

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

40



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A CORRETA APLICAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) SOB A ÓTICA DO ART. 112 DO CTN

THE CORRECT APPLICATION OF THE QUALITY VOTE OF THE ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS (CARF) UNDER THE OPTICAL OF ART. 112 OF THE CTN

Douglas Stelet Ayres Domingues

Especialista em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC/RJ). Bacharel em Direito pela Universidade Candido Mendes (UCAM/RJ). Advogado no Rio de Janeiro. E-mail: ds.ucam@gmail.com

RESUMO

O Conselho Administrativo de Recursos fiscais possui, se contabilizado o tempo de seus antecessores, 91 anos de história, sendo dono da última palavra no âmbito do processo administrativo fiscal federal. Infelizmente, recentemente, com os escândalos de corrupção que vieram à tona com a deflagração da Operação Zelotes, foi escrita uma triste página na história deste conselho, colocando em dúvida a credibilidade dos julgamentos e dos próprios Conselheiros. Com isso, questões procedimentais que anteriormente não eram discutidas, a exemplo do voto de qualidade, passaram a figurar nas discussões acadêmicas, judiciais e políticas. Neste artigo pretende-se demonstrar a evolução dos acontecimentos até o questionamento da sistemática de aplicação do voto de qualidade pelos Contribuintes, apontar e questionar os aspectos legais e sua topografia no ordenamento jurídico brasileiro fazendo um paralelo com o art. 112 do Código Tributário Nacional, indicando os erros e acertos dos precedentes existentes sobre a matéria.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO PENAL, PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, CARF, VOTO DE QUALIDADE, IN DUBIO PRO REO

ABSTRACT

The Administrative Council of Tax Appeals has, if counted the time of its predecessors, 91 years of history, being the last word in the scope of the federal fiscal administrative process. Unfortunately, the recent scandals of corruption that came into light with the outbreak of Operation Zelotes, produced a sad page in

the history of this council, casting doubt about the credibility of the judgments and the Councilors themselves. As a result, procedural issues that had not been previously discussed, such as quality vote, began to appear in academic, judicial, and political discussions. This article intends to demonstrate the evolution of these events from questioning the system of applying the quality vote by the Taxpayers, up to pointing out and questioning the legal aspects and their topography in the Brazilian legal system, drawing a parallel with art. 112 of the National Tax Code, indicating the pros and cons of the existing precedents in this matter.

KEYWORDS: TAX LAW, CRIMINAL LAW, FEDERAL ADMINISTRATIVE PROCESS, CARF, QUALITY VOTE, IN DUBIO PRO REO

1. INTRODUÇÃO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais está atualmente no centro das atenções e em processo de reformulação, sendo as mudanças notadas principalmente pelos profissionais que atuam diariamente defendendo os interesses de seus clientes e acompanhando a jurisprudência nesse colegiado administrativo.

Uma das mudanças ocorridas posteriormente à deflagração da Operação Zelotes, e que vem sendo questionada pela comunidade jurídica diretamente atingida, é o aumento no número de julgamentos decididos pelo voto de qualidade, isto é, pela aplicação do voto de desempate conferido ao Presidente da turma julgadora. As sucessivas decisões desfavoráveis aos Contribuintes em casos que, a rigor, terminaram empatados têm sido questionadas no Judiciário à luz do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Tendo em vista que o CARF é responsável pelo julgamento de todos os recursos administrativos relacionados a créditos fiscais da União, não é difícil visualizar a importância e o impacto financeiro de suas decisões e a necessidade de que transmitam segurança jurídica.

Assim, busca-se através do presente artigo traçar um paralelo entre a atual sistemática de aplicação do voto de qualidade e a sua correta interpretação sob a ótica do art. 112 do Código Tributário Nacional, de modo a nortear adequadamente os caminhos a serem perseguidos pelos Contribuintes quando buscarem a tutela judicial, bem como ressaltar as nuances existentes sobre a matéria que devem ser observadas mandatoriamente pelos intérpretes, de modo a evitar a criação de uma jurisprudência anômala sob a perspectiva da técnica jurídica.

Para tanto, o trabalho conta com cinco capítulos, nos quais abordamos os aspectos formais do processo administrativo e julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para então passar à exemplificação do voto de qualidade, apresentação das estatísticas dos julgamentos, análise das discussões judiciais sobre a matéria e

considerações técnicas sobre o porquê da aplicação do voto de desempate, sob a ótica do art. 112 do CTN, apenas poder ocorrer de forma favorável ao contribuinte se estiver em discussão a aplicação de penalidades.

Ao fim, serão tecidas breves considerações sobre um possível futuro para o voto de qualidade e apresentadas as conclusões finais.

2. PROCESSO ADMINISTRATIVO NO CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi criado pela Lei n. 11.941/2009 (conversão da Medida Provisória n. 449/2008), porém, possui uma história acumulada de 91 anos, visto que sucedeu o Conselho dos Contribuintes, que teve diversas alterações ao longo do tempo¹⁻².

Assim como os primeiros modelos de Conselho dos Contribuintes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi criado para processar e julgar em segunda e terceira instâncias³ os recursos administrativos de sua competência.

Atualmente existem cinco recursos cuja competência para o julgamento é atribuída ao CARF: Recurso de Ofício, Recurso Voluntário, Embargos de Declaração, Recurso Especial e Agravo.

O Regimento Interno do CARF foi originariamente instituído pela Portaria MF n. 256, de 22 de junho de 2009, posteriormente revogada pela Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015 (vigente), sendo atualmente dividido em três Seções de Julgamento com a competência dividida por matéria, cada uma com sua Câmara Superior destinada a uniformizar as decisões proferidas pelas Turmas Ordinárias vinculadas às Câmaras que compõem cada Seção.

Existe, ainda, o Conselho Pleno, destinado a dirimir as divergências entre as Câmaras Superiores.

As Turmas da Câmara Superior de Recursos fiscais, com exceção do Conselho Pleno, bem como as Câmaras e respectivas Turmas Ordinárias do CARF, estão limitadas a julgar recursos e a uniformizar a jurisprudência de temas referentes à competência da Seção a qual pertencem. O Conselho Pleno da CSRF, por sua vez, é destinado a uniformizar a jurisprudência, caso duas ou três Turmas da CSRF diverjam ou existam decisões reiteradas sobre determinado assunto, o que, neste último caso, torna possível a edição de súmula sobre a matéria.

1 Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda (Decreto n. 16.580/1924); Conselho de Contribuintes para Impostos de Consumo (Decreto n. 5.157/1927); 1º e 2º Conselhos de Contribuintes e o Conselho Superior de Tarifa (Decreto n. 24.036/1934); 3º Conselho de Contribuintes (Decreto n. 54.767/1964); e 4º Conselho de Contribuintes (Decreto n. 70.235/1972).

2 Antes da Constituição de 1988, a competência tributária se concentrava quase que totalmente na União, razão pela qual os antigos Conselhos dos Contribuintes chegaram a julgar matérias relacionadas a tributos que, hoje, são de competência dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal.

3 Em terceira instância cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais, que integra o CARF, o julgamento dos recursos interpostos em face das decisões proferidas em segunda instância, ou, em face de suas próprias decisões.

Por ser um órgão paritário, todas as turmas do CARF devem conter igual número de conselheiros representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional, sendo que os presidentes sempre serão representantes da Fazenda e os vice-presidentes sempre serão representantes dos contribuintes⁴.

Cada Turma Ordinária possui oito conselheiros divididos igualmente em representantes dos Contribuintes e da Fazenda. Já as Turmas da Câmara Superior possuem 10 julgadores, divididos da mesma forma, sendo compostas pelos presidentes e vice-presidentes do CARF e das Câmaras da respectiva Seção.

2.1. Julgamento no âmbito do CARF

Os julgamentos no CARF são públicos e podem ser realizados de forma presencial ou não presencial, não podendo ocorrer o julgamento não presencial caso esteja sendo discutido crédito superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)⁵, ressalvados os casos especificados no próprio regimento.

As turmas somente poderão deliberar quando presentes a maioria dos seus membros⁶, ou seja, não há necessidade de que todos os conselheiros integrantes de determinada turma de julgamento estejam presentes na data da sessão, bastando que a maioria compareça.

Por exemplo, uma Turma Ordinária, que possui oito membros ao todo, poderá deliberar se seis destes estiverem presentes, enquanto uma Turma da Câmara Superior, que possui 10 membros ao todo, poderá deliberar se oito desses membros estiverem presentes.

Embora não haja nenhum dispositivo, no Regimento Interno do CARF, dispondo que, mesmo no caso de sessão instaurada pela maioria, deverá ser mantida a paridade entre conselheiros representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional, não parece razoável que esta seja desrespeitada, visto que é da própria essência do referido órgão que as decisões sejam tomadas por colegiados paritários⁷.

As decisões serão tomadas por maioria ou, no caso de empate, pelo voto de qualidade, que cabe ao presidente da Turma julgadora, voto este que concentra toda problemática em estudo.

3. VOTO DE QUALIDADE

O voto de qualidade está previsto no art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/1972 (redação dada pela Lei n. 11.941/2009) e tem por finalidade conferir a um representante da Fazenda

4 Recentemente um contribuinte conseguiu, perante a Justiça Federal, impedir um julgamento no CARF, visto que não havia paridade, entre representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional, na composição da Turma responsável pela realização do julgamento (disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4710241/judiciario-impede-julgamento-no-carf>>. Acesso em: 16 out. 2018).

5 Vide art. 53 e parágrafos do Regimento Interno do CARF.

6 Vide art. 54 e parágrafos do Regimento Interno do CARF.

7 Vide § 7º do art. 25 do Decreto n. 70.235/1972 (redação dada pela Lei n. 11.941/2009).

Nacional o poder decisório em caso de empate no julgamento, o que é facilmente observado da simples leitura do dispositivo.

“Art. 25. [...]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.”⁸

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015), ao regulamentar o referido dispositivo, o fez da seguinte forma: “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.”⁹

É possível verificar que o Regimento Interno do CARF tentou conciliar a paridade existente nos colegiados com a atribuição do voto qualificado ao presidente, de modo que lhe concedeu, além do voto ordinário¹⁰, o voto de qualidade, este último previsto em Lei.

Na prática, o presidente vota normalmente como os demais conselheiros, ou seja, profere o voto ordinário, porém, havendo empate na votação, seu voto passa a ter “peso 2”, dando-se ganho de causa à parte (Fazenda Nacional ou Contribuinte) favorecida no voto deste.

Há de se salientar que não existe vedação legal para que o voto qualificado seja diverso do ordinário, entretanto não se tem conhecimento de qualquer julgamento no qual o primeiro voto do presidente não tenha sido aproveitado para desempatá-lo.

Até muito recentemente o voto de qualidade não era discutido pelos contribuintes, sendo sua aplicabilidade amplamente aceita. Contudo, com a deflagração da Operação Zelotes¹¹,

8 BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.996, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

9 BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acao-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

10 Voto comum, proferido por qualquer conselheiro.

11 Trata-se de operação deflagrada pela Polícia Federal para investigar um esquema de corrupção no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Temos a Operação Zelotes como o marco inicial da controvérsia ligada ao voto de qualidade, eis que, coincidência ou não, passou-se a dar ganho de causa à Fazenda Nacional na grande maioria dos casos decididos pelo voto de qualidade, principalmente nas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

pela Polícia Federal, e com a proibição, pela OAB, dos advogados de atuarem como Conselheiros¹², houve um grande número de casos decididos desfavoravelmente aos Contribuintes pela prevalência do voto presidencial.

A Operação Zelotes e a decisão do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil são citadas como marcos divisórios, pois a primeira afetou a credibilidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e provocou inúmeras reformas, aumentando a pressão exercida sobre os Conselheiros, e a segunda acabou por forçar inúmeros Conselheiros representantes dos Contribuintes a optar pela advocacia e, conseqüentemente, deixar o cargo.

Assim, diante das frequentes derrotas ocasionadas pelo voto estudado, os Contribuintes passaram a entrar com medidas judiciais requerendo vezes a anulação do julgamento, vezes a reforma do julgamento, com base no que preceitua o art. 112 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

I – à capitulação legal do fato;

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

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”¹³

O questionamento do voto qualificado sob a ótica do art. 112 do CTN ocorre, pois, segundo defendem os contribuintes, o empate no julgamento configura dúvida objetiva sobre as hipóteses que resultaram no lançamento do tributo ou da multa, o que será analisado em momento oportuno.

Por ocasião das inúmeras críticas aos julgamentos decididos pelo voto presidencial, vários estudos estatísticos foram elaborados, tanto pelos contribuintes, quanto pelo próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.1. Estatísticas dos julgamentos do CARF e críticas ao Relatório publicado em 26 de outubro de 2016 pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O NEF/FGV¹⁴ realizou um estudo que teve como objetivo catalogar todos os julgados relativos aos acórdãos do “Novo CARF”¹⁵ publicados até 30 de junho de 2016, cujos dados

12 Em 18 de maio de 2016 o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil decidiu pela incompatibilidade do exercício da advocacia com o cargo de Conselheiro do CARF. Com isso, muitos advogados renomados que atuavam como representantes dos contribuintes abandonaram o órgão, o que resultou em uma disparidade enorme entre os Conselheiros representantes dos contribuintes, que agora são em sua maioria contadores, e os Conselheiros representantes da Fazenda, principalmente pela falta de experiência dos novos conselheiros.

13 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

14 Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas Direito/SP.

15 Expressão utilizada para indicar que foi considerado apenas o período após a reformulação provocada pela Operação Zelotes.

foram expostos por meio de artigo publicado no *site* “jota.uol.com.br” e que traduzem a seguinte realidade:

“Para além disso, importante observar que dentre os processos mencionados, o voto de qualidade foi proferido em 347 oportunidades, conforme demonstra a planilha seguinte:

Voto de qualidade nas Turmas da CSRF	347
1ª Turma CSRF	46
Favorável FN	43
Sem julgamento de mérito	3
2ª Turma CSRF	39
Favorável FN	32
Parcial	5
Sem julgamento de mérito	2
3ª Turma CSRF	262
Favorável FN	260
Parcial	1
Sem julgamento de mérito	1
Total Geral	347

Novamente explicamos que também para os casos analisados pelo voto de qualidade indicamos que os processos ‘sem julgamento de mérito’ mencionados na tabela acima representam os recursos especiais que não foram conhecidos pelo voto de qualidade.

Dentre os seis casos apresentados, apenas em dois deles o RE não conhecido foi proposto pela Fazenda Nacional. Especificamente com relação aos julgados pela 3ª

Turma da CSRF, convém ressaltar que 253 deles se referem ao tema da denúncia espontânea (julgamento em lote), cujo entendimento foi no sentido de que a denúncia espontânea não atinge as penalidades decorrentes de deveres instrumentais, bem como as decorrentes de prazos fixados pela administração.

Por não terem sido publicados até 30 de junho de 2016, não estão computados na tabela, referente à 3ª Turma, os lotes de julgamentos relativos ao tema da isenção do PIS e da COFINS para os produtos destinados à Zona Franca de Manaus, bem como os lotes de julgamento relativos à multa por descumprimento de obrigação acessória no registro extemporâneo dos dados de embarque, ambos resolvidos pelo voto de qualidade em favor da Fazenda Nacional.

Os dados da pesquisa indicam que em TODOS os julgamentos de mérito das Turmas da CSRF que foram resolvidos pelo voto de qualidade, quem ganhou a disputa foi a Fazenda Nacional. Isso porque, mesmo nas decisões parciais a Fazenda restou vencedora já que os fundamentos da autuação foram mantidos, alterando-se apenas a base de cálculo para incidência dos valores exigidos.

Esse dado grita por atenção, pois 100% *dos votos de qualidade foram favoráveis ao Fisco.*" (Destaque adicionado)¹⁶

Diante do aumento das discussões com relação à aplicação do voto de qualidade, o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamentos e componente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicou no *síte* CONJUR sua opinião¹⁷ sobre o assunto, dizendo, entre outras coisas, que o voto de qualidade é coerente com a paridade do CARF.

Essa publicação, embora não tenha sido feita em nome do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi o primeiro indício de que o órgão estava preocupado com a repercussão e com a coerência da tese dos contribuintes.

Posteriormente, em 26 de outubro de 2016, o próprio CARF elaborou e publicou um relatório¹⁸ dos julgamentos realizados entre janeiro de 2016 e agosto de 2016, segundo o qual apontou que 52% do total de decisões são favoráveis ao Contribuinte e 48% à Fazenda Nacional.

O relatório ainda aponta que apenas 7% dos recursos são decididos pelo voto de qualidade, sendo 3,9% correspondente aos casos julgados pelas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *vide* tabela abaixo com dados extraídos da tabela 7 do referido relatório:

16 JOTA. Observatório CAREF: o voto de qualidade em números. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros>>. Acesso em: 13 set. 2018.

17 SOUZA, Charles Mayer de Castro. Voto de qualidade é coerente com a atual composição paritária do CARF. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-ago-08/charles-mayer-voto-qualidade-coerente-paridade-carf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

18 CAREF. Relatório das decisões do CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

Tabela 1 – Relatório

Unidade julgadora	Votos de qualidade	Total de decisões	% de votos de qualidade em relação ao total de julgados
1ª Seção	16	1.066	0,3%
2ª Seção	104	2.345	1,7%
3ª Seção	63	1.426	1,0%
CSRF	234	1.159	3,9%
Total Geral	417	5.996	7,0%

Fonte: CARF, 2016¹⁹.

Cabe ressaltar que tais dados são altamente questionáveis, visto que a metodologia utilizada na elaboração do mesmo visa claramente camuflar o real impacto do voto de qualidade causado sobre os Contribuintes sob o pretexto de evitar distorções estatísticas, conforme se observa do trecho abaixo transcrito:

“[...] No período, foram proferidas 602 decisões em julgamento de recursos na sistemática prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do órgão, que estabelece o julgamento em lote para recursos repetitivos. Nesses casos, considerou-se apenas o julgamento do processo tomado por paradigma de cada matéria, excluindo-se os demais. Esse critério teve por objetivo evitar distorção estatística. O Anexo I deste estudo apresenta uma breve análise das matérias submetidas àquele rito de julgamento. [...]”^[20]

Este anexo tem o propósito de apresentar uma breve análise das matérias decididas nas 2ª e 3ª turmas da CSRF, cujos processos foram julgados com base na sistemática de recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do CARF.

Análise do julgamento dos recursos repetitivos de forma apartada se justifica pelas distorções estatísticas que geraria no contexto da análise do julgamento dos demais recursos, considerando que nesta modalidade uma quantidade

19 Idem.

20 CARF. Relatório das decisões do CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

significativa de processos é julgada simultaneamente, em lotes organizados por matéria. [...]”²¹

A metodologia do estudo é falha para identificar o impacto das decisões proferidas, pela última instância administrativa, pelo voto de qualidade, justamente porque considera todos os casos julgados sob a sistemática dos recursos repetitivos²² como sendo apenas 1 (um), ou pouco mais, visto que são considerados somente os votos proferidos nos recursos paradigmas.

Pois bem, se assim não fosse – ou seja, se todos os processos impactados pelo julgamento do recurso paradigma fossem contabilizados para fins estatísticos –, teríamos um sensível aumento nos casos decididos pelo voto de qualidade, bem como seria verificado que, assim como já havia adiantado o NEF-FGV, 100% dos casos analisados foram decididos contra os Contribuintes no mérito. Vejamos a reprodução da Tabela 2 do relatório:

Tabela 2 – Processos

<i>Matéria</i>	<i>Seção de Julgamento</i>	<i>Quantidade de processos</i>
1. IRPF – Rendimentos Recebidos Acumuladamente.	2ª Seção	145
2. Inaplicabilidade da denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega de declaração ou informações relativas ao embarque de mercadorias.	3ª Seção	257
3. Incidência do PIS/COFINS sobre receitas de vendas a empresas da ZFM.	3ª Seção	180
4. Multa aduaneira por registro de dados de embarque após os sete dias previstos na legislação.	3ª Seção	20
<i>Processos decididos por voto de qualidade no mérito.</i>	–	602

²¹ Idem.

²² A sistemática de julgamento repetitivo adotada pelo CARF busca dar maior celeridade ao contencioso administrativo, de modo que as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais julga processos em lote, aplicando-se o entendimento externado para o recurso paradigma. A sistemática é semelhante ao que vemos no STF e no STJ, porém não possui efeito vinculante.

Fonte: CARE, 2016²³.

Dos quatro temas julgados pela sistemática dos recursos repetitivos, apenas a matéria julgada pela 2ª Seção foi *parcialmente* favorável ao Contribuinte para determinar o recálculo dos valores discutidos. Contudo, no mérito da questão a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não fugiu à regra e julgou favoravelmente à Fazenda pelo voto de qualidade.

As demais matérias foram julgadas de forma inteiramente favorável à Fazenda Nacional, não havendo sequer o provimento parcial em favor do Contribuinte.

Outrossim, há de se questionar se a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem cumprido o papel para o qual foi criada, qual seja, uniformizar a jurisprudência.

O próprio relatório, ora criticado, cita que as decisões da CSRF têm o condão de uniformizar a jurisprudência, vejamos:

“[...] A análise qualitativa tomou por base as decisões resultantes do voto de qualidade, considerando que não se formou maioria simples ou absoluta em torno da matéria recorrida, orientada às decisões proferidas no âmbito da CSRF, pois resultam de recursos de divergência e, portanto, tem o condão de uniformizar a jurisprudência do órgão.

A análise, abrangendo matérias das três turmas da CSRF, visa identificar eventuais mudanças ocorridas na jurisprudência no período, em decorrência da nova composição dos colegiados que formam a Câmara Superior, bem como traçar um paralelo da decisão da turma da CSRF com as decisões das turmas ordinárias nas mesmas matérias. [...]”²⁴

Embora seja feita, em um primeiro momento, uma correta explanação da competência e objetivo das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a verdade demonstrada ao analisar os julgamentos proferidos pela aplicação do voto de qualidade é outra.

Vejamos como exemplo o julgamento repetitivo acerca da denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega de declaração ou informações relativas ao embarque de mercadorias.

Apenas para ilustrar a matéria em questão, até o ano de 2010 apenas o art. 138 do CTN²⁵ dispunha sobre a denúncia espontânea, tendo sido pacificado pelo Superior Tribunal de

23 CARE. Relatório das decisões do CARE. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

24 CARE. Relatório das decisões do CARE. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

25 “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”

Justiça e até mesmo pelo CARF que o referido artigo não se aplicaria ao descumprimento das chamadas obrigações autônomas, ou seja, desvinculadas do pagamento de tributo.

O Decreto-lei n. 37/1966 (aplicado nas relações aduaneiras), por sua vez, transcrevia, com outras palavras, em seu art. 102, *caput*²⁶ e § 2º²⁷, o disposto no art. 138 do CTN. Contudo, a Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, alterou a redação do § 2º do art. 102 do Decreto-lei n. 37/1966, passando a constar o seguinte: “§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.”²⁸

Assim, tendo em vista que a Lei n. 12.350/2010 passou a prever expressamente a possibilidade de exclusão das penalidades administrativas pela aplicação da denúncia espontânea, os Contribuintes desenvolveram a tese de que em âmbito aduaneiro as multas decorrentes do descumprimento de obrigações autônomas, por terem natureza administrativa, deveriam ser afastadas caso a obrigação fosse cumprida antes de qualquer procedimento fiscal, dando-se ao instituto o nome de denúncia espontânea aduaneira, visto a distinção daquele previsto no Código Tributário Nacional.

O livro Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF, publicado em 2016, trouxe um estudo sobre o mesmo tema analisado pela CSRF²⁹, tendo como período pesquisado 12/10 a 12/15, ou seja, período anterior ao analisado pelo relatório publicado pelo CARF e ao início do “Novo CARF”.

Observe que o período pesquisado abrange toda evolução jurisprudencial da norma, visto que a mesma entrou em vigência em dezembro de 2010.

No estudo em comento a conclusão chegada pela autora foi: “1) Todas as decisões analisadas foram unânimes no sentido de que após o advento da Lei n. 12.350/10, o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aplica-se às multas aduaneiras de natureza administrativa [...]”³⁰

A jurisprudência administrativa tanto era favorável aos contribuintes, que, dos 257 recursos julgados sobre o tema da Denúncia Espontânea Aduaneira na sessão do dia 26 de abril de 2016, 166 eram de autoria da Procuradoria e apenas 91 de autoria dos Contribuintes, ou seja, 64,60% das decisões recorridas haviam dado ganho de causa aos Contribuintes em segunda instância, sendo a grande maioria dos recursos dos

26 “Art. 102. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.”

27 “§ 2º A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária. (redação revogada pela Lei 12.350/2010).”

28 BRASIL. Decreto-lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm>. Acesso em: 18 set. 2018.

29 CARF. Repertório analítico de jurisprudência do CARF. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas/Max Limonad, 2016, p. 815-819.

30 *Idem*, p. 818.

Contribuintes interpostos para a aplicação da retroatividade benigna³¹ da norma, ou seja, discutindo fatos anteriores à entrada em vigência da lei.

Diante dessa mudança legislativa, a CSRF que se destina a uniformizar a jurisprudência, deveria ratificar o entendimento alterado pela entrada em vigência da Lei n. 12.350/2010. Entretanto, se valendo de entendimentos anteriores à entrada em vigência da referida Lei, reformou todas as decisões favoráveis ao Contribuinte, até então, por meio do voto de qualidade e através da sistemática dos repetitivos.

Verifica-se, portanto, que o voto de qualidade tem sido utilizado para manter autuações duvidosas, destinadas muitas vezes apenas à aplicação de multas e cujo dano ao Erário inexistente, ferindo não só o art. 112 do CTN, como também a segurança jurídica das decisões administrativas.

3.2. Discussões judiciais do voto de qualidade

Após as sucessivas derrotas pelo voto de qualidade, os Contribuintes passaram a buscar o Judiciário para reverter os julgados ou forçar um novo julgamento, sempre pela invocação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

As discussões judiciais sobre a correta aplicação e legalidade do voto de qualidade vêm se acirrando, tendo a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferido importante decisão sobre a matéria:

“CARF. Processo de exigência de tributos. Julgamento. Voto de qualidade.

1. O voto de qualidade (de atribuição do Presidente do órgão julgador, que será conselheiro representante da Fazenda Nacional), previsto para as decisões do CARF (art. 54 do respectivo Regimento Interno), não ofende o devido processo legal (mormente no que se refere à imparcialidade das decisões).
2. O membro do CARF, seja ele representante da Fazenda Nacional ou dos contribuintes, tem como função o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal com base no princípio da legalidade, não tendo ele que adotar posição vinculada a sua origem.”³²

Por ser uma decisão proferida por um órgão colegiado de segunda instância e por não ter, a matéria, chegado aos tribunais superior e supremo até então, a mesma está sendo amplamente utilizada para alegar a legalidade da aplicação do voto de qualidade nos moldes atuais.

Contudo, ponderações devem ser feitas. De início é possível verificar que a matéria julgada pelo TRF da 4ª Região trata de exigência de contribuições, ou seja, estava sendo analisada a aplicação do art. 112 do CTN para o afastamento de tributo, o que, embora seja

³¹ Vide art. 106 do CTN.

³² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC n. 5073051-59.2014.404.7100, 2ª Turma, DE 18.11.2015.

uma tese defendida por alguns advogados adeptos do *in dubio pro libertate*³³ em matéria tributária, não nos parece, de fato, possível, conforme será abordado oportunamente.

Inobstante a decisão do TRF da 4ª Região, os Contribuintes têm obtido importantes vitórias em primeira instância, é o que se verifica das decisões proferidas pela 22ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal e pela 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas/SP:

[...] Na realidade, a previsão legal de voto de qualidade em caso de empate não significa que o Presidente do órgão julgador votará duas vezes em caso de empate, mas que, ainda não tendo votado o Presidente e tendo ocorrido o empate, deve-se buscar colher seu voto, não sendo aplicável o entendimento do art. 112, II, do CTN [...].

Por outro lado, os casos de empate no julgamento em que já tenha sido colhido o voto do Presidente, a aplicação do art. 112, II, do CTN se torna imperativa, restando a controvérsia decidida em favor do contribuinte. [...]

Diante do exposto, *concedo a segurança*, para anular o voto de qualidade proferido no julgamento do acórdão nº 9101-002.202, referente ao processo administrativo nº 19740.000090/2006-05, devendo, nesse caso, o empate no julgamento ser resolvido em favor do contribuinte/embarcante, em consonância com o artigo 112 do CTN.³⁴

[...] A solução dada pela turma julgadora, neste caso, ocorreu com base no que dispõe o art. 25, 9º do Dec. 70.235/72. Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. [...]

Pelo exposto, não havendo novos fatos a serem apreciados, tendo as informações apenas apontado interpretações divergentes daquelas acima e, convencido da existência do direito líquido e certo a amparar a pretensão da impetrante, *concedo a segurança* pleiteada, julgo procedente o pedido, resolvendo-lhe o mérito, nos termos do art. 487, I do CPC, para cancelar o crédito tributário consubstanciado no Processo Administrativo n. 16643.000.337/2010-71, bem como para que referido crédito não seja inscrito em Dívida Ativa da União.³⁵

33 Expressão latina que significa "na dúvida, a favor da liberdade".

34 Trecho da sentença proferida nos autos do Processo n. 1007189-70.2016.4.01.3400, 22ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal.

35 Trecho da sentença proferida nos autos do Processo n. 0013044-60.2015.4.03.6105, 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de

Se verifica, tanto da decisão proferida a favor da Fazenda Nacional, quanto das decisões proferidas a favor do contribuinte, que o voto de qualidade, e sua aplicabilidade com base no que determina o art. 112 do CTN, vem sendo analisado de forma geral, ou seja, pra todo e qualquer caso, independentemente de suas características, visto que nas decisões mencionadas não é traçado um paralelo entre a natureza do crédito e a hermenêutica do artigo.

Interessante observar que em alguns casos são citadas decisões do STF e do STJ proferidas em processos penais, promovendo-se uma espécie de diálogo das fontes e admitindo-se, ainda que subliminarmente, a forte influência do direito penal sobre o art. 112 do CTN. *In verbis* o julgado do STJ:

“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 desempateador é de ser desconsiderado. 4. Recurso a que se dá provimento, para considerar aplicada ao Servidor Policial Civil, no âmbito administrativo, a sanção suspensiva de 90 dias, por aplicação analógica dos arts. 615, § 1º e 664, parág. único do CPP, inobstante o duto parecer ministerial em sentido contrário.”³⁶

O art. 615, § 1º, do Código de Processo Penal diz que o Presidente do órgão julgador apenas poderá proferir o voto desempate se não tiver participado do julgamento, caso contrário deverá prevalecer a decisão mais favorável ao Contribuinte.

Campinas/SP.

36 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, ROMS n. 200701653771, 5ª Turma, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, DJE 01.02.2010.

Ao processo administrativo fiscal se aplica subsidiariamente o Código de Processo Civil e não o Código de Processo Penal, contudo revela-se oportuno o diálogo promovido entre os ramos do direito diante de matéria que, inobstante se encontre em um contexto tributário, possui natureza penal.

3.3. Do art. 112 do Código Tributário Nacional e de sua necessária observância ao se proferir o voto de qualidade

O art. 112 do Código Tributário Nacional está localizado dentro do capítulo que trata da interpretação e integração da legislação tributária, razão pela qual, em um primeiro momento, é possível afirmar que está direcionado ao intérprete da Lei, servindo-lhe como base para identificar o significado e o alcance da lei tributária³⁷.

Segundo o artigo em estudo, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, é o que a doutrina chama de *in dubio pro reo*³⁸ e Luciano Amaro classifica como interpretação benigna³⁹.

Alguns juristas, como é o caso de Gustavo Brigadão⁴⁰, defendem que a norma tributária é uma exceção ao direito fundamental de propriedade conferido pela CRFB/1988 em seu art. 5º e que, por isso, assim como ocorre no Direito Penal, as dúvidas quanto à materialidade do fato gerador tributário devem sempre ser interpretadas em favor do contribuinte, havendo-se a mutação do *in dubio pro reo* para *in dubio pro contribuinte* ou, segundo entendem alguns outros juristas, *in dubio pro libertate*.

Contudo, não parece razoável utilizar o direito fundamental de propriedade para argumentar que o voto de qualidade seja aplicado sempre em favor do Contribuinte, mas manter a fundamentação do pedido sob a ótica do art. 112 do CTN.

Embora a tese seja coerente, não nos parece que o art. 112 do CTN tenha sido editado para proteger o direito de propriedade do Contribuinte, pelo menos não sob a ótica tributária. O legislador buscou, ao editar o dispositivo, impedir a utilização do *ius puniendi* estatal travestido do direito de tributar do Estado, enquanto o direito de propriedade é tutelado por outros princípios, estes sim tributários, tais como a vedação ao confisco e a capacidade contributiva.

Em outras palavras, o bem jurídico tutelado pela norma em estudo não é a propriedade, mas a presunção de inocência daquele que é acusado por cometer fato contrário à lei.

37 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 205.

38 PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 997.

39 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 222.

40 Citação realizada em razão de palestra conferida pelo jurista no "Congresso 50 anos do CTN" promovido pela OAB/RJ e à publicação do artigo (disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-ago-24/consultor-tributario-decisoes-carf-empate-julgadas-pro-contribuinte>>. Acesso em: 16 out. 2018).

A tese a que se filia Gustavo Brigadão, e outros, se aproxima à forma de interpretação da legislação tributária na era do liberalismo, época na qual chegou a vigorar o princípio da certeza, defendido por Dino Jarach⁴¹, em que se defendia a intervenção mínima do Estado.

Ao contrário do que se defendia no liberalismo, o ordenamento jurídico brasileiro adota um modelo de Estado justo, democrático, equitativo e garantidor dos direitos fundamentais, sendo os tributos a fonte de custeio para a viabilização dos direitos fundamentais, por isso a expressão “o dever fundamental de recolher tributos” defendida por Alessandro Mendes Cardoso e tantos outros.

Admitir a aplicação do art. 112 do CTN para desempatar todo e qualquer julgamento no âmbito do CARF, esteja ele discutindo crédito tributário ou não, seria regredir à utilização de interpretações baseadas em critérios apriorísticos para o campo tributário, estes já superados:

“Já ficaram superados os preconceitos no sentido de dar ao direito tributário uma interpretação baseada em critérios apriorísticos, segundo os quais o intérprete deveria buscar sempre a solução que melhor atendesse ao interesse do Fisco (*in dubio pro Fisco*), fundada na prevalência do interesse público, ou sempre a que favorecesse o indivíduo (*in dubio contra Fiscum*), apoiada na regra de respeito à propriedade do indivíduo.”⁴²

Nesta linha, a doutrina majoritariamente entende que o art. 112 do CTN apenas será levado em consideração nos casos de leis que tratem de infrações e não da exigência de tributos.

Neste sentido, citamos as lições de Luiz Emygdio:

“O dispositivo transcrito acima merece as seguintes observações. Primeira, refere-se à lei e não à legislação tributária, porque a matéria pertinente à definição de infrações e cominação de penalidades é privativa de lei (CTN, art. 97, V). Segunda, que a aplicação do dispositivo em tela não é cabente para qualquer lei tributária, mas somente para aquela que define infrações ou comine penalidades. Terceira, que o mesmo dispositivo só deverá ser aplicado no caso de existir dúvida no tocante a infrações ou cominação de penalidades. Quarta, que o dispositivo consagra o princípio geral de direito público, originário do direito romano: *in dubio pro reo*.”⁴³

Há de se ressaltar que as leis que tratam das exigências tributárias devem ter uma interpretação estrita, ao passo que não se permite o emprego da equidade para a dispensa

41 JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributário*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 8.

42 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 207.

43 ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 268.

do pagamento de tributo devido⁴⁴ e nem o emprego de analogia para a exigência de tributo não previsto em lei⁴⁵.

Assim, embora a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória venha ser convertida em principal, sendo utilizado o mesmo regime de cobrança do crédito tributário⁴⁶, entende-se que a natureza da mesma será sempre penal, não podendo se confundir o regime de cobrança com os requisitos de validade de cada cobrança, vejamos:

“Toda sanção negativa (pena) é uma consequência da violação de um dever-ser normativo, isto é, representa a consequência de uma ação ou omissão considerada ilícita ou antijurídica do ponto de vista formal ou material. Tomada como um conceito fundamental, torna-se irrelevante, em princípio, a localização tópica. Terá estrutura e função de norma penal toda aquela que possa vir a ser aplicada diante da violação de outra norma que acarrete um dano a um bem jurídico tutelado, sendo totalmente irrelevante o fato de que a norma que foi violada esteja alojada num determinado diploma normativo que pertença ao direito civil, penal, administrativo, tributário etc.”⁴⁷

A distinção entre a principiologia utilizada para aferir a possibilidade de punição do indivíduo, ainda que estejamos falando de um ilícito tributário, sempre será diversa do conjunto de princípios utilizados para tributar – segregação essa que é mundial e não apenas exclusividade do ordenamento jurídico brasileiro.

Vejamos o que diz o jurista espanhol Eusebio González sobre a aplicação dos princípios de Direito Penal aos ilícitos tributários:

“Transferidas ao âmbito concreto do Direito Tributário as reflexões anteriores, vale assinalar as questões gerais de maior interesse que, precisamente por ter esta característica, pairam sobre toda a matéria e condicionam sua regulação. [...]

Primeira, mesmo podendo (e sem dúvida devendo) respeitar a tradicional distinção entre infrações administrativas e infrações penais, procede deixar bem claro que tal diferenciação não passa do âmbito externo, que existe uma identidade absoluta e indisputável entre umas e outras e que, na Espanha, fundamentalmente, depois da aprovação da vigente Constituição, a preocupação da doutrina e da jurisprudência esteve voltada a mostrar a necessidade de aplicar no âmbito da potestade sancionadora da administração, e sem paliativos de nenhum tipo, os princípios de direito penal (o qual não é óbice para que se reconheça a existência de matrizes, quando não exceções, no âmbito do direito administrativo sancionador). [...]

44 Vide art. 108, § 2º, do CTN.

45 Vide art. 108, § 1º, do CTN.

46 Vide art. 113, § 3º, do CTN.

47 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201.

1. a sentença do Supremo Tribunal, de 26-3-1986, veio lembrar ‘que esta Sala vem dizendo, há 15 anos pelo menos, que o funcionamento da potestade sancionadora da Administração Pública tem que se acomodar ao esquema de nosso direito penal’.”⁴⁸

Não com as mesmas palavras, mas seguindo a mesma linha de entendimento de Eusebio González, há muito já ensinava Ruy Barbosa Nogueira, que inclusive utiliza duas classificações para diferenciar os ilícitos tributários punidos pelo Direito Penal (crimes tributários) dos ilícitos tributários punidos pelo próprio Direito Tributário (infrações tributárias):

“Por isso é que certos autores falam mesmo em um Direito Administrativo Tributário Penal e em um Direito Penal Tributário para distinguirem-se os ilícitos tributários abrangidos e punidos pelo próprio Direito Tributário dos configurados e sancionados pelo Direito Penal.”⁴⁹ (Destaque adicionado)

Ainda que Ruy Barbosa Nogueira não tenha sido tão objetivo quanto Eusebio González no que concerne à principiologia aplicável às infrações tributárias, verdade é que as classificações dadas pelo primeiro já demonstram o tamanho da influência do Direito Penal sobre a parte do Direito Tributário que trata das infrações.

Não é pra menos, pois, enquanto o crédito tributário decorre – não só, mas também – do chamado “dever fundamental de recolher tributos”⁵⁰, a penalização do administrado decorre do exercício, pelo Estado, do *ius puniendi*⁵¹, não sendo, logicamente, aplicável as mesmas regras e limitações no momento de se definir o direito do Estado de tributar e punir:

“A estrutura e a função das normas que prescrevem sanções pelo não cumprimento de deveres previstos em normas tributárias podem ser consideradas em face de normas constitucionais que delimitam o *ius puniendi* estatal. De fato, no ordenamento jurídico constitucional vigente em nossa comunidade há um grande número de normas que estabelecem critérios de ordem formal e material que devem ser observados pelo legislador e pelos intérpretes. Essas normas constitucionais delimitam o campo de eleição dos tipos penais, das espécies de penas e da estipulação da intensidade das penas.”⁵²

Corroborando com este entendimento a própria literalidade do art. 112 do CTN, que isola as infrações, eis que estas geram a aplicação de multas, dos tributos para fins de aplicação do entendimento mais favorável em caso de dúvida. Outrossim, a incompatibilidade das

48 GONZÁLEZ, Eusebio; e MARTÍNEZ, Teresa González. *Direito tributário: elementos de teoria geral*. Trad. Maria Carbajal e João Bosco Coelho Pasin. Adaptação, notas e prólogo João Bosco Coelho Pasin à tradução. São Paulo: Rideel, 2010, p. 306-309.

49 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 196.

50 Sobre o tema discorre Alessandro Mendes Cardoso no livro *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

51 *Direito de punir do Estado*.

52 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 202.

espécies (tributo \times multa) pode ser facilmente extraída do próprio conceito de tributo (art. 3º do CTN⁵³), visto que tributo não constitui sanção de ato ilícito.

Apenas a título de curiosidade, Portugal adota dois códigos, um para tratar dos tributos “lei geral tributária”⁵⁴, e outro dedicado apenas às infrações tributárias, denominada “regime geral sobre infrações tributárias”⁵⁵.

Enquanto a LGT (Lei Geral Tributária) de Portugal, em seu art. 11, item 3, determina que, havendo dúvidas sobre o sentido da norma de incidência, deve observar-se a substância econômica do fato, o art. 77, item 1, do RIGT (Regime Geral Sobre Infrações Tributárias) português determina o arquivamento do processo quando há dúvidas fundadas sobre os fatos constitutivos da contraordenação⁵⁶. Ou seja, a lei que trata da incidência do tributo busca conferir ao intérprete meios para preservar a exigência tributária quando verificada a capacidade contributiva, enquanto a lei que trata das infrações permite o arquivamento do processo em caso de dúvidas insanáveis, deixando clara a diferença de tratamento dado às duas espécies.

Assim, embora o legislador brasileiro tenha optado por tratar dos tributos, das infrações e das penalidades dentro do mesmo código, o que nos parece um erro e causa confusão no momento de se interpretar a norma, verdade é que se buscou segregar as regras interpretativas de cada natureza.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro:

“A parte do Direito Tributário que cuida das infrações e respectivas penalidades recebe, em virtude mesmo da natureza das relações de que se ocupa, decisiva influência do Direito Penal. Por isto o CTN determina: ‘Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; 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 gradação’. Em caso de dúvida, portanto, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação benigna. Prevalece o princípio originário do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu. Mas o intérprete não pode alterar o sentido da lei. O favorecimento ao acusado só há de haver em caso de dúvida.”⁵⁷

“O CTN dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito do Direito Penal, in *senso*, salvo opiniões isoladas, à analogia. A

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

54 PORTUGAL. Lei Geral Tributária. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx> Acesso em: 16 out. 2018.

55 PORTUGAL. Regime Geral das Infrações Tributárias. Disponível em: <http://www.pgdisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis>. Acesso em: 16 out. 2018

56 No direito tributário português as infrações que não constituem crime são denominadas de contraordenação.

57 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 118-119.

máxima *in dubio pro reo* vale aqui também. *Benigna amplianda*, embora não se reconheça mérito na equiparação das leis fiscais às *lege odiosae*, a que se refiram velhos autores.”⁵⁸

Marco Aurélio Greco, embora tenha ficado encarregado de discorrer sobre Planejamento Tributário em recente obra elaborada no modelo de *E-book* para o 2º Seminário do CARF, não perdeu a oportunidade de criticar a manutenção das penalidades pela aplicação do voto de qualidade:

[...] De fato, se há duas qualificações jurídicas possíveis, uma afirmando a existência do fato gerador (de que decorreria a conduta infracional) e outra negando-a, a lei que define a infração deve ser interpretada de modo mais favorável ao sujeito passivo (no sentido da inexistência da infração). Sublinhe-se: existência do tributo, mas inexistência da infração punível com a multa de ofício ou de 150% (remanescendo apenas a multa moratória).

Nem se diga que esta consequência não encontraria maior respaldo no CTN.

Com efeito, além do seu art. 112 que é suficiente para apontar nessa direção, é preciso lembrar que o art. 142 estabelece categoricamente caber ao lançamento apenas ‘sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível’.

Este dispositivo reúne duas pretensões titularizadas pelo Fisco: a pretensão arrecadatória quanto ao tributo e a pretensão punitiva relativa às infrações. Distintas pretensões submetidas a distintos regimes jurídicos.

Assim, a expressão ‘sendo caso’ significa que ‘nem sempre é caso’ de aplicar penalidades e podem existir situações em que ‘não seja o caso’ de aplicá-las. Por isso, ao lançamento cabe apenas ‘propor a aplicação’ o que supõe ato dirigido a alguém que irá decidir se é, ou não, o caso de aplicar as penalidades.

Esta distinção entre pretensão arrecadatória e pretensão punitiva sujeitas a distintos regimes no âmbito do CTN é particularmente relevante nos casos em que, durante o processo administrativo, atinge-se um momento decisório de empate quanto à procedência ou não da pretensão arrecadatória (é o caso do empate durante julgamento no âmbito do CARF).

Nestes casos, é precisar superar o impasse de mérito quanto à pretensão arrecadatória (aqui não será examinado o tema do denominado ‘voto de qualidade’ ou ‘voto de Minerva’), mas a existência do empate é, em si mesma, a materialização de uma dúvida quanto à existência do pressuposto da infração, o que enseja aplicação do art. 112 do CTN e indica ‘não ser o caso’ de aplicar a penalidade de ofício.

Note-se que, nesta hipótese, o CARF não estará dispensando a penalidade nem cancelando-a. Como, por definição legal, o CARF é órgão paritário e julgador, cabe-lhe decidir (julgando) se há ou não procedência na proposição de aplicação de

58 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 694.

penalidade feita no bojo do lançamento. Portanto, ao afastar a proposta de aplicação ele estará apenas negando-lhe procedência no caso concreto, sem nada dispensar ou cancelar.”⁵⁹

Diante da delimitação do alcance do art. 112 do CTN, cuja aplicação ocorre apenas para os casos em que há dúvida quanto à aplicação de norma punitiva, faz-se necessário entender como o mesmo poderia ser aplicado aos julgamentos decididos pelo voto de qualidade.

Para que se atraia a aplicação do art. 112 do CTN é necessário que algum de seus incisos tenha sido violado, tornando o princípio do *in dubio pro reo* invocável se presentes uma das seguintes hipóteses:

- “i) haja dúvida quanto à capitulação legal do fato;
- ii) haja dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- iii) haja dúvida quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
- iv) haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”⁶⁰

O voto de qualidade, na atual sistemática adotada pelo Regimento Interno do CARF, é aplicado em caso de empate na contagem de votos, ou seja, se existem quatro votos favoráveis e quatro votos contrários ao Contribuinte, aplica-se o voto qualificado.

Observe-se que há, na hipótese, dúvida objetiva, visto que os intérpretes da lei divergem sobre a sua aplicabilidade, bem como que não há um terceiro imparcial para decidir a controvérsia, se transferindo ao Presidente da Turma julgadora, que, ressalte-se, já proferiu o voto ordinário.

Ora, o que causa o empate é justamente o voto ordinário do presidente, visto que sem esse voto o resultado seria de quatro a três e, portanto, favorável ao Contribuinte. Em outras palavras, o mesmo voto que empata é o voto que desempata.

Neste diapasão, nos parece que a dúvida no momento do julgamento sempre ofenderá um dos incisos do art. 112 do CTN, visto que sempre estará sendo verificado:

- “i) se a capitulação legal do fato foi corretamente indicada no auto de infração;
- ii) se a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos são passíveis de autuação nos moldes narrados no auto de infração;
- iii) se a autoria, imputabilidade, ou punibilidade foram corretamente verificadas pela autoridade fiscal;

59 OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.) et al. Estudos tributários do II Seminário do CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf_interativo.pdf>. Acesso em: 16 out. 2016, p. 33.

60 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

iv) se a natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação foram corretamente indicadas pela autoridade fiscal.”⁶¹

O CAREF, por sua vez, não julga apenas créditos tributários, mas também créditos derivados única e exclusivamente da aplicação de penalidades, sem que haja sequer uma obrigação tributária vinculada, ocasiões em que julgamos imperativa a aplicação do art. 112 do CTN.

Sob a ótica do art. 112 do CTN, verificando-se uma dúvida objetiva para a manutenção, ou não, de auto de infração lavrado para aplicação única e exclusiva de penalidade ou sobre parte de auto de infração tributário destinada unicamente a sancionar, é ilegal a aplicação do voto de qualidade em desfavor do Contribuinte/Acusado.

O mesmo não ocorre em julgamentos sobre exigências tributárias, visto que não há no ordenamento jurídico pátrio norma dispondo que, em caso de dúvida sobre as causas que resultaram no fato gerador do tributo, deva ser automaticamente extinta a obrigação tributária. Restando apenas se questionar a legalidade do efeito dúplice do voto presidencial.

4. CONCLUSÃO

O presente artigo foi estruturado de modo a chegar gradualmente à temática central, qual seja, a análise da aplicação do voto de qualidade sob a perspectiva do art. 112 do Código Tributário Nacional. Para tanto, foi abordado de forma sucinta o Processo Administrativo Fiscal no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a sistemática adotada para a aplicação do voto presidencial.

Como vimos, as estatísticas mostram que o voto de qualidade vem sendo aplicado, principalmente no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, indiscriminadamente em desfavor dos contribuintes, ou seja, está sendo utilizado como verdadeiro instrumento para a manutenção de autuações e mudança de jurisprudência, o que mobilizou os Contribuintes a questionarem no Judiciário a atual sistemática de aplicação, sob a ótica do art. 112 do Código Tributário Nacional, que determina que seja aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto a determinadas situações.

Como o voto de qualidade apenas é invocado em caso de empate na contabilização dos votos, bem como que não há um terceiro estranho à votação para proferi-lo, duplicando-se os poderes do voto presidencial, temos que a hipótese se configura como dúvida objetiva sobre os aspectos jurídicos e/ou fáticos que resultaram na lavratura do auto de infração para a cobrança de tributo, aplicação de multa ou ambos.

61 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

Os Tribunais pátrios têm se deparado com questionamentos acerca da legalidade da aplicação do voto de qualidade em desfavor do Contribuinte, tendo, até então, decisões favoráveis e desfavoráveis a ambas as partes, porém, sem adentrar tecnicamente, ao nosso sentir, na discussão central da temática, qual seja, se o art. 112 do Código Tributário Nacional pode ser utilizado para afastar exigência tributária, tal como defendem os adeptos do *in dubio pro libertate* (na dúvida, a favor da liberdade).

Acredita-se que o art. 112 do CTN, por sua vez, traz para o Direito Tributário princípio oriundo do Direito Penal, *in dubio pro reo* (na dúvida, a favor do réu), não podendo ser aplicado nas discussões tributárias, tanto que o *caput* do artigo faz menção expressa às infrações, devendo-se, em caso de empate no julgamento de auto de infração que faça surgir a necessidade de aplicação do voto qualificado, haver a segregação das autuações, ou das partes de uma mesma autuação, que versam sobre a exigência de tributos daquelas em que se discute a aplicação de penalidade.

Assim, conclui-se que, após a divisão, a parte que trata da penalidade não poderá ser mantida, sob pena de ofensa ao princípio do *in dubio pro reo*, enquanto a parte que trata da exigência tributária poderá ser mantida sem que se tenha a violação do referido princípio. Apenas dessa forma estaremos extraindo o máximo da intenção do legislador ao editar o art. 112 do Código Tributário Nacional e do ordenamento jurídico como um todo, visto que este último não permite punição sem certeza absoluta.

Por fim, embora não se vislumbre um desfecho judicial próximo para a temática, temos que a mobilização de advogados, acadêmicos e políticos, além das ações judiciais propostas, tendem a forçar uma mudança na atual sistemática de definição dos julgamentos empatados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, seja pela alteração do modo de aplicação do voto de qualidade, seja por sua extinção.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

_____. *Lei n. 11.941, de 27 de maio 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

_____. *Decreto-lei n. 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm>. Acesso em: 18 set. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. *Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, AC n. 5073051-59.2014.404.7100, 2ª Turma, DE 18.11.2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, ROMS n. 200701653771, 5ª Turma, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, DJE 01.02.2010.

CARF. *Relatório das decisões do CARF*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

_____. *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas/Max Limonad, 2016.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

GONZÁLEZ, Eusebio; e MARTÍNEZ, Teresa González. *Direito tributário*: elementos de teoria geral. Trad. Maria Carbajal e João Bosco Coelho Pasin. Adaptação notas e prólogo João Bosco Coelho Pasin à tradução. São Paulo: Rideel, 2010.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributário*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JOTA. *Observatório CARF*: o voto de qualidade em números. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros>>. Acesso em: 13 set. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.) et al. *Estudos tributários do II Seminário do CARF*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf_interativo.pdf>. Acesso em: 16 out. 2016.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PORTUGAL. *Lei Geral Tributária*. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx> Acesso em: 16 out. 2018.

_____. *Regime Geral das Infracções Tributárias*. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis>. Acesso em: 16 out. 2018.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas/Escola de Direito e Editora Max Limonad, 2016.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. *Voto de qualidade é coerente com a atual composição paritária do CARF*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-ago-08/charles-mayer-voto-qualidade-coerente-paridade-carf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

Data de recebimento: 31/08/2018.

Data de aprovação do artigo: 15/11/2018.