentos do CARF, nota-se que o voto de qualidade é, como dito, um *voto duplo*, pois o presidente do colegiado profere seu voto *uma única vez*, no caso de eventual empate, este único voto é contabilizado duas vezes, de modo a formar uma maioria. Não há, portanto, nenhuma diferenciação entre o voto proferido como julgador (a respeito do mérito da controvérsia) e o voto proferido como presidente (a respeito do desempate), as razões de decidir são exatamente as mesmas, de modo que há apenas um voto com peso duplo.

Tal estrutura, conforme exposto, acaba por violar a paridade do colegiado exigida por lei, tornando ilegal o voto de qualidade. Não obstante, parece-nos interessante considerar se, na hipótese de o voto de qualidade se revestir das características de *dois votos* (ao invés de voto duplo), a questão da ilegalidade poderia ser resolvida.

A princípio, parece absurdo, tendo em mente a identidade física da pessoa do “membro do colegiado” e da pessoa do “presidente” considerar que estes dois votos seriam dados em sentidos distintos; afinal, o julgador que ocupa o cargo de presidente tem sua convicção a respeito do mérito da controvérsia discutida e, mesmo se tratando de dois votos, supõe-se, logicamente, que ele os proferiria no mesmo sentido. Assim, tanto o voto “na condição de julgador”, quanto o voto “na condição de presidente” acatariam um mesmo posicionamento.

Ocorre que, em se entendendo o voto de qualidade como *dois votos*, parece viável propor uma possível solução aos dilemas expostos ao longo do presente artigo.

Ora, de acordo com o RICARF, o presidente pode proferir dois votos: um ordinário e um de qualidade. Quanto ao voto ordinário, este é proferido pelo presidente assim como qualquer outro membro do colegiado profere seu voto. Por meio dele, o presidente irá expressar suas convicções a respeito do mérito da controvérsia e irá proferir seu julgamento, o qual, por sua vez, terá *o mesmo peso* que os demais votos proferidos pelos outros conselheiros. Havendo um empate, caberá ao presidente proferir o seu *segundo voto*, o voto de qualidade.

Pois bem. Ao longo do presente artigo, defendeu-se que, em caso de dúvida, tanto da Constituição (como decorrência do Princípio da Legalidade) quanto do CTN pode-se extrair uma imposição de que seja adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Se isso é verdade, havendo empate em um julgamento no CARF (empate que, por sua vez, representa a materialização da dúvida), e, conseqüentemente, estando o presidente compelido a proferir o seu *segundo voto* (agora na condição de presidente da turma e não mais de julgador, com suas convicções pessoais), pode-se concluir que este voto *não será discricionário*, ou seja, *não dependerá da livre convicção do julgador, mas deverá ser proferido, obrigatoriamente, em favor do contribuinte*.

Chega-se, portanto, a uma situação na qual o voto de qualidade não é mais incompatível com as disposições abordadas no presente trabalho. Isso porque, não só os conflitos com o *in dubio pro contribuinte* e com o art. 112 do CTN desaparecem, mas também a antinomia em relação à paridade é suprimida, afinal, não sendo o segundo voto proferido pelo presidente uma manifestação de sua convicção pessoal, mas mera aplicação de determinações legais, não pode mais ser dito que os conselheiros representantes da Fazenda Nacional proferem “mais votos” que os representantes dos contribuintes. Este segundo voto será, portanto, meramente declaratório.

Cumprido destacar que o raciocínio exposto acima não impõe uma mudança legislativa dos contornos do voto de qualidade expostos no início do presente artigo. Pelo contrário, ela pode ser construída através de uma interpretação dos dispositivos legais que versam sobre o referido voto integrada com outros preceitos constitucionais e infraconstitucionais.

Desse modo, parece-nos possível argumentar que, muito embora haja um emprego do voto de qualidade, no âmbito do CARF, que acaba por torná-lo inconstitucional e ilegal, é possível adotar uma interpretação dos dispositivos legais que preveem a aplicação deste voto que *não viole* preceitos extraídos da Constituição Federal, da legislação complementar ou da legislação ordinária.

Nessa linha, importante trazer um comentário final a respeito da alteração legislativa introduzida pelo art. 28 da Lei n. 13.988/2020, que acrescentou o art. 19-E à Lei n. 10.522/2002, com a seguinte redação: “Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se

refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”. Ora, interpretando-se o referido dispositivo não de maneira estritamente literal, mas como aplicável a todo e qualquer julgamento no âmbito do CARF, conclui-se que a alteração proposta está inteiramente de acordo à solução exposta nos parágrafos anteriores, afinal, em ambos os casos, passa-se a ter um desempate que não é proferido de acordo com as convicções pessoais do presidente da turma de julgamento, mas sempre a favor do contribuinte, como, aliás, já impunham os preceitos constitucionais e infraconstitucionais apresentados ao longo do presente artigo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luiz Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. *Revista dos Tribunais* vol. 16. São Paulo, jan. 2009.

CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: *in dubio contra sacrificium*. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro* n. 11, 2013.

DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. A correta aplicação do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do art. 112 do CTN. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018.

FRATTARI, Rafael; e VASCONCELOS, Vinícius. As multas, o voto de qualidade no CARF e o art.112 do CTN. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; e RODRIGUES, Raphael Silva. *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2013.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O voto de qualidade no processo administrativo tributário e o artigo 112 do Código Tributário Nacional. In: BOSSA, Gisele Barra. *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 229. São Paulo: Dialética, out. 2014.

_____. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. O voto de desempate nos julgamentos administrativo-tributários. In: VIANA, Michel. *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACHADO, Schubert de Farias. As garantias constitucionais conferidas ao acusado e o direito tributário sancionador. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controvertida aplicação do art. 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo de caso Petrobras. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 237. São Paulo: Dialética, jun. 2015.

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. São Paulo, março, 2013.

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

_____. *In dubio pro reo* também vale para o contribuinte. *Consultor Jurídico*, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em: 01 set. 2019.

_____. Processo fiscal, processo inquisitivo e a teoria da prova ou por que a execução fiscal deve ter como legislação subsidiária o CPP e não o CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, vol. 14.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____; e SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, vol. 3.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. Voto de qualidade é coerente com a atual composição paritária do CARF. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-08/charles-mayer-voto-qualidade-coerente-paridade-carf>. Acesso em: 08 set. 2019.

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

_____. *In dubio pro contribuinte* reduz despesas do Estado e aumenta eficiência. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. *In dubio pro contribuinte*: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. 1. ed. São Paulo: MP, 2012.