



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
BACHARELADO EM DIREITO**

EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS

**A IMPARCIALIDADE NA APLICAÇÃO DO VOTO DE
QUALIDADE NAS DECISÕES DO CONSEF:
UM RECORTE DOS ACÓRDÃOS DE 2016 E 2017**

Salvador
2018

EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS

**A IMPARCIALIDADE NA APLICAÇÃO DO VOTO DE
QUALIDADE NAS DECISÕES DO CONSEF:
UM RECORTE DOS ACÓRDÃOS DE 2016 E 2017**

Projeto de pesquisa apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para conclusão do curso de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella

Salvador
2018

EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS

**A IMPARCIALIDADE NA APLICAÇÃO DO VOTO DE
QUALIDADE NAS DECISÕES DO CONSEF:
UM RECORTE DOS ACÓRDÃOS DE 2016 E 2017**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em 06 de dezembro de 2018.

Nome: André Alves Portella - Orientador

Titulação e Instituição: Doutor - Universidad Complutense de Madrid

Nome: Helcônio de Souza Almeida

Titulação e Instituição: Especialista em Administração Tributária – Universidade Católica do Salvador

Nome: Pedro César Ivo Trindade Mello

Titulação e Instituição: Mestre em Direito Público – Universidade Federal da Bahia

RESUMO

A pesquisa, de caráter empírico, se propõe a levantar e analisar as decisões em segunda instância realizadas pelo Conselho Estadual de Fazenda da Bahia (CONSEF) nos anos de 2016 e 2017, com especial atenção para a utilização do voto dúplice de qualidade adotado por esse órgão administrativo julgador. As fontes de dados foram os resumos dos Acórdãos publicados no sítio da Secretaria da Fazenda da Bahia e os fundamentos da análise foram a segurança jurídica e a imparcialidade em tais decisões. O instituto do voto de qualidade vem sofrendo constantes críticas de constituir violação a princípios constitucionais, por isso, pretendeu-se oferecer elementos práticos sobre a adoção desse paradigma a fim de verificar a consistência de tais críticas. Por fim, recomenda-se a reflexão sobre métodos alternativos ao controverso voto duplo de qualidade, visando a implantação de paradigmas de decisão mais adequados ao Estado Democrático de Direito e que possam oferecer maior segurança jurídica aos contribuintes e ao próprio Estado, minimizando litígios judiciais.

Palavras-chave: Voto dúplice de qualidade. Princípios constitucionais. Segurança jurídica.

ABSTRACT

The research, of empirical character, proposes to raise and analyze the decisions of the appellate court level made by the State Council of the Treasury of Bahia (CONSEF) in the years of 2016 and 2017, with special remarks to the use of double quality vote adopted by this administrative judging organism. The data sources were the summary of the judgments published in the site of the Secretary of the Treasury of Bahia and the basis for the analysis were the legal security and the impartiality in these decisions. The quality vote institute has been suffering constant criticism of constituting violation to constitutional principles, and so, intended to offer practical elements on the adoption of this paradigm in order to verify the consistency of said criticism. Lastly, it is recommended the reflexion on alternative methods to the controversial double quality vote, aiming at the implementation of more adequate decision paradigms to the Democratic State that can offer more legal safety to the contributors and the State itself, minimizing legal litigation.

Keywords: Quality double vote. Constitutional principles. Legal certainty.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	CONTEXTUALIZAÇÃO, REFERENCIAL TEÓRICO E METODOLOGIA	9
2.1	REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.2	POSIÇÃO METODOLÓGICA	15
2.3	O ATO DE JULGAR E A NECESSIDADE DA IMPARCIALIDADE E DA IMPESSOALIDADE COMO COROLÁRIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA	17
2.3.1	Voto de minerva, voto de desempate e voto de qualidade	18
2.3.2	Jurisprudência do voto de qualidade	22
2.4	A INTERPRETAÇÃO BENIGNA AO CONTRIBUINTE PREVISTA NO ART. 112 DO CTN E O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE	28
2.4.1	A tradição do voto de qualidade no ordenamento tributário pátrio e controle dos próprios atos pela administração	32
2.4.2	Garantias ao contribuinte.....	35
2.5	IN DUBIO PRO REO, IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE, IN DUBIO CONTRA FISCUM E IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM	35
3	A PRÁTICA DO VOTO DE QUALIDADE NAS DECISÕES DAS CÂMARAS RECURSAIS DO CONSEF EM 2017	40
3.1	BREVE VISÃO DA ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DO CONSEF	40
3.2	VISÃO GERAL DOS JULGAMENTOS DAS CÂMARAS RECURSAIS EM 2016 E 2017	42
3.3	O VOTO DE QUALIDADE NAS DECISÕES DO CONSEF	45
3.4	A OPINIÃO DOS CONSELHEIROS	47
3.5	ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS	52
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
	REFERÊNCIAS.....	57
	APÊNDICE – QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	63

1 INTRODUÇÃO

O tema do voto de qualidade tem aparecido cada vez mais forte nos debates que tratam do processo administrativo tributário, apesar de durante muitas décadas ter sido aceito com questionamentos basicamente no âmbito prático das decisões. Historicamente sempre prevaleceu o princípio do controle da legalidade dos atos administrativos pela própria Administração. Trata-se da prerrogativa legal ou normativa que atribui aos presidentes de certos órgãos colegiados da Administração Pública com competência para julgar litígios administrativos, o poder de desempatar decisões quando os votos do colegiado se dividem entre duas possibilidades de disposição, ainda que já tenha pronunciado um voto ordinário anteriormente. Significa, pois, que o presidente do colegiado exercerá o direito ao voto por duas vezes (voto dúplice) ou o seu voto terá maior peso decisivo que o voto dos seus pares. No âmbito da União, entre os órgãos que adotam o controverso instituto estão as Agências Reguladoras, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Nos Estados, é comum a sua utilização pelos órgãos responsáveis pelo processamento e julgamentos de litígios tributários como o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) em São Paulo, o Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) no Ceará e o Conselho Estadual da Fazenda (CONSEF) na Bahia.

A presente abordagem se propôs a realizar um levantamento empírico a fim de apresentar uma primeira visão da temática na prática do órgão administrativo julgador do Estado da Bahia, O CONSEF, na perspectiva de contribuir para o debate sobre a adequação ou inadequação jurídica da aplicação do voto duplo de qualidade. A baliza teórica adotada é a segurança jurídico-tributária na perspectiva adotada por Humberto Ávila.

Partindo do princípio da segurança jurídica-tributária, essa abordagem se propõe a verificar como a adoção do voto qualificado no CONSEF repercute sobre esse importante princípio. Dois fundamentos justificam essa preocupação. O primeiro é de ordem jurídica, tendo em vista que as garantias ao contribuinte presentes na Constituição Federal de 1988 apontam para limitações ao poder estatal

em matéria tributária (artigo 150 da Constituição Federal¹) e não a sua ampliação. Além disso, o Código Tributário Nacional (CTN), cujo status normativo é de lei complementar, portanto o único estatuto autorizado pela Constituição para emitir normas gerais em matéria tributária, além de não prever o voto de qualidade, sugere tratamento favorável ao contribuinte em determinadas circunstâncias (Art. 112 do CTN²). O segundo argumento é de cunho pragmático. A manutenção de um instituto controverso tende a estimular ações judiciais dos contribuintes, o que implica em elevação dos gastos do Estado, uma vez que a Procuradoria da Fazenda Pública será mais demandada para atuar em processos judiciais.

¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.” BRASIL. Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 13 set. 2018.

² “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 set. 2018.

A pesquisa tem caráter empírico, buscando investigar a conveniência jurídico-administrativa da manutenção do instituto do voto de qualidade no CONSEF, cujo intuito pode ser encerrado a partir das seguintes perguntas-problema: A adoção do voto de qualidade pelo CONSEF constitui o meio juridicamente mais adequado para resolver controvérsias nos julgamentos de processos administrativos tributários? Quais princípios jurídicos podem estar sendo violados nas decisões por voto de qualidade?

A relevância da pesquisa se mostra pelo seu ineditismo e pela oportunidade de ter uma aproximação inicial sobre a relevância do voto de qualidade nos julgamentos dos recursos apresentados pelos contribuintes baianos. Os resultados podem ser úteis para advogados que atuam junto ao CONSEF, bem como para a Fazenda Pública, a fim de apurar se a prática do voto de qualidade nesse Conselho estaria contrariando princípios legais ou constitucionais e, por conseguinte, poderia ser alvo de decisões judiciais invalidando acórdãos do órgão. Cientificamente, pretende-se contribuir com a dogmática tributária no sentido de superar a controvérsia do voto de qualidade e consolidar formas mais objetivas de decidir julgamentos onde o Conselho paritário se vê diante de um empate de votos, resguardando o princípio da segurança jurídica.

A concepção de Direito aqui adotada passa por três orientações teóricas. Primeiramente o Direito é visto como garantia de previsibilidade e de prevenção de conflitos. Por outro lado também é visto como uma manifestação da racionalidade humana, dotada de coerência e lógica para evitar subjetivismos e limitar as possibilidades interpretativas que possam ameaçar a segurança jurídica.

O texto é apresentado em quatro partes. A primeira consta desta introdução, na segunda consta de uma contextualização sobre o tema e do referencial teórico e metodológico, onde restará brevemente posto uma linha de tempo evolutiva referente à prerrogativa do poder de tributar do Estado, bem como as premissas e a metodologia utilizada na pesquisa. Ainda na segunda parte são discutidas formulações teóricas e jurisprudenciais acerca do voto de qualidade. A terceira é composta de uma visão panorâmica do funcionamento do CONSEF e dos dados coletados a partir das decisões do CONSEF em 2016 e 2017, além da análise dessas informações. Na quarta parte estão as considerações finais onde as contribuições relevantes da presente investigação são apontados.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO, REFERENCIAL TEÓRICO E METODOLOGIA

Ao manifestar-se no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 682.486/DF em 2008, que discutia o voto de qualidade pelo presidente no âmbito do CADE, o Ministro do STF, Marco Aurélio de Mello criticou o voto duplo pelo presidente do Conselho, entendendo tratar-se de norma contrária aos princípios constitucionais. Em 2013, num simpósio promovido pela Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), o professor da Universidade de São Paulo (USP), Dr. Fernando Facury Scaff proferiu uma palestra questionando o voto de qualidade no CARF³. Um estudo inédito realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV) entre 2015 e 2016 revelou que em 506 acórdãos decididos pelo voto de qualidade do presidente CARF, nada menos que 446 foram decididos contra a pretensão do contribuinte⁴. Na Câmara dos Deputados foi apresentado o Projeto de Lei 6.064/2016 pelo deputado matogrossense Carlos Bezerra, que propõe o fim do voto de qualidade no CARF, o qual recebeu apenas o Projeto de Lei 9.935/2018, do deputado mineiro Newton Cardoso Jr., o qual propõe a positivação do *in dubio pro contribuinte*, princípio não reconhecido pela doutrina tributária clássica. Em 2017, a OAB ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI nº 5.731, ainda pendente de apreciação e sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, contra o §9º do Art. 25 do Decreto 70.235/72, que estabelece o voto de qualidade no CARF. Segundo o portal Valor Econômico⁵, até abril de 2018 pelo menos uma centena ações tem chegado ao Poder Judiciário contestando decisões do CARF, baseadas no voto de qualidade, sendo que pelo menos dez já foram decididas favoravelmente aos contribuintes.

³ SCAFF, Fernando Facury. Voto de qualidade, in dubio pro contribuinte e as decisões do CARF. In: SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET, 11., 2013, São Paulo. **[Anais]**. São Paulo: APET, 2013. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=bvICquvB3-M>. Acesso em: 10 set. 2018.

⁴ LEME, Cristiane. Resultados gerais do CARF – 1º semestre de 2016: um panorama sobre os processos julgados a partir de dez/2015 e publicados até 30/06/16. **Jota**. São Paulo, 08 fev. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/resultados-gerais-carf-1o-semester-de-2016-08022017>. Acesso em: 10 set. 2018.

⁵ OLIVON, Beatriz. Contribuintes afastam na Justiça o voto de desempate do CARF. **Valor econômico**. Brasília, 03 abr. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5424351/contribuintes-afastam-na-justica-o-voto-de-desempate-do-carf>. Acesso em: 15 nov. 2018.

Essas circunstâncias apontam para um aumento da controvérsia envolvendo o voto de qualidade no âmbito dos órgãos administrativos de julgamento, sobretudo nos conselhos de contribuintes que julgam processos tributários. Como destacado pelo portal Valor Econômico, é perceptível um aumento da quantidade de Mandados de Segurança deferidos em primeira instância contra decisões tomadas com uso do voto de qualidade⁶. Apesar disso, a dogmática tributária ainda mantém distância desse tema, contudo o aumento dos questionamentos está a requerer formulações doutrinárias atualizadas para enfrentar a controvérsia, até porque o debate está prestes de ser travado na Corte Suprema e os ministros poderão extinguir a aplicação de um instituto jurídico vigente no ordenamento tributário brasileiro há quase um século. E ainda que o STF entenda pela validade constitucional do voto duplo de qualidade, o PL 6.064/2016 pode entrar em pauta na Câmara Federal e fulminar a prerrogativa do presidente do CARF. Caso isso ocorra, certamente ocorrerá conseqüentemente a derrocada do instituto nos demais órgãos administrativos de julgamento de processos administrativos tributários.

Uma possível razão para o atual questionamento do voto de qualidade pode estar nas alterações normativas ocorridas nas últimas décadas. Apesar da quase secular adoção do instituto do voto de qualidade, convém destacar que o Decreto 24.036 de 1934, no seu artigo 174, previa que os presidentes dos Conselhos de Contribuintes (1º e 2º), órgãos equivalentes ao CARF na época, seriam eleitos pelos próprios conselheiros sem nenhuma ressalva⁷, podendo, portanto, ser escolhido um representante do órgão fazendário ou dos contribuintes. Obviamente que num modelo assim, minimiza-se bastante a crítica ao instituto discutido. Ocorre que em 1979 o Decreto 83.304 limitou a escolha do presidente do Conselho aos representantes da Fazenda⁸, dispositivo ratificado pela lei 11.941/2009⁹ que incluiu a

⁶ BRASIL. 13ª Vara Federal da SJDF. Mandado de Segurança n. 1001136-39.2017.4.01.3400. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 fev. 2018.

Id. 20ª Vara Federal da SJDF. Mandado de Segurança n. 1009633-76.2016.4.01.3400. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 mar. 2018.

Id. 8ª Vara Federal de Campinas/SP. Mandado de Segurança n. 0013044-60.2015.4.036105. **Diário de Justiça Eletrônico**, Campinas, 30 maio 2016.

⁷ “Art. 174. O presidente de cada Conselho será o escolhido, anualmente, pelos seus pares; elegendo-se, pela mesma forma o substituto eventual do presidente.” BRASIL. Senado Federal. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 28 mar. 1934.

⁸ “Art. 6º Os Presidentes dos Conselhos de Contribuintes e de suas Câmaras serão escolhidos entre os Conselheiros integrantes da representação da Fazenda e os Vice-Presidentes, entre os Conselheiros da representação dos contribuintes.” Id. Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.

mesma exigência no artigo 25, §9º do Decreto 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal. Essa alteração normativa passa a ser vista com desconfiança e paulatinamente vai elevando a insatisfação dos contribuintes até chegar ao atual debate

Não foi encontrado nenhum estudo semelhante ao realizado pelo NEF/FGV, levantando informações sobre a prática do voto de qualidade no CONSEF e nem sobre a visão dos contribuintes sobre esse instituto.

2.1 REFERENCIAL TEÓRICO

A teoria do processo administrativo se propõe a estabelecer atos restritivos à Administração, na perspectiva de resguardar os administrados de arbitrariedades pelo Poder Público, assentando-se, pois em princípios que lhes são considerados pertinentes¹⁰. Por ser uma espécie de procedimento administrativo, o processo administrativo constitui uma garantia de limitação do poder, de cumprimento das funções estatais e de respeito aos direitos fundamentais¹¹. Não se admite que os julgadores do processo administrativo decidam favoravelmente ao Poder Público fundamentados apenas no poder de decidir, pois se impuser seus interesses e ignorar os princípios jurídicos, estará atuando arbitrariamente¹². Ainda que guarde distinções em relação ao processo jurisdicional, deve-se garantir a imparcialidade das decisões e a aplicação do direito objetivo, ainda que tal *decisium* possa

Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de março de 1979.

⁹ “Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

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.” BRASIL. Lei nº 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 [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de maio de 2009.

¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 434

¹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 340

¹² *Ibid.*, p. 373

contrariar interesses da Administração. É exatamente por essas razões que o processo administrativo deve ser regido sob forte carga axiológica, orientando-se pelos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, conforme preconizado pelo artigo 2º da Lei federal 9.784/1999.¹³

O Estado moderno surgiu buscando romper com a tradição monárquica e promover a despersonalização do poder, transmutando o poder concentrado em uma pessoa para um poder diluído em instituições no propósito de converter o poder imposto pela força em poder de consenso social.¹⁴ Partindo dessa pretensão, Montesquieu vai propor na sua teoria constitucional dois princípios capazes de proteger os cidadãos das arbitrariedades dos governantes: a legalidade como garantia de liberdade e de que a lei os protegem do comportamento dos governantes¹⁵ e a separação de poderes, que a rigor deriva do primeiro e que também se propõe a assegurar a liberdade através da imposição de um poder que seja freio ao poder.¹⁶

A força intervencionista tão necessária à consolidação do capitalismo no período mercantilista tornara-se um incômodo e um empecilho à sua expansão. A nova premissa era a ampliação das liberdades e das garantias à iniciativa econômica, postulado pouco simpático à autoridade absoluta de um rei que se confundia com o próprio Estado e que poderia submeter todos aos abusos pessoais da sua autoridade monolítica.¹⁷ O antídoto concebido foi a limitação do poder real através da gênese de um governo de leis em substituição ao governo de homens. É nesse momento que toma corpo o princípio da legalidade como uma contenção ao poder absoluto do rei. Para Celso Antônio, o princípio da legalidade contrapõe-se a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes, opondo-se frontalmente a todas as formas de poder autoritário.

¹³ BRASIL. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 fev. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm. Acesso em: 15 set. 2018.

¹⁴ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 115.

¹⁵ Ibid., p. 121.

¹⁶ Ibid., p. 148.

¹⁷ Ibid., p. 146.

O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a ideia de soberania popular, de exaltação da *cidadania*. Nesta última se consagra a radical subversão do anterior esquema de poder assentado na relação soberano-súdito (submisso).¹⁸

Corroborando com o mesmo intento, Montesquieu desenvolveu a sua teoria da separação dos poderes. Para o filósofo francês, o abuso do poder é uma conduta esperada, pois “trata-se de uma experiência eterna que todo homem que possui poder é levado a dele abusar; ele vai até onde encontra limites.”¹⁹ Partindo dessa constatação, Montesquieu sugere que para evitar tal abuso “é preciso que, pela disposição das coisas, o poder limite o poder.”²⁰

O primado do princípio da legalidade tornou-se um pilar fundamental das modernas democracias, cujos instrumentos capazes de lhe dar efetividade foram sendo desenvolvidos ao longo dos anos. Após o desencanto com o Estado liberal provocado pela crise de 1929, o qual se esquivava de intervir significativamente na realidade social e econômica, iniciou-se um movimento contrário de agigantamento do Estado. O resultado foi um enorme aumento na intervenção do Poder Público na esfera da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Celso Antônio destaca que diante desse desafio buscaram-se alternativas para equilibrar a relação entre o Estado e o cidadão, sobretudo na perspectiva de participação do administrado no circuito formativo das decisões administrativas capazes de atingi-lo.²¹ Tornou-se urgente disciplinar e controlar a “vontade” administrativa do Estado através de procedimentos administrativos, os quais precisam ser adequadamente encaminhados na perspectiva de evitar danos aos administrados.

Um dos poderes conferidos ao Estado pelo contrato social é o poder de exigir e recolher tributos, atividade que permite à Administração promover o bem comum da sociedade. Ocorre que essa outorga não pode ensejar lesões aos direitos subjetivos dos administrados, e, caso isso se verifique, é facultado ao sujeito lesado, o acesso ao Estado julgador visando a impugnação do tributo indevidamente cobrado pelo Estado administrador.²² Sendo matéria tributária, antes de acionar o poder judiciário, o ordenamento jurídico permite que o administrado se utilize do processo

¹⁸ MELLO, 2015, p. 103.

¹⁹ MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. Tradução de: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 166.

²⁰ Ibid., loc. cit.

²¹ MELLO, op. cit., p. 505.

²² CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

administrativo para exercer o contraditório e se opor à exigência do tributo. Trata-se de um direito constitucional de proteção ao patrimônio e à liberdade contra a ação estatal, de modo que essa, entre outras razões, justificam a criação de um sistema de eliminação dos conflitos fisco-contribuinte, providência adotada em quase todos os países, sobretudo, visando reduzir a demanda ao Poder Judiciário.²³

No Brasil, ainda nos tempos coloniais, várias iniciativas foram criadas para julgar divergências na cobrança de tributos²⁴, mas foi em 1924, sob os ventos das ideias liberais, que se criou o primeiro órgão administrativo de julgamento de conflitos tributários (inicialmente apenas em relação ao imposto de renda), cuja composição incluía, além de servidores públicos, outros contribuintes comuns como profissionais liberais e empreendedores do comércio e da indústria. Em 1927, foi criado o primeiro órgão de julgamento administrativo de matéria tributária com composição paritária entre contribuintes e fazenda pública, com 6 representantes de cada parte. Esses órgãos federais, denominados como Conselho de Contribuintes, passou por várias alterações nas suas estruturas e funções ao longo dos governos, até se tornar o atual Conselho Administrativo de Recursos Federais (CARF), em 2009.²⁵

A composição paritária do CARF, premissa adotada nos conselhos de contribuintes dos estados e municípios, além de outros órgãos administrativos (CADE, agências reguladoras e CNJ), se por um lado demonstra respeito a princípios constitucionais como isonomia e proporcionalidade, produz uma situação polêmica quando se estabelece uma situação de empate no julgamento. Em tais situações a solução jurídica prevista nos regimentos internos é a adoção do chamado “voto de qualidade”, prerrogativa atribuída ao presidente do colegiado que opinaria em caráter definitivo pelo desempate. A polêmica se dá porque, desde a reforma do regimento do CARF em 1972, os presidentes desses colegiados são necessariamente escolhidos entre os representantes da Fazenda Pública, o que violaria os princípios constitucionais anteriormente considerados. É certo que a proibição do *non liquet* prevista no ordenamento pátrio exige os julgadores profiram uma decisão quando provocados, mas muito se questiona atualmente se o instituto

²³ ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. **Revista de inteligência legislativa**, Brasília, ano 25, n. 97, p. 111-132, jan./mar 1988. p. 122.

²⁴ MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010. p. 31-42.

²⁵ *Ibid.*, p. 44-106.

do voto de qualidade é o mais adequado ou até mesmo se a adoção se reveste de constitucionalidade.

2.2 POSIÇÃO METODOLÓGICA

A natureza da pesquisa será mista, levantando informações quantitativas e qualitativas. A metodologia principal será a pesquisa jurisprudencial, portanto de natureza documental, baseada na coleta de informações junto ao CONSEF, levantando todas as atas de julgamentos em segunda instância realizados pelas duas Câmaras recursais, dentro do horizonte temporal estabelecido. Nessas atas serão quantificados o provimento, considerando apenas se houver provimento total, parcial ou improvimento. Num segundo momento, as decisões tomadas a partir do voto de qualidade serão analisados a fim de identificar a relação entre decisões favoráveis ao fisco e favoráveis ao contribuinte.

Para fins estatísticos, serão consideradas favoráveis à Fazenda as decisões que denegarem provimento total aos recursos dos contribuintes ou proverem totalmente os recursos de ofício (titularizados pela PGE). Por outro lado, as decisões favoráveis aos contribuintes serão aquelas em que houve provimento total ou parcial de recursos voluntários (propostos pelos contribuintes) ou não provimento total de recurso de ofício que se insurgiu contra decisão de primeira instância favorável ao contribuinte. Não serão quantificados os pedidos ou as infrações de cada processo, mas apenas o resultado final da decisão, considerando um processo como provimento parcial ainda que apenas uma demanda seja acatada num universo de muitas outras.

Essa opção metodológica implicará num certo viés quantitativo que será considerado na avaliação dos números obtidos, contudo a quantificação de todos os pedidos em cada processo demandaria um tempo de coleta de dados incompatível com o calendário proposto ou redução do escopo temporal. Tendo em vista que não existe nenhuma investigação dessa natureza e que a principal questão a ser enfrentada é referente ao voto qualitativo, optou-se por absorver esse viés em favor da obtenção de uma primeira impressão investigativa sobre o tema.

O estudo quantitativo das decisões de maioria desempatadas com pronunciamento de voto de qualidade pelo presidente da Câmara, buscará identificar se os resultados desses julgamentos atenderam aos pleitos dos contribuintes ou concordaram com o entendimento mais favorável aos interesses fazendários. Aqui, o viés anteriormente citado não produzirá nenhum efeito, tendo em vista que o interesse é saber se, quando foi necessário lançar mão do voto qualitativo, houve maior tendência a beneficiar os interesses fiscais ou os pleitos dos contribuintes.

Por fim, buscar-se-á, numa perspectiva indutiva estabelecer relações entre os dados coletados a fim de perceber comportamentos estatísticos úteis aos propósitos da pesquisa. A proposta guarda identidade com a proposta de empiristas como David Hume, ao buscar na experiência dos julgamentos a construção do raciocínio sobre as implicações jurídicas da utilização do voto de qualidade. Hume concebe que o conhecimento das questões de fato só pode ser adquirido através da compreensão das causas e dos efeitos, a qual não pode ser deduzida à priori, mas apenas pode ser provida pela experiência e pela descoberta das interações entre os objetos investigados.²⁶

As técnicas utilizadas serão fundamentalmente a coleta de dados documentais e a classificação e estruturação dessas informações em tabelas e gráficos para melhor observação e compreensão.

Espera-se obter elementos quantitativos relevantes sobre os julgamentos recursais em segunda instância pelo CONSEF, com destaque para o comportamento dos votos de qualidade responsáveis pelo desempate em decisões controversas nesses colegiados. Os dados permitirão uma aproximação inicial sobre as implicações da atual da adoção do instituto pelo do voto de qualidade pelo CONSEF na segurança jurídica, imparcialidade dos julgamentos, bem como fornecer uma contribuição para o necessário debate sobre a manutenção ou extinção do instituto do ordenamento jurídico pátrio.

²⁶ HUME, David. **Investigações sobre o entendimento humano e sobre os princípios da moral**. Tradução de: José Oscar de Almeida Marques. São Paulo: UNESP, 2004. p. 55-56.

2.3 O ATO DE JULGAR E A NECESSIDADE DA IMPARCIALIDADE E DA IMPESSOALIDADE COMO COROLÁRIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA

O Direito possui natureza prática, conforme proposto por Aristóteles em *Ética a Nicômaco*²⁷, constitui um saber prático, o que difere substancialmente do conhecimento científico cuja premissa é a certeza passível de demonstração. A pretensão da lei em ser universal não implica que ela seja correta para qualquer circunstância, assim, nessas situações a lei considera o caso mais usual, e ainda que considere o erro como possibilidade não estará incorreta pois aí o erro não seria da lei, mas da natureza das coisas práticas.²⁸ Essa natureza do Direito coloca na pauta dos julgadores a questão da interpretação e de como agir quando as possibilidades de subsunção não forem objetivamente incontestes. Dworkin critica o positivismo jurídico cuja teoria para decisão de casos difíceis postula que o juiz deve decidir discricionariamente e em seguida fundamentar como se não estivesse criando um direito novo (*new legal rights*), o que em verdade é mera ficção. Como alternativa a essa técnica, ele propõe que nos casos difíceis (*hard cases*), os juízes busquem entender os direitos das partes e decidam com base em argumentos de princípios e argumentos de política.²⁹

Paulo de Barros concorda que a decisão dos juízes diante de múltiplas possibilidades de dispositivos assume natureza política. Para o tributarista brasileiro a aplicação do direito se dá pela extração dos fundamentos de validade de normas abstratas superiores e criação da norma individual do caso concreto. Desse modo, diante da missão julgadora, o juiz seleciona as possíveis interpretações a partir de estimativas axiológicas.³⁰

É no átimo da aplicação que aparece o homem, atuando por meio dos órgãos singulares ou coletivos, na sua integridade psicofísica, com seus valores éticos, com seus ideais políticos, sociais, religiosos, fazendo a seleção entre as interpretações possíveis, estimando-as axiologicamente, para eleger uma entre outras, expedindo então a nova regra jurídica. É por isso que se diz, com acerto, que a escolha que o aplicador faz, entre as várias possibilidades interpretativas, é um ato de decisão política.³¹

²⁷ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco: Poética / Aristóteles: seleção de textos de José Américo Motta Pessanha*. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

²⁸ Ibid.

²⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 127-129.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

³¹ Ibid.

A questão que emerge dessas concepções doutrinárias diz respeito à garantia da segurança jurídica, dado o componente subjetivo presente no ato de decidir do julgador. O próprio Dworkin alerta de que sua proposta não prevê nenhum procedimento mecânico para decidir situações controversas, e mais, assegura que haverá divergências entre os julgadores.³² Para Humberto Ávila, se tomarmos a segurança jurídica como uma função da definição do Direito, ela representa um elemento estrutural de um ordenamento jurídico, de modo que a privação da certeza eliminaria a qualidade “jurídica” de tal ordenamento.³³ Assim, como norma, a segurança jurídica deve ajudar os cidadãos a prever os efeitos jurídicos futuros de atos do presente.³⁴

No direito tributário, há que se exigir do Estado um comportamento que contribua com a existência de um elevado grau de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, de modo a estabelecer controle jurídico-racional sobre as estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais. O contribuinte tem direito de planejar seu futuro juridicamente seguro, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade e o Estado é responsável por essa garantia.³⁵

A prática judicial, visando estabelecer critérios objetivos para decidir questões controversas em tribunais e órgãos administrativos de julgamento, cunhou alguns institutos que se consolidaram nos ordenamentos. As três técnicas jurídicas com maior prevalência no ordenamento brasileiro são o voto de minerva, o voto de desempate e o voto de qualidade, as quais serão descritas a seguir.

2.3.1 Voto de minerva, voto de desempate e voto de qualidade

O conhecido voto de minerva não é necessariamente qualquer voto capaz de desempatar uma decisão onde se chegou ao mesmo número de votos contrários ou a favor de uma questão em julgamento. A origem dessa forma de decidir mostra que

³² DWORKIN, 2012, p. 127-128.

³³ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 106.

³⁴ Ibid., p. 110.

³⁵ Ibid., p. 659-660.

se trata de uma posição apriorística, tomada obrigatoriamente numa direção pré-estabelecida, como se pode observar na sua origem mitológica.

A trilogia teatral grega escrita por Ésquilo é a fonte mitológica do conhecido voto de Minerva, mais precisamente a peça Eumênides.³⁶ A narrativa trata do julgamento de Orestes, homicida da própria mãe, Clitemnestra, em vingança à morte do seu pai, Agamênon, assassinado por ela (que também foi motivado por vingança em função de Agamênon ter sacrificado a filha do casal a Zeus). A deusa Atena, Minerva na mitologia romana, ao presidir o julgamento pronuncia-se antes de conhecidos os votos dos julgadores, afirmando que em caso de empate de votos a decisão será favorável à absolvição do demandado.

Serei a última a pronunciar o voto e o somarei aos favoráveis a Orestes. Nasci sem ter passado por ventre materno; meu ânimo sempre foi a favor dos homens, à exceção do casamento; apoio o pai. Logo, não tenho preocupação maior com uma esposa que matou o seu marido, o guardião do lar; para que Orestes vença, basta que os votos se dividam igualmente.³⁷

Trata-se, portanto do instituto do *in dubio pro reo*, adotado amplamente no direito penal, quando há incerteza acerca da punição do acusado. Para Ferrajoli, a incerteza é resolvida por uma presunção de inocência do acusado, tendo em vista que a certeza que se busca no processo é dos pressupostos da condenação e não da absolvição.³⁸ Assim, quando a hipótese acusatória e as que a contradizem não são rejeitadas, a dúvida deve ser resolvida contra a acusação, isto é, a hipótese acusatória só deve prevalecer se for considerada válida e as contra-hipóteses forem refutadas.³⁹

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 112 uma previsão de aplicação de beneficiar o contribuinte (demandado) quando houver dúvidas sobre infrações e penalidades tributárias, entendimento unânime na doutrina, como defende Paulo de Barros Carvalho.

Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma

³⁶ ÉSQUILO, Oréstia. **Agamênom, Coéforas e Eumênides**. Tradução de: Mário da Gama Kury. 8. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1991.

³⁷ Ibid.

³⁸ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 85.

³⁹ Ibid., p. 122.

compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - in *dubio pro reo*.⁴⁰

Na mesma linha concorda Luciano Amaro.

No direito penal, vigora o princípio in *dubio pro reo*; no campo das infrações e das sanções tributárias, preceito análogo é utilizado, ao prescrever o Código Tributário Nacional a interpretação benigna (isto é, favorável ao acusado), quando houver dúvida sobre a capitulação do fato, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou sobre a natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como sobre a autoria, imputabilidade ou punibilidade, e ainda sobre a natureza ou graduação da penalidade aplicável (art. 112).⁴¹

Recentemente foram levantadas teorias sobre a amplitude da aplicação do instituto do *in dubio pro reo* em matéria tributária, propondo o reconhecimento de um princípio do *in dubio pro contribuinte*, tese refutada pela maioria da doutrina e que será abordada com mais detalhes em tópico específico.⁴²

O voto de desempate, ainda que muitas vezes seja confundido com o voto de Minerva, diz respeito a outra situação. Trata-se de situação relativamente comum nos tribunais, onde o colegiado ordinário de julgadores é em número ímpar. Prevê os regimentos internos desses órgãos que, ordinariamente, os presidentes dessas cortes e até de seus órgãos internos (seções e turmas), ou quem lhe esteja substituindo, abstenha-se de votar, salvo quando o resultado da votação indicar empate de votos dos demais juízes ou em determinadas votações específicas. Nesse caso, excepcionalmente, deve votar o presidente a fim de desempatar o julgamento e produzir uma decisão para o caso em litígio. É o que prevê os regimentos internos do Superior Tribunal de Justiça nos Art. 21, VI; Art. 24, I; Art. 119, §1º, Art. 175; Art. 258, §4º e Art. 259, §7º e do Supremo Tribunal Federal no Art. 146.⁴³

O chamado voto de qualidade possui aplicação restrita nos tribunais judiciais e relativamente frequente em alguns nos órgãos administrativos de julgamento, sobretudo naqueles cuja composição tem uma orientação paritária como ocorre no

⁴⁰ CARVALHO, 2012, p. 109.

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 222.

⁴² VILLAS-BÔAS. Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília: STJ, 2018c.

Id. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno**: [atualizado até outubro de 2018] – consolidado e atualizado até maio de 2002 por Eugênia Vitória Ribas. Brasília: STF, 2018b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 15 set. 2018.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Os regimentos desses órgãos prevêm que em situação de empate nos votos, cabe ao presidente, que já havia votado ordinariamente, emitir o voto de qualidade, que, em verdade é um segundo voto, ou seja, o presidente profere dois votos: o voto ordinário e o voto de desempate. Esse dispositivo está presente nos órgãos estaduais administrativos de julgamento de processos tributários como o CONSEF, na Bahia.

Art. 27. Compete aos Presidentes das Juntas e das Câmaras:
III - proferir voto de qualidade, no julgamento de processos fiscais, quando empatada a votação.⁴⁴

Juntamente com a tese do *in dubio pro contribuinte*, tem-se questionado a constitucionalidade do voto de qualidade, inclusive através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731 impetrada pela OAB em 2017. Por ora, vale destacar as posições do professor, auditor fiscal da Receita Federal, ex-conselheiro do CARF e membro do Laboratório de Estudos Teóricos e Analíticos sobre o Comportamento das Instituições, da Universidade Federal do Rio de Janeiro (LETACI/UFRJ), Júlio Cesar Vieira Gomes, e do advogado e doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Fábio Martins de Andrade.

Júlio Gomes entende que o voto de qualidade decorre do princípio da presunção da legalidade do ato administrativo de lançamento tributário e que, juntamente com a representação paritária, representam dois pilares inseparáveis do direito constitucional administrativo. Para o ex-conselheiro, cabe à Administração a palavra final quando se tratar do controle das suas decisões e que o fim do voto de qualidade com a manutenção da composição paritária, transformaria os órgãos julgadores numa anarquia dos contribuintes. Nessa perspectiva, a imparcialidade desses órgãos teria uma natureza mitigada, tendo em vista que formalmente são órgãos da administração fazendária⁴⁵.

⁴⁴ BAHIA. Decreto 7.592, de 4 de junho de 1999. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Salvador, [1999]a. Disponível em: <https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/78539/decreto-7592-99>. Acesso em 18 nov. 2018.

⁴⁵ GOMES, Julio Cesar Vieira. Representação paritária e voto de qualidade no Carf são indissociáveis. **Consultor Jurídico**. São Paulo, 12 jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>. Acesso em: 12 out. 2018.

Fábio Andrade considera que existem robustos argumentos pela extinção do voto de qualidade no CARF, sobretudo por violações de princípios constitucionais como a igualdade, o Estado Democrático de Direito (um homem, um voto), razoabilidade, proporcionalidade, celeridade, moralidade e a garantia do devido processo legal.⁴⁶ O autor reconhece que o voto de qualidade duplo ou cumulativo não é exclusividade do direito pátrio, mas afirma que a sua adoção não tem ocorrido de forma excepcional no CARF, o que tem suscitado os atuais questionamentos.

2.3.2 Jurisprudência do voto de qualidade

Como apontado anteriormente, instâncias judiciais de primeiro grau têm concedido decisões pela suspensão dos efeitos de julgamentos de órgãos administrativos de julgamento de processos tributários, geralmente em controle difuso de constitucionalidade e por considerar violação do artigo 112 do CTN.

A despeito dessas decisões, os tribunais estaduais e federais ainda têm mantido o entendimento da licitude do voto de qualidade e, por vezes, cassadas as liminares concedidas. É o que demonstra uma decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo.

APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA – VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS – Impetrante que se insurge contra a decisão proferida em sede administrativa pela 1ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos, cujo julgamento se resolveu por meio do voto de desempate proferido pela Presidente da 1ª Câmara – Inexistência de irregularidade no critério de desempate previsto pela legislação municipal – Critério que se mostra em conformidade com o princípio da supremacia do interesse público, da presunção de legitimidade dos atos administrativos e na inafastabilidade da tutela jurisdicional existente em favor do contribuinte - Inexistência de ofensa ao princípio da isonomia – Sentença de procedência reformada – Reexame necessário e recurso voluntário da Municipalidade de São Paulo providos.⁴⁷

⁴⁶ ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto de qualidade: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 2-5.

⁴⁷ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação cível nº 42.441-PE (94.05.01629-6)**. Apelante: Municipalidade de São Paulo. Apelada: LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S.A. Relator: Maria Laura Tavares. São Paulo, 12 de novembro de 2018. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/648425122/apelacao-apl-10465216520168260053-sp-1046521-6520168260053/inteiro-teor-64-8425142?ref=juris-tabs>. Acesso em: 27 nov. 2018.

O mesmo entendimento foi adotado pelo Tribunal Federal da 1ª Região, suspendendo a decisão de primeira instância que havia concedido mandado de segurança contra decisão do CARF, tomada após o voto duplo do presidente do colegiado julgador.

Ademais, quanto ao voto de qualidade, ao contrário do entendimento esposado pelo magistrado de origem, entendo que, a despeito de sua composição paritária, o voto de qualidade bem como os votos dos representantes do CARF, sejam eles representantes da Fazenda Nacional ou dos contribuintes, não podem ser qualificados como voto de representação, uma vez que devem estar vinculados ao interesse público e pautados pela legalidade e imparcialidade, devendo ser afastada a ideia de que os representantes da Fazenda decidem sempre a favor do Fisco e os representantes dos contribuintes decidem sempre a favor dos contribuintes. [...]

Dessa forma, considerando que o voto de qualidade não tem natureza de voto de representação, decorre da própria natureza paritária das turmas e câmaras do CARF e objetiva solucionar situação excepcional de empate na votação dos colegiados, não há que se falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade em sua previsão. [...]. Ante o exposto, defiro o pedido de efeito suspensivo. Comunique-se ao juízo de origem. Intime-se a parte agravada para resposta (art. 1019, II, CPC). Publique-se e intime-se. Brasília, 21 de agosto de 2017. DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA RELATOR.⁴⁸

No que tange ao Superior Tribunal de Justiça, não há nenhuma jurisprudência sobre o CARF, entretanto a temática do voto de qualidade foi enfrentada no REsp 966.930, interposto pela Companhia Vale do Rio Doce que questionava a validade de uma decisão do CADE, desempatada a partir do pronunciamento do voto de qualidade do presidente do referido Conselho, que possui composição ordinariamente paritária, portanto com número par de conselheiros. Na primeira instância foi concedido liminarmente o Mandado de Segurança mas denegado na sequência, motivando a interposição de Recurso de Apelação ao Tribunal Federal da 1ª Região, o qual foi improvido, chegando-se ao REsp supracitado. Na oportunidade, a então Ministra Eliana Calmon, tendo em vista a existência de lei específica (Lei 8.884/94) que confere ao presidente daquele órgão, a prerrogativa do voto duplo, considerou que tal procedimento possui revestimento legal.

ADMINISTRATIVO PROCESSO ADMINISTRATIVO JULGAMENTO COLEGIADO NO CADE EMPATE VOTAÇÃO DÚPLICE PELA PRESIDENTE DO ÓRGÃO (ARTIGO 8º, II, DA LEI 8.884/94). 1. A Lei 8.884/94, ao disciplinar os processos administrativos do CADE, outorga

⁴⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Processo nº 00539430520164010000**. Relator: Des. Marcos Augusto de Sousa. Brasília, 21 ago. 2017b. Disponível em: <https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/604531632/539430520164010000-0053943-0520164010000>. Acesso em 27 nov. 2018.

ao presidente do órgão o dever de participar como votante, ao tempo em que também lhe atribui voto de qualidade, em caso de empate. 2. Regra especial a ser aplicada na específica hipótese, em nome do princípio da legalidade. 3. Recurso especial improvido.⁴⁹

Vale destacar, todavia, que os argumentos apresentados pelo impetrante tinham cunho meramente legal e questionavam os diplomas legais e regimentais, teses enfrentadas pela relatora a partir desses pressupostos. Sintomático observar que, apesar do seu voto contrário ao provimento do Recurso, tendo em vista o princípio da legalidade, a Ministra concorda que o voto de qualidade, na sua essência é instituto jurídico pouco recomendável, *verbis*:

Não tenho dúvida em comungar do entendimento expresso do Juiz Antônio de Souza Prudente quando, na ratificação de seu voto, à fl.967, afirma: "*A excrescência do voto cumulativo, a meu ver, aniquila o juízo de valor natural nas decisões do CADE, mas respeito a posição divergente*". Também concordo com o ilustre voto vencido, mas não posso deixar de aplicar o princípio da legalidade e, segundo a norma, como já analisado, não há como afastar-se o voto de qualidade da presidente do CADE, mesmo depois de ter sido por ela proferido voto como integrante do colegiado.⁵⁰

O relatório desse Recurso traz informações relevantes: a) a decisão pelo voto de qualidade foi tomada após nove horas de debate no colegiado, ou seja, tratava-se provavelmente de um caso controverso; b) As alegações apresentadas pela recorrente em nenhum momento argui violação de princípios, mas limita-se a questionar a interpretação da Lei 8.884/94 que expressamente autoriza o voto de qualidade e a violação de quórum previsto no regimento interno do CADE. Assim, a arguição de violação ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade poderia ter sido utilizado com maior chance de êxito pelo recorrente.

Ainda sobre o entendimento do STJ sobre o voto de qualidade, consta que em julgamento anterior, a 5ª Turma afastou a aplicação do Regimento Interno do Conselho da Polícia Civil do Paraná que previa o uso do instituto pelo presidente do órgão colegiado, e aplicou o princípio penal do *in dubio pro reo*. O Ministro-Relator Napoleão Nunes Maia Filho argumentou que nos processos administrativos

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial 966.930/DF**. Administrativo – Processo Administrativo – Julgamento Colegiado no CADE – Empate – Votação dúplice pela presidente do órgão (artigo 8º, II, da Lei 8.884/94). Recurso Especial nº 966.930/DF (Registro 2007.0156633-6). Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Relatora: Min. Eliana Calmon, 28 ago. 2007b. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/13816/recurso-especial-resp-966930-df-2007-0156633-6/inteiro-teor-100023145>. Acesso em: 15 out. 2018.

⁵⁰ Ibid., p. 193.

sancionatórios ou disciplinares devem ser respeitados os valores das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, de modo que só se admitiria o voto de qualidade pelo presidente se o mesmo não houvesse votado anteriormente.

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. [...] 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.⁵¹

A decisão acima foi citada pelo Juiz Federal da 20ª Vara do Distrito Federal para fundamentar a concessão do Mandado de Segurança nº 1019859-09.2017.4.01.3400 em maio de 2018.⁵²

O Regimento Interno do STJ prevê em seu Art. 21 que cabe ao presidente da corte proferir o voto de desempate⁵³, entretanto nada expressa sobre voto de qualidade ou voto duplo, ao contrário restringe o voto dos presidentes das sessões e da corte especial à circunstâncias de desempate ou votações específicas (Arts. 21, VI e 175⁵⁴). Ainda que o número ordinário de membros do pleno e das turmas seja

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso ordinário em mandado de segurança 24.559/PR**. Administrativo. Atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública. Aplicação dos princípios do processo penal comum. Arts. 615, § 10 e 664, parágrafo único do CPP. Nulidade de decisão punitiva em razão de voto dúplice de componente de colegiado. Recurso provido. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.559/PR (Registro 2007.0165377-1). Relator: Min. Napoleão Nunes Mais Filho, 03 dez. 2009b. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8604843/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-24559-pr-2007-0165377-1-stj>. Acesso em: 15 out. 2018.

⁵² DISTRITO FEDERAL, 2018b.

⁵³ “Art. 21. São atribuições do Presidente:

[...]

VI - proferir, no Plenário e na Corte Especial, o voto de desempate.” BRASIL, 2018c.

⁵⁴ “Art. 175. O Presidente não proferirá voto, salvo:

I - nos casos em que o julgamento depender de *quorum* qualificado para apuração do resultado;

II - em matéria administrativa;

III - nos demais casos, quando ocorrer empate.” Ibid.

ímpar, a ausência de um dos ministro pode levar à uma composição par. Nesses casos, e havendo empate, costuma-se adiar a decisão até que a composição ordinária seja restabelecida. Foi o que aconteceu no julgamento do REsp 820.475/RJ, em 2008, que tratou união homoafetiva, quando o julgamento foi suspenso em função de empate entre os quatro membros da Quarta Turma, cuja composição em número par se deveu à morte do quinto membro, o Ministro Hélio Quaglia Barbosa, ainda não substituído àquela época.⁵⁵

A discussão do voto de qualidade também já apareceu no STF, ainda que não tenha sido matéria de julgamento. O mesmo caso já abordado envolvendo a Companhia Vale do Rio Doce e o CADE chegou à Primeira Turma do STF na forma de Agravo Regimental do Agravo de Instrumento 682.486-1/DF (BRASIL, STF, 2007). A Companhia Vale do Rio Doce interpôs Recurso Extraordinário que teve o seu seguimento negado por ausência de prequestionamento. Após a negação do Agravo de Instrumento foi interposto um Agravo Regimental que teve o voto contrário do Ministro-Relator, Ricardo Lewandowski. No RE, pela primeira vez, os patronos da recorrente arguíram violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, além de alegar violação ao Art. 5º, caput e LIV. O Relator entendeu tratar-se de questão infraconstitucional e posicionou-se pelo não provimento. O Ministro Marco Aurélio, que presidia a sessão, adentrou o mérito da discussão sobre o voto de qualidade e assim considerou, *verbis*.

Pergunta-se: habita o mesmo teto dos novos ares constitucionais democráticos o voto de minerva? É possível que, em um Colegiado, o cidadão, falível – como outro qualquer, e assim também nós o somos – profira um voto e, neutralizando-se os votos ante o empate verificado, venha a decidir, fazendo-o, no campo republicano e democrático, isoladamente? O voto de qualidade, para mim, acaba por consubstanciar a existência de um superórgão.⁵⁶

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial 820.475/RJ**. Processo civil. Ação declaratória de união homoafetiva. Princípio da identidade física do juiz. Ofensa não caracterizada ao artigo 132, do CPC. Possibilidade jurídica do pedido. Artigos 1º da Lei 9.278/96 e 1.723 e 1.724 do Código Civil. Alegação de lacuna legislativa. Possibilidade de emprego da analogia como método integrativo. Recurso Especial nº 820.475/RJ (Registro 2006.0034525-4). Relator: Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 02 set. 2008. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/849523/recurso-especial-resp-820475-rj-2006-0034525-4/inteiro-teor-12770458?ref=juris-tabs>. Acesso em: 15 out. 2018. p. 26.

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial 966.930/DF**. Administrativo – Processo Administrativo – Julgamento Colegiado no CADE – Empate – Votação dúplice pela presidente do órgão (artigo 8º, II, da Lei 8.884/94). Recurso Especial nº 966.930/DF (Registro 2007.0156633-6). Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Relatora: Min. Eliana Calmon, 28 ago. 2007b.

E, prosseguindo no seu pronunciamento foi ainda mais enfático, *verbis*.

Não consigo, diante das balizas da Constituição, dita “cidadã por Ulysses Guimarães, concluir que alguém possa ter o poder tão grande de provocar um empate e, posteriormente, reafirmando a óptica anterior, dirimir esse mesmo empate.⁵⁷

O Agravo teve o seguimento improvido por decisão de maioria (três x dois).

Noutra oportunidade o tema do voto de qualidade voltou a ser discutido na Suprema Corte. Em 2009 foi aprovada uma alteração no Regimento Interno do STF conferindo o poder do voto duplo de qualidade ao presidente da Corte em caso de falta ministro que implicasse em número par de membros no julgamento. Ocorreu, entretanto, que a circunstância prevista se materializou no ano seguinte, no julgamento do RE 630.147/DF (BRASIL, STF, 2010) que tratou da Lei da Ficha Limpa. À época, o STF encontrava-se com a sua composição em número par (dez ministros) devido a ainda pendente substituição do Ministro Eros Grau que se aposentara no mesmo ano. No julgamento do referido Recurso a Corte Suprema chegou a um empate numérico entre considerar constitucional a interpretação dada pelo TSE à Lei da Ficha Limpa. Ao ser questionado pelo Ministro Ayres Brito se iria lançar mão do voto de qualidade validado pela emenda feita ao Regimento, o então presidente do STF, Cezar Peluso reagiu firmemente à essa possibilidade, *verbis*.

Ministro, vamos partir do seguinte pressuposto: eu não tenho nenhuma vocação para déspota, nem acho que o meu voto valha mais do que qualquer dos outros Ministros, porque, se valesse, cinco Ministros não teriam discordado do meu voto!⁵⁸

Por fim, convém ainda destacar que o atual ministro Luis Roberto Barroso, à época do julgamento do caso CADE versus Companhia Vale do Rio Doce e, portanto, antes de se tornar membro do STF, redigiu um parecer criticando duramente o voto de qualidade por, no seu entendimento, ferir vários princípios constitucionais.

Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/13816/ recurso-especial-resp-966930-df-2007-0156633-6/inteiro-teor-100023145>. Acesso em: 15 out. 2018.

⁵⁷ BRASIL, 2007b.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 630.147/DF**. Relator: Min. Ayres Britto, 29 set. 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311630665/recurso-extraordinario-re-63014-7-distrito-federal/inteiro-teor-311630668?ref=juris-tabs>. Acesso em: 10 set. 2018.

Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão julgante colegiado viola a garantia constitucional da imparcialidade, corolário do devido processo legal, por que: (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo [...].⁵⁹

Conclui-se, portanto que é razoável prever que a apreciação da ADI 5.731 proposta pela OAB promoverá um intenso debate sobre a constitucionalidade do voto de qualidade no STF, o que, reforçando, torna inaceitável o silêncio dogmático sobre o tema.

2.4 A INTERPRETAÇÃO BENIGNA AO CONTRIBUINTE PREVISTA NO ART. 112 DO CTN E O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE

O argumento paradigmático que tem sido apresentado nas decisões judiciais invalidando posicionamentos dos órgãos administrativos de julgamento tributário, sobretudo do CARF, é a norma abstrata prevista no artigo 112 do CTN.

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.⁶⁰

Tradicionalmente esse dispositivo sempre foi interpretado de forma restritiva, considerando que a interpretação benigna ao contribuinte limitava-se tão somente a infrações e sanções. Essa é a posição de Luciano Amaro que faz a ressalva para a aplicação do referido dispositivo.

Deve-se atentar para o fato de que a interpretação benigna (art. 112), a exemplo da retroatividade benigna (art. 106, 11), é aplicável em matéria de infrações e penalidades. Já no campo da definição do tributo (em que não cabe falar em retroatividade benigna), deve-se caminhar, em regra, para uma interpretação mais estrita. É por isso que, na identificação do fato gerador do tributo, não deve o intérprete socorrer-se da equidade para o efeito de dispensar tributo (art. 108. 9 2*), nem se valer da analogia para o fim de exigir tributo (§1º).⁶¹

⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC**, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 45-74, 2009. Disponível em: <http://www.ibrac.org.br/UPLOADS/PDF/RevistadoIBRAC/Revista16n1.pdf>. Acesso em: 15 out. 2018. p. 67.

⁶⁰ BRASIL, 1966.

⁶¹ AMARO, 2006, p. 222.

O que se quer afastar é a ideia de uma interpretação apriorística do direito tributário, fundamento de preceitos defendidos por alguns autores como o *in dubio pro fisco*, *in dubio contra sacrificium* e o *in dubio pro contribuinte*. A crítica feita a essas propostas interpretativas é que se tratam de visões apriorísticas de interpretação da legislação tributária, que deveriam ser aplicadas quando, por alguma razão, se estabelecerem dúvidas sobre questões tributárias. Normas apriorísticas estabelecem previamente uma solução para impasses dessa natureza propondo ora convergir para um entendimento favorável à arrecadação fazendária (*pro-fisco*), ora em benefício do sujeito passivo.

Difini considera que há consenso doutrinário no sentido de rechaçar a interpretação *a priori*, não se aceitando argumentos de que a dúvida deve beneficiar o fisco porque os tributos pagos se reverterem em benefício da sociedade e do bem comum, assim como também não faz sentido afastar a decisão favorável à Fazenda Pública por entender que a tributação constitui uma exigência excepcional de bens do patrimônio do contribuinte pelo poder estatal. Para esse autor, a interpretação do ordenamento tributário não deve ser feita contra ou favor do fisco ou do contribuinte, mas a partir das regras e dos métodos tradicionais de aplicação das normas jurídicas, salvo quando a própria lei estipular de forma específica como deve ser interpretada. É exatamente nesse rol de regras específicas que ele inclui o Art. 112 do CTN, que expressamente limita a interpretação benéfica ao contribuinte em caso de dúvidas sobre a capitulação legal do fato, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos respectivos efeitos, a autoria, a imputabilidade, a punibilidade, bem como a natureza e a graduação das penalidades cominadas.⁶²

Os métodos apriorísticos também são alvo da crítica de Schoueri⁶³, para quem o artigo 112 do CTN representa uma exceção com aplicação específica para leis que tratam de infrações, tratando-se de uma espécie de empréstimo pontual do princípio do *in dubio pro reo*, originário do Direito Penal. O professor da Universidade de São Paulo (USP), contudo, adverte.

⁶² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 180-181.

⁶³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 817.

Eis uma distinção relevante: o artigo 112 não institui o preceito *in dubio pro contribuinte*. Nada há a exigir que a tributação se dê da forma menos amena possível. O tema, aqui, é exclusivamente o das infrações. Para estas, não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido pela estreita maioria – ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade – deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria.⁶⁴

Leandro Paulsen destaca que a interpretação da legislação tributária é eivada de complexidade e descarta a viabilidade de simplificar essa tarefa adotando posturas sempre sob a ótica do contribuinte por considerar o tributo como ingerência odiosa do Estado ou sob a ótica da otimização da arrecadação fiscal, tendo em vista as exigências financeiras da máquina estatal, do interesse público. A interpretação literal, extensiva ou restritiva como regras também são descartadas por Paulsen, restando assumir que se trata efetivamente de uma atividade complexa e que deve-se buscar a vontade do legislador através dos métodos gerais de interpretação geral do ordenamento jurídico.⁶⁵

A dúvida, expressamente destacada no artigo 112, constitui um elemento que corrobora com a opinião anteriormente apresentada sobre a complexidade da interpretação da legislação tributária. Schoueri reconhece que o pressuposto da dúvida carrega alto grau de subjetividade, podendo, inclusive, significar clareza no entendimento de outro intérprete. Segundo o autor, o controle das controvérsias jurídicas é realizado através de órgãos colegiados que debatem a interpretação publicamente. Reconhece, porém, que é muito comum a formação de maiorias estreitas, definidas às vezes através do voto de qualidade, deixando latente que se trata efetivamente de uma dúvida, quando, então, em se tratando de infrações, o referido artigo deve ser aplicado.⁶⁶

A despeito do que defende Luciano Amaro⁶⁷ ao afirmar que o artigo 112 não trata exatamente da interpretação da lei tributária, mas tão somente ao fato, isto é, se determinado fato se enquadra na lei, em qual lei e se o sujeito passivo é ou não o autor do fato e em quais circunstância ele aconteceu, há que se reconhecer que o dispositivo legal em discussão foi inserido pelo legislador no capítulo que trata da interpretação e integração da legislação tributária. Carraza chama a atenção para a questão da interpretação da lei tributária, destacando o princípio da tipicidade do fato

⁶⁴ SCHOUERI, 2017, p. 817.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

⁶⁶ SCHOUERI, op. cit., p. 816.

⁶⁷ AMARO, 2006, p. 222-223.

tributário que deve estar claramente expresso na lei, a fim de facilitar o seu reconhecimento no mundo fenomênico.⁶⁸ O entendimento acentuado é que a hipótese tributária não pode ser incompleta, bem como a atuação do fisco não pode ser permeada de subjetivismos, gerando insegurança e incerteza ao contribuinte.

Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu da vontade da lei. Se não se realiza o *fato impositivo tributário* (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do suposto fato legal (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo são inválidos.

[...]

Melhor dizendo, a segurança jurídica, com o seu corolário de proteção da confiança, leva, em matéria tributária, ao princípio da *tipicidade fechada* (ou da *determinação*), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária e da analogia *in peius*.⁶⁹

Nogueira vai além na ampliação do interpretação do artigo 112 do CTN. Segundo ele, o referido dispositivo afasta a interpretação da existência de responsabilidade objetiva no ordenamento tributário brasileiro, conforme autuações eventuais praticadas por agentes estatais feitas a partir do previsto no artigo 136⁷⁰ do mesmo diploma legal.⁷¹

Machado Segundo⁷² aponta que a circunstância de dúvida interpretativa ocorre quando o julgador não consegue fundamentar racionalmente a sua convicção a ponto de conseguir compartilhar seu entendimento intersubjetivamente. Nesses casos, a incerteza se manifesta de forma flagrante, como ocorre nos casos onde se lança mão do voto de qualidade.

Na verdade, porém, há diversas situações nas quais, de maneira objetiva, se verifica a dúvida de que trata o art. 112 do CTN, sendo a mais eloquente delas aquela na qual o órgão de julgamento administrativo, ao deliberar sobre a validade do lançamento, chega ao *empate*, sendo necessário que seu presidente profira o chamado “voto de desempate”. Em tais casos, resta patente, de forma objetiva, a existência de uma dúvida, ainda que cada julgador, componente do órgão colegiado, subjetivamente, esteja certo da procedência ou da improcedência da acusação. Em situações que tais, é imperioso aplicar-se o art. 112 do CTN, extinguindo a exigência no que

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 414.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” BRASIL, 1966.

⁷¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

⁷² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 122.

tange às penalidades pelo menos, aspecto para o qual se espera que a jurisprudência ainda dê a devida atenção.⁷³

Interessante perceber no texto acima, que não foi utilizado o termo voto de qualidade, mas “voto de desempate”, sugerindo uma postura do autor contra a ideia de voto dúplice. Não se observa a defesa expressa do brocardo *in dubio pro contribuinte*, mas fica evidente que o autor se posiciona contra o voto de qualidade e defende que em votações empatadas onde restou incerto o lançamento tributário, a decisão deve ser pela extinção das penalidades “ao menos”, sob o argumento da aplicação do artigo 112 do CTN.

2.4.1 A tradição do voto de qualidade no ordenamento tributário pátrio e controle dos próprios atos pela administração

O problema do empate em votação de órgãos colegiados é antigo e a forma trivial de enfrentar a questão é compor o colegiado com número ímpar de membros. Ocorre que, quando se adota o critério paritário na composição original dessa colegiado, a questão do empate passa a ser uma preocupação mais relevante, tendo em vista a probabilidade de tal hipótese se verificar é real e pode levar ao impasse na tomada de decisão. Como já abordado inicialmente, nos órgãos administrativos de julgamento de autuações tributárias, historicamente, sempre coube ao presidente do colegiado resolver o impasse pela preponderância do seu voto ou pela emissão de um segundo voto.

Há um reconhecimento de que desde que o instituto foi implantado, somente recentemente se intensificaram os questionamentos. Há quem entenda que isso se deve à utilização recorrente e menos criteriosa do voto de qualidade nos julgamentos, sobretudo pelo CARF⁷⁴. O crescimento da importância do CARF no que tange a decisões cada vez mais complexas e envolvendo créditos elevados, bem como o aumento da ingerência governamental sobre o órgão também é

⁷³ MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 122.

⁷⁴ ESTRADA, Roberto Duque. O dilema do Carf: o voto de qualidade ou a quidade do voto. **Consultor jurídico**. São Paulo, 12 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-12/consultor-tributario-dilema-carf-voto-qualidade-ou-qualidade-voto>. Acesso em: 15 nov. 2018.

apontado como causa dos questionamentos ao voto de qualidade⁷⁵. O aumento da insatisfação contra o instituto quase secular também é atribuído ao estabelecimento recente de uma falsa premissa sobre a imparcialidade requerida nos julgamentos, ou seja, considera-se equivocado exigir alto grau imparcialidade do colegiado, tendo em vista que seus membros ou são representantes da Fazenda ou representantes dos contribuintes ⁷⁶.

Os fundamentos jurídicos que sustentam o instituto do voto de qualidade tem origem no Direito Administrativo e derivam do princípio da legalidade, diretriz fundante da atuação dos agentes da Administração, sob pena de cometimento de ilicitude.⁷⁷ Tendo em vista que o resultado do processo administrativo tributário implicará numa ação ou numa omissão do Estado, a decisão emanada terá que guardar estrita coerência com a lei, lembrando que a omissão administrativa, dependendo da sua natureza, pode ensejar responsabilização administrativa, civil e penal do administrador. Diante de uma decisão controversa, caso a opção do colegiado extinga um crédito tributário eivado de legalidade, implicará em responsabilização do administrador (e não do conselheiro contribuinte), daí porque se defende que a última palavra deve ser da Administração em caso de dúvidas sobre o lançamento tributário. Em outras palavras, a responsabilidade pelo controle da legalidade dos seus próprios atos sempre será da Administração.

Outro argumento que se costuma alegar diz respeito à presunção de legitimidade dos atos administrativos, ou seja, deve-se pressupor que os atos realizados por agentes do Estado nascem sempre em conformidade com as normas legais.⁷⁸ Assim, tendo em vista que o auto de infração é um ato administrativo emanado de um servidor da Fazenda Pública, em caso de empate de votos no julgamento de impugnação proposta, o ato pressuposto como legítimo deve subsistir. Na verdade, a adoção dessa tese seria suficiente para justificar que impasses nas decisões deveriam ser sempre resolvidas em favor da manutenção da

⁷⁵ ANDRADE, Fábio Martins. Anotações sobre o empate e o voto de qualidade no CARF. **Jota**. São Paulo, 05 dez. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/anotacoes-sobre-o-empate-e-o-voto-de-qualidade-no-carf-05122017>. Acesso em: 15 nov. 2018.

⁷⁶ GOMES, Júlio Cesar Vieira. Representação paritária e voto de qualidade no Carf são indissociáveis. **Consultor jurídico**. São Paulo, 19 jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>. Acesso em: 10 nov. 2018.

⁷⁷ CARVALHO FILHO, 2016, p. 20.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 127.

autuação (*in dubio pro fisco*), de modo que o voto de qualidade seria apenas uma concessão ao contribuinte.

O texto original do PL propunha abolir o voto de qualidade, mas em contrapartida abria a possibilidade da Procuradoria da Fazenda poder questionar judicialmente decisões do colegiado julgador que entendesse equivocadas. Tal possibilidade é descartada por Celso Antônio, uma vez que feriria a estabilidade da decisão administrativa, a qual possui força de coisa julgada administrativa e fundamenta-se nos princípios da segurança jurídica, lealdade e boa-fé.⁷⁹ Uma eventual extinção do instituto de voto de qualidade não implicaria necessariamente na possibilidade da Procuradoria da Fazenda questionar judicialmente as decisões do órgão administrativo de julgamento.

Sérgio Ferraz e Adílson Dallari aduzem estes e mais outros fundamentos, observando que: "A Administração não pode ser volúvel, errática em suas opiniões. *La donna è mobile* - canta a ópera; à Administração não se confere, porém, o atributo da leviandade. A estabilidade da decisão administrativa é uma qualidade do agir administrativo, que os princípios da Administração Pública, mais acima referidos, impõem" . Daí por que sustentam, com razão, que só mesmo em um processo administrativo revisional - "verdadeira ação rescisória administrativa, fundada na infração à lei, como até previsto no Código de Processo Civil", e "com a participação de todos os interessados antes envolvidos" - é que seria possível uma reapreciação da matéria.⁸⁰

Deve-se, portanto envidar esforços no sentido de encontrar outras formas menos controversas para tomar decisões quando ocorrer empate nos colegiados. Não há que, necessariamente, optar por um único paradigma decisório, a *contrario sensu*, pode-se chegar ao entendimento da adoção de soluções distintas para determinadas circunstâncias. Assim, métodos apriorísticos com base numa interpretação benéfica aos contribuintes pode ser adequada para determinadas situações, assim como é possível considerar o resgate da eleição do presidente pelos seus pares, como originalmente concebido. Soluções objetivistas únicas partem de uma concepção estática e determinista do Direito, partindo da premissa que existiria um conteúdo normativo preexistente, independente de processos interpretativos e argumentativos.⁸¹ Diante de possibilidades controversas de decisão, esse tipo de solução tende a produzir maior insatisfação de quem defendeu a posição superada.

⁷⁹ MELLO, 2015, p. 473.

⁸⁰ Ibid., loc. cit.

⁸¹ ÁVILA, 2011, p. 136-137.

2.4.2 Garantias ao contribuinte

Ainda que o procedimento de autuação fiscal tenha natureza inquisitorial, na fase de recursos, instaura-se um processo que se propõe a oferecer ao contribuinte os direitos fundamentais do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Especificamente em relação ao processo tributário na Bahia, existem três normas que o regulam: a Lei 3.956/1981 (Código Tributário da Bahia - COTEB) (BAHIA, 1981), o Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF) (BAHIA, 1999) e o Decreto 7.592/1999 (Regimento Interno do CONSEF) (BAHIA, 1999). Nessas normas estão elencadas as garantias dos contribuintes baianos no processo fiscal: ampla defesa, apresentação de provas, fundamentação das decisões pelos julgadores, suspensão da exigibilidade do crédito, formulação de consultas, restituição de indébitos, *jus postulandi*, sustentação oral, coisa julgada administrativa entre outras.

Uma das garantias mais relevantes é a coisa julgada administrativa, ou seja, a garantia de que o Estado não acionará o Poder Judiciário contra as decisões que beneficiarem o contribuinte. Isso permite o acesso a uma decisão mais célere e com caráter definitivo. Contrariamente, o contribuinte, esgotando-se a via administrativa e ainda permanecendo sua insatisfação com a decisão, poderá acionar a Justiça para rever o processo. Outras relevantes garantias são a gratuidade e a ausência de sucumbência, pressupostos ausentes no processo jurisdicional.

Vê-se, portanto, o quanto é vantajoso para o contribuinte, antes de ajuizar ações judiciais, participar ativamente do processo administrativo fiscal a fim de reduzir o valor de multas ou até mesmo extinguir as autuações.

2.5 IN DUBIO PRO REO, IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE, IN DUBIO CONTRA FISCUM E IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM

Já foi abordado anteriormente sobre a aceitação do princípio do *in dubio pro reo* em matérias tributárias, nos termos do artigo 112 do CTN. Também já foi

apontado que alguns operadores do direito e doutrinadores defendem uma ampliação do entendimento historicamente restrito da aplicação desse dispositivo legal, sugerindo a adoção da ideia do *in dubio pro contribuinte*,

Villas Boas debruçou-se sobre a possibilidade de aplicação desse instituto e defendeu que tal hipótese constitui um meio para a efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes. O status proposto pelo autor é de cunho constitucional e não meramente legal conforme se abordou até então sob a luz do artigo 112 do CTN. Na busca de um princípio constitucional de proteção máxima aos direitos dos contribuintes, Villas-Bôas parte do Art. 5º da Constituição Federal explorando o entendimento sobre direitos fundamentais, os quais não estão confinados apenas nesse dispositivo e avança para a interpretação do Art. 150, dispositivo constitucional que trata das limitações ao poder de tributar, postulando que nessas normas podem ser extraídos outros direitos fundamentais para além da liberdade e propriedade.⁸²

Partindo do pressuposto de que o ordenamento estabelece que deve-se evitar ao máximo a limitação dos direitos fundamentais e reconhecendo que os direitos de propriedade e de liberdade são de natureza fundamental, o autor se esquivava de propor um método apriorístico de prevalência absoluta e defende que a interpretação benéfica ao contribuinte deve ser o parâmetro quando se tratar de casos difíceis, tais como as controvérsias que levam à utilização do voto de qualidade nos órgãos colegiados de julgamento.⁸³

O objetivo que pretensiosamente queremos atingir com este trabalho é o de conferir uma roupagem de sobreprincípio constitucional ao *in dubio pro contribuinte*, e não de regra absoluta de prevalência, atribuindo-lhe efeitos que levem a uma efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes.⁸⁴

O autor critica a abordagem doutrinária majoritária que historicamente sempre tratou a proposta benéfica ao contribuinte de forma preconceituosa, pressupondo que estaria eivada de interesses ideológicos de um dos lados da relação jurídico-tributária e, portanto, desprovida de rigor científico.⁸⁵ Ele reconhece o antagonismo dos interesses das principais partes envolvidas nas questões tributárias, mas lembra que é o benefício geral da sociedade que deve ser buscado, o que não se atinge

⁸² VILLAS-BÔAS, 2009.

⁸³ Ibid., p. 138.

⁸⁴ Ibid., p. 120.

⁸⁵ Ibid., p. 120-121.

através da atuação arbitrária do órgão estatal tributário e nem com atitudes sonadoras de contribuintes. Há que se preservar, da forma mais equilibrada possível, tanto a arrecadação fiscal que permite a prestação de serviços estatais à sociedade, sobretudo as parcelas mais carentes, quanto a redução da carga tributária que possibilita a prática de preços mais acessíveis e o crescimento das empresas e do emprego.⁸⁶

Fábio Martins de Andrade concorda com a tese de Villas-Bôas e destaca que apesar do consenso doutrinário na aplicação do At. 112 do CTN se restringir às hipóteses de infração, decisões do CARF reconheceram em várias oportunidades a aplicação do postulado do *in dubio pro reo* em matéria tributária, tratando o contribuinte como *acusado* ou mesmo reconhecendo um postulado equivalente denominado *in dubio contra fiscum*.⁸⁷ Para Andrade, em duas situações torna-se imperioso aplicar a interpretação benéfica ao contribuinte.

Ora, aqui duas possibilidades recomendam a aplicação do princípio estudado. A primeira diz respeito a possível aplicação no caso concreto da regra mais benéfica (*in bonam partem*) quando então esta é prestigiada em detrimento da regra (desnecessariamente) mais gravosa.

A segunda possibilidade refere-se ao empate no resultado do julgamento. Nessa hipótese, tamanha é a dúvida que assola o órgão colegiado julgador que os votos prolatados conduzem ao empate, com o mesmo número de votos tanto para um lado como também para o lado oposto.⁸⁸

O autor do fragmento acima tece severas críticas ao instituto do voto dúplice de qualidade proferido nos julgamentos do CARF, denunciando que a regra geral dessa prática é fulminar as pretensões legítimas presentes nos recursos voluntários, violando regras de proteção de garantias individuais.⁸⁹ A adoção do voto duplo é, portanto, considerada como uma ofensa ao Estado Democrático de Direito, não podendo ser aceita ainda que tal prerrogativa recaísse sobre um conselheiro representante dos contribuintes, conclui Andrade.

Paulo Caliendo aborda o postulado *in dubio contra fiscum*, já citado anteriormente, que possui natureza semelhante à proposta de Villas-Bôas também abordada nesse tópico. Inicialmente é destacada a mesma preocupação de que não se pode conceber a ideia como uma regra apriorística de prevalência geral, mas

⁸⁶ VILLAS-BÔAS, 2009, p. 123.

⁸⁷ ANDRADE, 2017a, p. 250-252.

⁸⁸ Ibid., p. 249.

⁸⁹ Ibid., p. 261.

para casos concretos onde mais de uma interpretação se revela juridicamente possível e há flagrante antagonismo nos seus efeitos.⁹⁰

Citando máximas jurídicas presentes no Digesto Justiniano, uma espécie de compêndio dos jurisconsultos romanos publicado no século VI d.C., tais como “não se pode afirmar que comete delito, aquele que em caso de dúvida adota uma interpretação favorável ao contribuinte” (“*non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile respionderit*”), o autor destaca que o surgimento desse brocardo se dá alguns séculos antes do Digesto. Nessa época, a tributação era sinônimo de sujeição política e restrição de liberdade, ainda que a sua defesa enfática pelos jurisconsultos tenha ocorrido já num período de ampliação de direitos no império romano. Caliendo, entretanto evidencia que nem sempre atuar contra as imposições fiscais traz benefício às liberdades individuais e à livre iniciativa. Para ilustrar essa ressalva o autor descreve uma suposta conduta de um contribuinte que se utiliza de esquemas tributários maliciosos para obter vantagem sobre seus concorrentes, ou seja, nessas circunstâncias a adoção de teses contrárias à atuação do fisco estaria na contramão da defesa dos direitos individuais e dos interesses da sociedade, assegura Paulo Caliendo.

Vejamos, pois, o caso de um contribuinte que sofre com a concorrência desleal por parte de concorrente que sistematicamente faz uso de esquemas societários ou tributários maliciosos, artificiosos, vazios de sentido econômico e adquire por força da má-fé vantagem econômica sem substrato na eficiência negocial. Neste caso, a ação do fisco contrária a estas ações não seria em favor de todos os demais contribuintes? Não seria apenas em prol do fisco e da sociedade, mas de cada um dos demais contribuintes em mesma situação? Não haveria aqui uma defesa do fisco da manutenção da manutenção do equilíbrio de direitos fundamentais em um plano horizontal (contribuinte-contribuinte), de caráter nitidamente isonômico?⁹¹

Caliendo entende que, constitucionalmente, o critério que mais adequa em matéria tributária é o *in dubio contra sacrificium*, no sentido de evitar arbítrio, abuso ou confisco.⁹² Reconhecendo que a tributação implica necessariamente em retirada de patrimônio dos contribuintes em favor dos interesses arrecadatários da máquina pública, o autor concorda que os direitos fundamentais possuem limites e não podem ser concebidos de forma absoluta. Um desses limites diz respeito a leis restritivas que se prestam a resguardar valores constitucionais e outro a situações

⁹⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 226.

⁹¹ Ibid., p. 230.

⁹² Ibid., p. 233.

de colisões de princípios juridicamente aceitos pelo ordenamento. A imposição dessas limitações em nome do interesse geral devem ser aplicadas com parcimônia quando estiver em jogo o sacrifício do contribuinte, exigindo-se que tais limitações sejam admitidas apenas nos limites expressos pelas normas e em circunstâncias excepcionais. Para Caliendo, na dúvida, portanto, não se devem impor sacrifícios injustificados aos direitos de propriedade dos contribuintes, evitando, assim, a invasão da esfera nuclear dessa garantia constitucional fundamental.⁹³

⁹³ CALIENDO, 2013, p. 235.

3 A PRÁTICA DO VOTO DE QUALIDADE NAS DECISÕES DAS CÂMARAS RECURSAIS DO CONSEF EM 2017

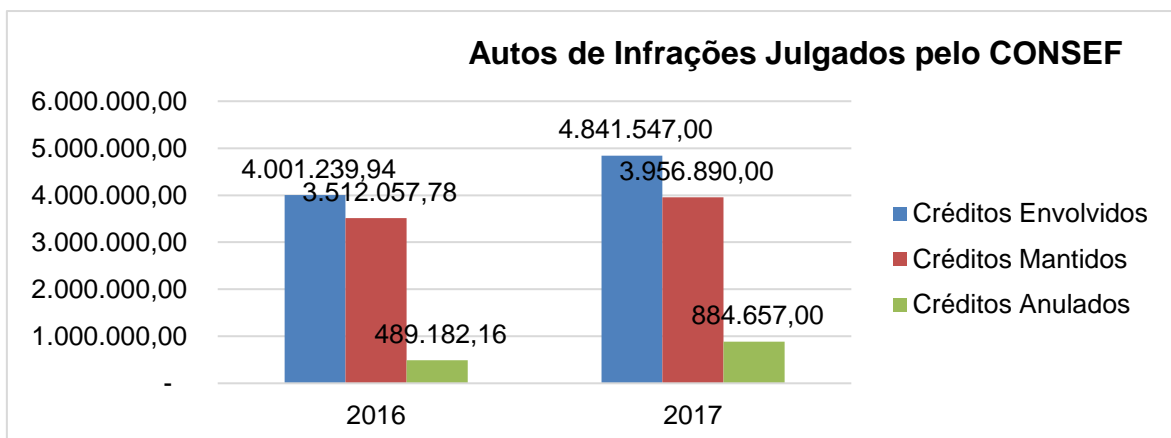
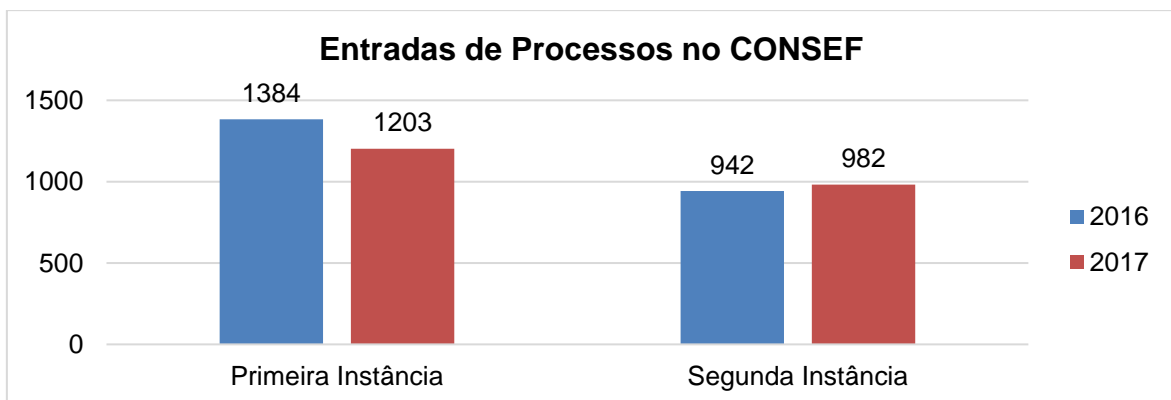
3.1 BREVE VISÃO DA ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DO CONSEF

O CONSEF é um órgão colegiado da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ), cuja função é julgar, originalmente, no âmbito administrativo, os litígios oriundos de lançamentos tributários como impugnações e recursos advindos de contribuintes (a procuradoria estadual também pode apresentar recursos e representações), bem como da aplicação da legislação tributária em geral. O Conselho atualmente é formado por cinco Juntas de Julgamento compostas por três auditores fiscais concursados (não há representação de contribuintes na primeira instância), que julgam as impugnações em primeira instância e duas Câmaras de Julgamento, compostas por seis membros em formação paritária, sendo três servidores da Secretaria da Fazenda e três representantes dos contribuintes indicados por entidades patronais ligadas às principais atividades econômicas (comércio, indústria, agropecuária e transportes). Existe ainda uma Câmara Superior cuja competência versa sobre recurso extraordinário, redução de multas por descumprimento de obrigação acessória, aprovar súmulas, entre outras funções mais específicas. É previsto que uma representação da Procuradoria Geral do Estado (PGE) atuará junto ao Conselho.

O processo administrativo fiscal é iniciado no momento em que o contribuinte apresenta uma impugnação ao lançamento tributário realizado por um servidor da Secretaria da Fazenda. Conforme o Regimento Interno do CONSEF, a impugnação distribuída por sorteio entre as cinco Juntas de Julgamento, que instruirá o processo intimando o contribuinte para exercer o direito de contraditório e ampla defesa, pessoalmente (*jus postulandi*) ou através de representação por mandato (advogado). O servidor autuante também participa da audiência de julgamento para fins de esclarecimentos. Caso diverja da decisão da Junta, o contribuinte pode apresentar recurso (Recurso Voluntário) para apreciação em segunda instância, cujo sorteio encaminhará para uma das duas Câmaras de Julgamento, na qual se manifestará o representante da Procuradoria Geral do Estado, antes da tomada de

votos dos conselheiros que decidirão o litígio. Caso a revisão dos valores do auto de infração impugnado implique em redução maior que duzentos mil reais pela Junta de Julgamento, o seu presidente deve interpor o Recurso de Ofício no próprio acórdão (arts. 169 e 170 do RPAF), o qual também será objeto de julgamento em segunda instância.

Em 2016 e 2017 as Juntas de Julgamento (primeira instância) receberam 1.384 e 1.203 processos, respectivamente, dos quais entraram nas Câmaras (segunda instância) 942 e 982 recursos para julgamento, segundo dados da SEFAZ. Nota-se que a quantidade de processos que chegou à segunda instância se elevou de 68% para 81,6% das impugnações apresentadas em primeira instância, entre os anos de 2016 e 2017. No biênio, os autos de infração julgados procedentes após os recursos totalizaram R\$ 3.512.057,78 e R\$ 3.956.890,70 enquanto que as infrações consideradas improcedentes representaram R\$ 489.182,16 e R\$ 884.657,97. Os créditos anulados representaram 12,2% em 2016 e 18,2% em 2017, em relação ao valor total inicialmente impugnado pelos contribuintes

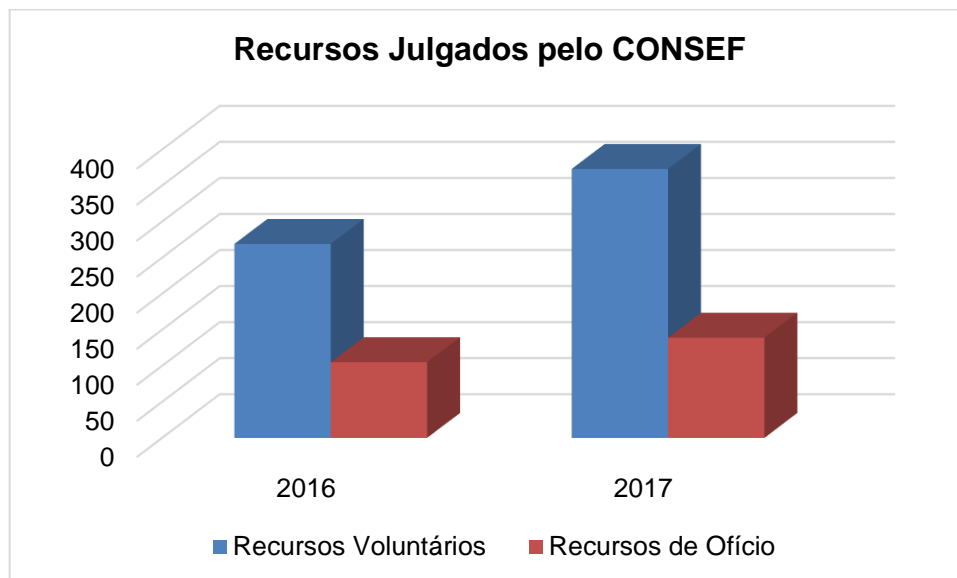


Fonte: CONSEF - Relatório de Atividades – Consolidado. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/consef_relatorio_consolidado_2016_2017.pdf. Acesso em: 10 nov. 2018.

3.2 VISÃO GERAL DOS JULGAMENTOS DAS CÂMARAS RECURSAIS EM 2016 E 2017

Tendo em vista que o propósito aqui é investigar a imparcialidade nos julgamentos do CONSEF e o comportamento do voto de qualidade proferido na instância paritária, a presente investigação se deteve nos dados coletados a partir das atas de julgamentos das Câmaras de Julgamento realizados nos anos de 2016 e 2017, os quais trazem informações relevantes sobre o comportamento dos resultados dos litígios travados na esfera administrativa, entre os contribuintes e o Estado da Bahia.

A insurgência contra as decisões das Juntas de Julgamento é maior por parte dos contribuintes, o que se pode perceber na diferença entre a quantidade de Recursos Voluntários e de Recursos de Ofício julgados. Entretanto, ordinariamente, o Recurso de Ofício só é interposto quando os valores exonerados superam a cifra de R\$ 200.000,00, conforme previsto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF)⁹⁴, o Decreto 7.629/1999.



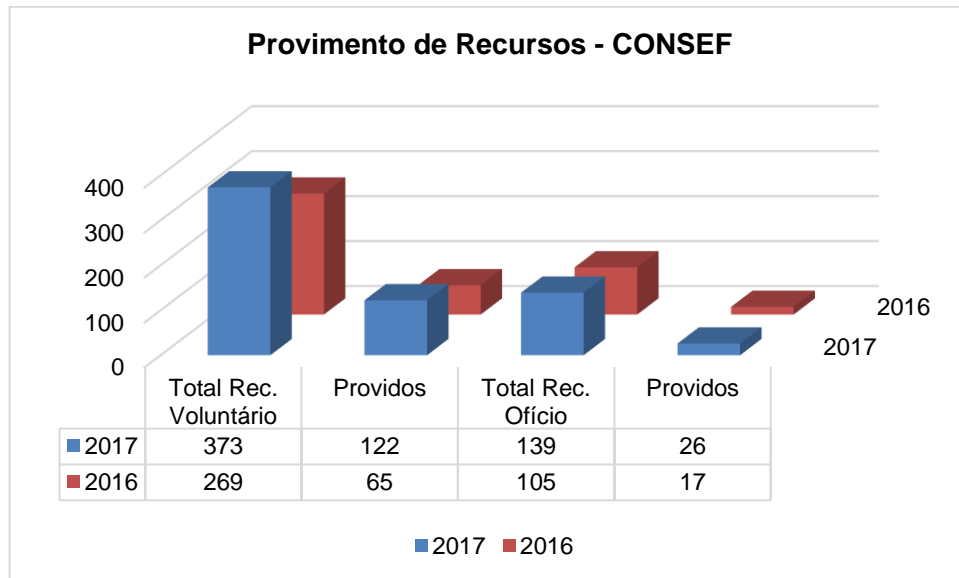
Os julgamentos pelas Câmaras mostraram uma forte tendência na manutenção das decisões da primeira instância, o que se observa pelo baixo provimento dos

⁹⁴ “Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

a) recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida decisão for superior R\$200.000,00 (duzentos mil reais)” BAHIA, [1999]a.

recursos, seja Voluntário ou de Ofício. Vale destacar que quando há provimento, geralmente tem caráter parcial. A julgar por esses números, percebe-se que as chances de sucesso dos contribuintes na contestação de decisões das Juntas de Julgamento são bastante reduzidas.



A partir do somatório dos recursos interpostos em ambas as Câmaras de Julgamento, pode-se calcular o índice anual de provimento dos recursos Voluntário e de Ofício:

$$Ip = \frac{\text{Total de Recursos Providos}}{\text{Total de Recursos Interpostos}}$$

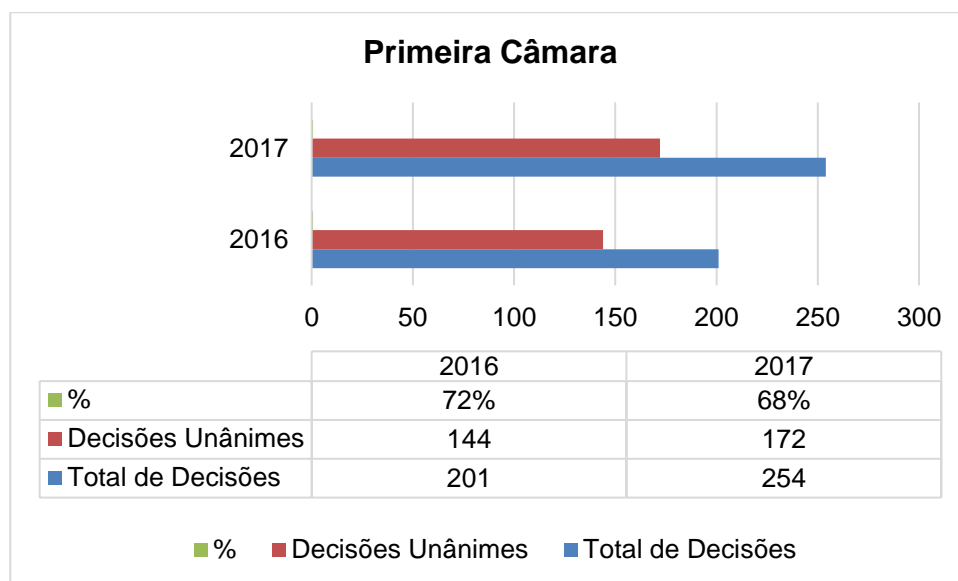
O resultado desse cálculo revela um maior sucesso no provimento de Recursos Voluntários, contudo isso representou valores próximos a um terço do total das insurgências levadas à segunda instância. Os dados levantados indicaram ter havido um aumento relativo do índice em 2017.

	Ip Recurso Voluntário	Ip Recurso de Ofício
2016	0,24	0,16
2017	0,33%	0,19

Na prática, esses índices de provimento são ainda menores, tendo em vista que em cada recurso pleiteiam-se vários pedidos, detalhe desprezado pela metodologia utilizada para fins de simplificação e por limitação da fonte de dados

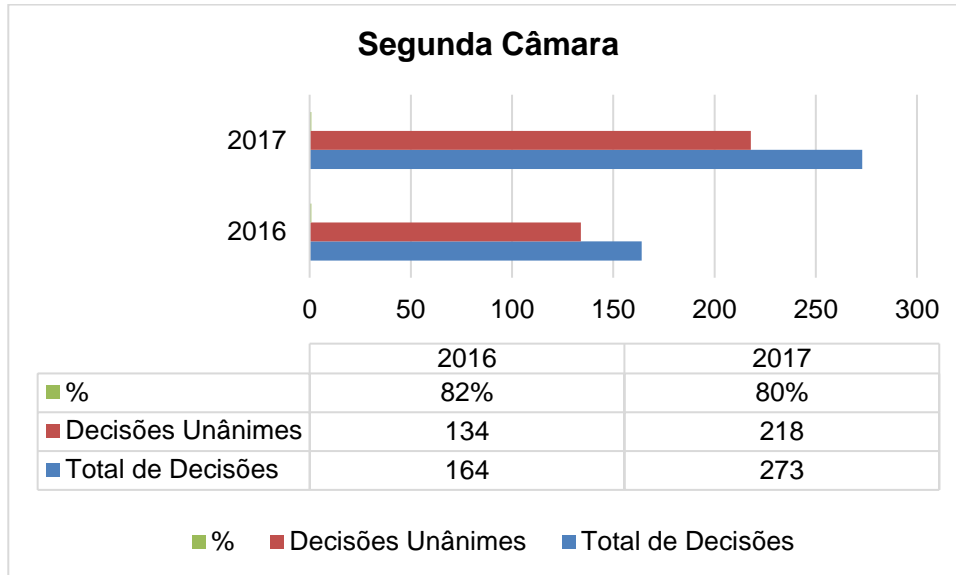
utilizada. Esse detalhe, entretanto, altera apenas o valor absoluto do índice, exercendo pouca influência na comparabilidade das duas modalidades de recurso. Ciente dessa limitação, o raciocínio que se deve reforçar é que, em termos absolutos, o percentual de provimento é significativamente menor, logo, deve-se ter clareza que a manutenção das decisões de primeira instância tende a ser a regra nas decisões da segunda instância, sendo o provimento de recurso quase uma exceção. A compreensão desse comportamento não foi objetivo desse estudo, mas uma causa possível pode estar relacionada com a qualidade técnica das decisões das Juntas, as quais deixariam pouca margem para reformas dos juízos emitidos.

Outro dado importante diz respeito ao nivelamento de entendimento sobre os assuntos tributários que chegam ao órgão julgador. O fato de ser um órgão paritário, onde os dois grupos de representantes teoricamente possuem interesses antagônicos, tende a sugerir um baixo nível de convergência, o que implicaria em um número significativo de decisões com votos divergentes e até de empate nas votações. Esse pressuposto parte da concepção de que os membros do colegiado decidem a partir dos interesses em jogo e não a partir de fundamentos jurídicos-tributários. Os acórdãos prolatados nos dois anos investigados, entretanto, fulminam tal entendimento uma vez que apontam para um alto índice de convergência nas decisões das Câmaras, o que pode ser notado através dos julgamentos decididos por unanimidade.



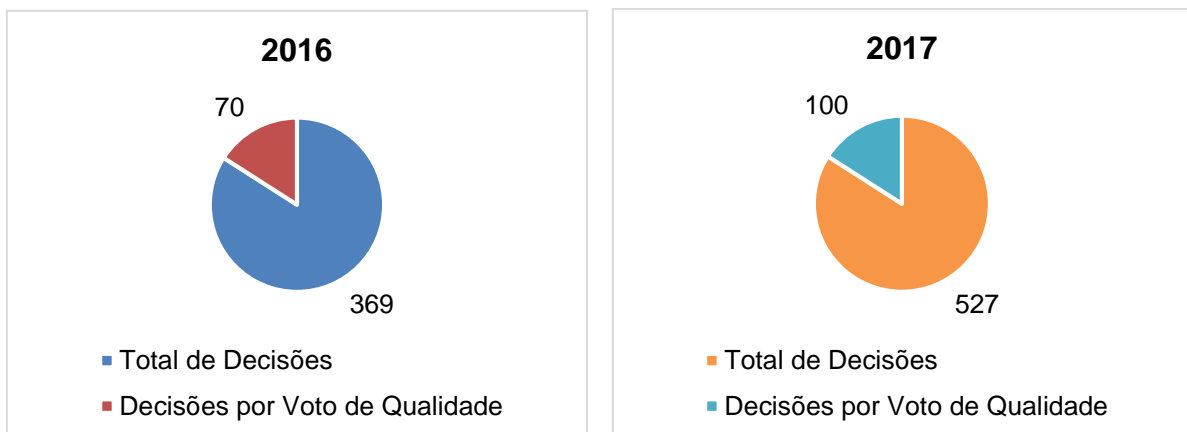
A Primeira Câmara decidiu por unanimidade em torno setenta por cento dos processos colocados na pauta, relegando a divergência para menos de um terço dos

julgamentos. A 2ª Câmara apresentou um índice de convergência ainda maior nas suas decisões nos dois anos pesquisados, ou seja, em 2017 apenas dezoito por cento dos processos julgados não foram decididos por unanimidade.



3.3 O VOTO DE QUALIDADE NAS DECISÕES DO CONSEF

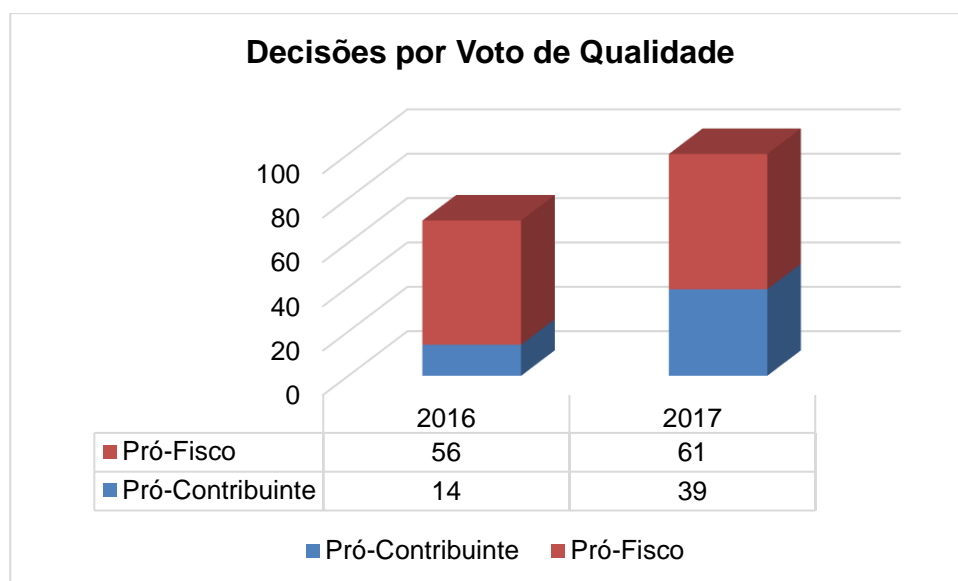
A questão que se passa a investigar é acerca das decisões de maioria que foram desempatadas pelo voto de qualidade dos presidentes das Câmaras, cuja prerrogativa legal é ser escolhido entre os representantes fazendários. Os gráficos abaixo mostram a relação entre a quantidade de decisões tomadas com voto de qualidade no universo do total de decisões das Câmaras.



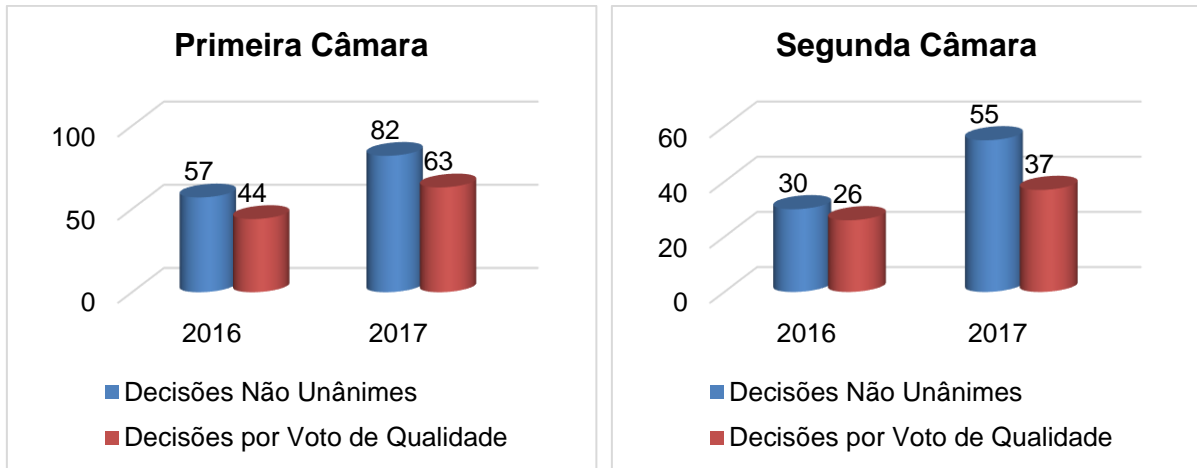
A quantidade de decisões desempatadas pelo voto de qualidade nos dois anos se manteve estável e representou um percentual de 19% (dezenove por cento), ou

seja, a cada cinco julgamentos, pelo menos uma questão é decidida pelo voto de qualidade do presidente da Câmara.

Outra avaliação importante diz respeito ao pólo em favor do qual foi pronunciado o voto de qualidade, isto é, se na questão controversa avaliada pelo colegiado que dividiu os votos ao meio, o desempate foi pronunciado no interesse do fisco ou no interesse do contribuinte. Nos diagramas abaixo, as decisões favoráveis ao provimento (ainda que parcial) de Recursos Voluntários ou contrárias ao provimento de Recursos de Ofício são denominadas pró-contribuinte. Contrariamente, as decisões pró-fisco dizem respeito às decisões que negaram provimento a Recursos Voluntários ou deram provimento a Recursos de Ofício. O levantamento mostrou que houve um deslocamento significativo nas decisões por voto de qualidade em favor dos interesses dos contribuintes, representando um crescimento de aproximadamente 39% nos julgamentos realizados em 2017 em relação ao ano anterior, ainda que esteja nítido que a maior tendência do voto de qualidade é negar o pleito dos contribuintes.



Como mostrado no tópico anterior, as turmas costumam tomar a maioria das suas decisões por unanimidade, entretanto, quando a divergência aflora, na maior parte das vezes leva a um empate no entendimento dos julgadores e à decisão pelo voto de qualidade.



Vê-se que o comportamento é semelhante nos dois colegiados, ainda que em 2017 a Segunda Câmara tenha mostrado um maior descolamento, o que representa uma menor tendência à formação de blocos identificados com os interesses dos grupos representados.

3.4 A OPINIÃO DOS CONSELHEIROS

A segunda instância do CONSEF é formada por duas câmaras de julgamento, com composição paritária, sendo três representantes da Secretaria da Fazenda e três representantes de entidades dos ramos industrial, comercial e agropecuário em cada câmara, totalizando seis julgadores por colegiado e doze no total de membros titulares da segunda instância. Existem ainda suplentes que podem ser convocados para atuar em situações de impossibilidade de participação pelos membros titulares.

No intuito de levantar a opinião dos atuais conselheiros sobre a temática pesquisada, foi elaborado em questionário simples e único, com apenas duas perguntas. O questionário foi aplicado sem intervenção do pesquisador, deixando o conselheiro livre para responder no momento que lhe fosse conveniente e devolver em seguida. O questionário também não continha identificação do conselheiro, exceto sobre a condição de ser representante fazendário ou dos contribuintes. As questões presentes no questionário foram as seguintes:

1. *Qual a sua opinião sobre o instituto do voto de qualidade? O(A) Sr(a) acha que esse instituto viola princípios constitucionais?*

2. Na hipótese de extinção do instituto do voto de qualidade, quais das opções abaixo são mais adequadas para desempatar votações em órgãos colegiados paritários (pode assinalar mais de uma):

- () Prevalência do voto do relator
- () Inclusão de julgadores de outra câmara por sorteio
- () *In dubio pro contribuinte*
- () Envio dos autos para a Câmara Superior
- () Inclusão de juiz togado nas câmaras de julgamento
- () Outras _____

Foram recolhidos doze questionários com as respostas dos conselheiros, sendo sete de representantes dos contribuintes (um dos questionários foi respondido por um suplente que coincidentemente atuou em um dos dias em que o questionário foi aplicado) e cinco de representantes da Secretaria da Fazenda (não foi possível recolher o questionário do sexto representante).

Sobre a opinião dos conselheiros dos contribuintes acerca do instituto do voto de qualidade, a unanimidade das opiniões foram contrárias à adoção do voto dúplice do presidente da Câmara de Julgamento para desempatar impasses nas votações. Os princípios constitucionais apontados como violados pelo instituto foram o princípio da igualdade e a igualdade de voto.

A igualdade de voto é um princípio expresso no capítulo “*Dos Direitos Políticos*” da Carta Magna e aplicado sobretudo em matéria de direito eleitoral⁹⁵ e o princípio da igualdade lato sensu previsto como garantia fundamental no caput do artigo 5º da Constituição Federal⁹⁶. Alguns citaram a previsão do artigo 112 do CTN aqui abordado com entendimento semelhante ao brocardo do *in dubio pro contribuinte*, bem como a sua matriz de origem oriunda do direito penal, o *in dubio pro reo*. O

⁹⁵ “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:” BRASIL. Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 13 set. 2018.

⁹⁶ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:” Ibid.

sentimento expresso é de que o procedimento adotado causa prejuízos ao contribuinte, como se pode observar em opiniões emitidas, *verbis*:

“Na maioria dos julgamentos, nos casos de empate nos votos, certamente o contribuinte sai prejudicado. Isso porque resta ignorado o princípio constitucional da igualdade”

“O voto de qualidade, conhecido também como voto de minerva, consiste no voto duplo dado pelo presidente para desempatar alguns julgamentos, tendo em vista o princípio do ‘in dubio pro reo’ que sagra como vencedor todo acusado que obtenha empate no julgamento, acredito que, desta forma, estaríamos respeitando o primado constitucional.”

“O voto de qualidade gera um desequilíbrio. Entendo que em caso de empate, deve ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, que diz que, se há dúvidas sobre a aplicação das leis tributárias, o contribuinte deve ser favorecido.”

Em relação à segunda questão presente no questionários, seis conselheiros se pronunciaram favoráveis à adoção da decisão mais favorável ao contribuinte em caso de empate nos julgamentos (*in dubio pro contribuinte*), sendo que também foi sugerido por um dos entrevistados que também poderia ser uma boa solução a convocação de membros da outra câmara, por sorteio, para analisar os autos e votar de modo a resolver o impasse. Curioso é que um dos representantes dos contribuintes opinou pela inclusão de mais um representante fazendário, formando um colegiado ímpar, mantendo o voto de desempate sob a responsabilidade do presidente da Câmara, que, pelas normas atuais, é necessariamente escolhido pelo Secretário da Fazenda.

As respostas dos cinco representantes do fisco nas câmaras de julgamento foram menos uniformes. Dois conselheiros opinaram considerando que restam violados os princípios constitucionais da legalidade, da isonomia e da igualdade, como se percebe expresso na resposta de um dos questionários, *verbis*:

“Acho que sim, pois coloca em desigualdade as representações classista e fazendária. Respondendo ao ítem 02, o envio para a Câmara Superior não é producente, pois lá também há voto de qualidade.”

A maioria dos conselheiros indicados pela Secretaria da Fazenda, entretanto argumentaram no questionário que não vêem nenhuma violação constitucional na adoção do voto de qualidade nas decisões do colegiado. Apesar disso, duas linhas

distintas fundamentaram as opiniões. A primeira se baseou na auto-tutela da legalidade dos atos do Estado, *verbis*:

“O voto de qualidade é uma segurança para o Estado, considerando-se que estamos na esfera do Processo Administrativo Fiscal. Os julgamentos administrativos promovem a auto-tutela do Estado, para expurgar dos lançamentos (autos) os fatos e valores que o próprio Estado julga descabidos (improcedentes), não podendo atingir valores que o próprio Estado considera pertinentes.

Creio que não viola princípios constitucionais, pois o Art. 5º da CF assegura a ampla defesa e o contraditório, e não a paridade dos julgamentos.”

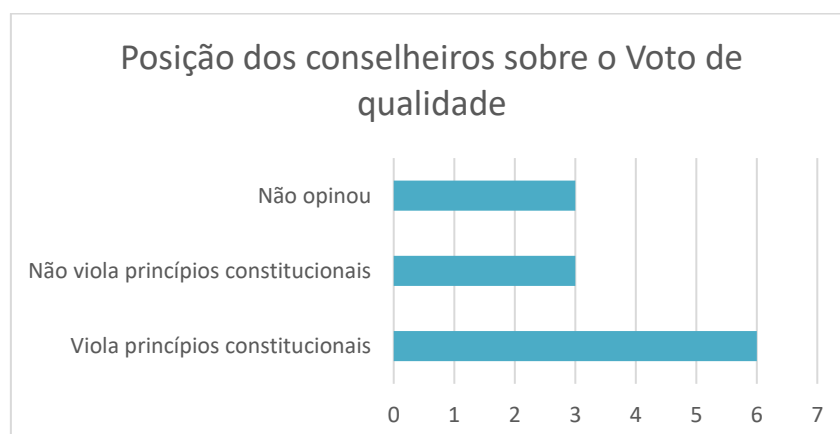
Um outro conselheiro que também entendeu que o voto de qualidade se faz necessário em nome da auto-tutela do Estado, reconheceu que, apesar do seu entendimento, do instituto precisa ser substituído, *verbis*:

“Em caso de empate em colegiado par, há de se encontrar um meio de desempatar. Como sujeito da auto-tutela, cabe ao membro da administração pública proferir o voto de desempate. Não acho que haja violação e princípios constitucionais, contudo considero que o método é polêmico e precisa ser reformado.”

A segunda argumentação em defesa do voto de qualidade baseou-se na consciência do conselheiro como julgador, de modo a abstrair-se da origem da sua representação, devendo atuar, portanto, conforme os fatos e o direito, *verbis*:

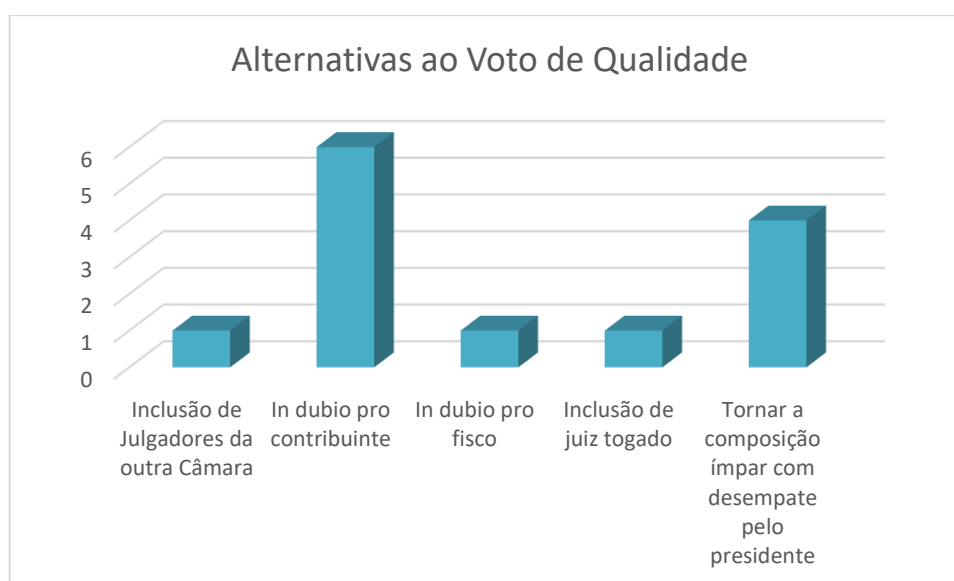
“Não. Acho adequado. O conselheiro deve assumir a função de julgador, se desincumbindo de sua origem, sejam órgãos classistas ou fiscais.”

Tem-se, desse modo, que a posição do conjunto dos conselheiros sobre a possibilidade do instituto do voto de qualidade violar princípios constitucionais, pode ser demonstrada segundo o gráfico abaixo.



Em relação à segunda pergunta do questionário, a diversidade de opiniões também se mostrou em maior grau que entre os conselheiros contribuintes. Três conselheiros entenderam que a solução é a inclusão de mais um membro (representante do Estado), tornado ímpar o número de julgadores, devendo o voto de desempate ser pronunciado pelo presidente da Câmara de Julgamento. Vale destacar, todavia, que um dos conselheiros sugeriu resgatar a ideia de que o presidente não deve ser necessariamente um representante da Fazenda Pública, mas o conselheiro mais antigo na Câmara, ainda que isso recaia sobre um representante dos contribuintes. Um dos conselheiros sugeriu que a inclusão de um juiz togado na Câmara seria uma solução adequada e um outro se pronunciou que em substituição ao voto de qualidade se deveria adotar a decisão mais favorável ao fisco (*in dubio pro fisco*).

Em síntese, as sugestões apresentadas pelo conjunto dos conselheiros em relação a uma eventual extinção do instituto do voto de qualidade, podem ser resumidas no gráfico abaixo.



Obs. Cada conselheiros poderia escolher mais de uma opção.

Vê-se, portanto que a decisão benéfica aos contribuintes e a possibilidade de tornar os colegiados em número ímpar aparecem como as sugestões mais apontadas pelos conselheiros. Das respostas dos questionários, verificou-se que há um consenso entre os representantes dos contribuintes em relação à primeira sugestão e um entendimento de maioria entre os representantes fazendários favoráveis à segunda alternativa.

3.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Os dados coletados apontam para importantes informações acerca do tratamento dado pela segunda instância do CONSEF às insurgências dos contribuintes em relação aos autos de infração lavrados pelos servidores da Fazenda Pública.

Inicialmente vale destacar a quantidade de recursos apresentados em segunda instância em relação ao volume apresentado na instância inicial. Os recursos contra as decisões das Juntas de Julgamento representam um percentual de 81,6%, o que revela uma alta insatisfação dos contribuintes com as decisões da primeira instância, tendo em vista que a maior parte dos recursos são interpostos pelos autuados. Apesar do processo administrativo fiscal não implicar em custas processuais, não se pode alegar que a gratuidade da via administrativa é um incentivador de recursos, afinal o contribuinte que apela a um segundo julgamento certamente terá despesas advocatícias e outras de natureza administrativa, ainda que o *jus postulandi* seja permitido no PAF. O pequeno valor relativo dos créditos anulados em consequência dos julgamentos do CONSEF reforça esse sentimento de insatisfação com o pouco sucesso das impugnações apresentadas à Fazenda Estadual, afinal apenas 12,2% e 18,2% dos créditos impugnados em 2016 e 2017, respectivamente, foram anulados pela via administrativa.

A prevalência da quantidade de recursos dos contribuintes sobre os Recursos de Ofício se explica pela regra de que o Estado apenas se deve lançar mão destes recursos quando há extinção de crédito em valor significativo. O Recurso Voluntário, por sua vez, apresenta a vantagem de manter suspensa a exigibilidade do crédito autuado, o que pode ser conveniente para o contribuinte.

O mito do senso comum ou da confusão que se faz entre paridade e parcialidade resta descaracterizado pela tendência das Câmaras em manter as decisões das Juntas de Julgamento, as quais são formadas apenas por servidores fazendários. Isso revela que os representantes dos contribuintes não adotam um posicionamento político corporativo de combate às decisões da primeira instância, mas buscam o alcance da verdade material, princípio basilar do processo tributário. Resta demonstrado que a “anarquia dos contribuintes”, caracterizado por atuação corporativa e pouco técnica dos conselheiros dos contribuintes está longe das convicções dos julgadores do CONSEF. Assim, apesar dos créditos anulados serem

baixos em relação às autuações, não se pode falar em julgamentos tendenciosos ao fisco, tendo em vista essa tendência nos julgamentos. Além disso, a quantidade de decisões por unanimidade mostra que a maioria absoluta das decisões contam com a concordância dos representantes dos contribuintes. Apesar da convergência técnica se mostrar muito sólida em ambas as Câmaras, o levantamento identificou que ao surgir divergência tende-se quase que imediatamente a um impasse que leva ao empate nas votações e ao uso do voto duplo de qualidade pelo presidente da Câmara para desempatar a votação.

O baixo índice de provimento dos recursos interpostos (Ip) deve levar o contribuinte a refletir sobre a viabilidade de se insurgir contra as decisões da primeira instância, sobretudo porque a regra é o provimento parcial, onde uma ou duas infrações são elididas, permanecendo as demais. Estudos futuros mais aprofundados podem avaliar o *quantum debeatur* reduzido por esses provimentos parciais, mas tendo em vista o percentual de créditos anulados apontados anteriormente, infere-se que se trata de reduções médias inferiores a vinte por cento.

Sobre o voto de qualidade, a pesquisa revelou que as decisões onde se lançou mão do instituto se mantiveram estáveis nos dois anos investigados e se manifestaram em 19% (dezenove por cento) dos julgamentos. A utilização do instituto, portanto, é relativamente recorrente ainda que seja aplicada a apenas poucas infrações ou a um pedido específico do recorrente (nulidade, decadência, exclusão ou redução de multa etc.).

Ao analisar a tendência do voto de qualidade, observa-se um desequilíbrio em favor dos interesses do fisco, ainda que se apresente bem longe dos índices quase unânimes revelados pela investigação do NEF/FGV em relação ao CARF. Vale destacar que em 2016, 75% (setenta e cinco por cento) dos votos de qualidade dos presidentes das Câmaras foram proferidos para negar provimento a Recursos Voluntários ou prover Recursos de Ofício em desfavor dos interesses dos contribuintes. Saliente-se que, por se tratar de uma decisão controversa onde metade do colegiado não se revelou convencida da infração imputada ao contribuinte, o percentual revelado pode ser considerado elevado. O valor verificado em 2017 se mostrou mais compatível com a natureza controversa das decisões tomadas por voto de qualidade, revelando que em 64% (sessenta e quatro por cento)

das decisões, o voto duplo concedeu provimento, ainda que parciais, aos interesses dos contribuintes.

A opinião dos atuais conselheiros do CONSEF sobre o instituto do voto de qualidade se mostra controversa. A unanimidade dos representantes dos contribuintes se pronunciaram contra a manutenção do instituto e até representantes fazendários consideraram que essa forma de desempatar decisões precisa ser substituída, de modo que tomado no conjunto dos conselheiros, prevalece a opinião de que o voto de qualidade precisa ser repensado. Nesse sentido, duas alternativas se mostraram mais adequadas aos conselheiros: a adoção do *in dubio pro contribuinte* (preferência unânime entre os conselheiros contribuintes e não sugerida por nenhum conselheiro fazendário) e a inclusão de mais um representante do fisco, a fim de tornar os colegiados em número ímpar, cuja decisão de desempate ficaria a cargo do presidente que só votaria em caso de empate na votação.

Os dados investigados apresentam apenas informações preliminares que permitem apenas uma visão geral dos julgamentos em segunda instância pelo CONSEF e as opiniões dos atuais conselheiros. Maiores detalhes e inferências mais precisas exigem acesso ao inteiro teor dos acórdãos e maior tempo para levantamento e tratamento dos dados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta abordagem pretendeu responder à seguinte questão: a adoção do voto de qualidade pelo CONSEF constitui o meio jurídico mais adequado na resolução de controvérsias nos julgamentos dos processos administrativos tributários? Princípios constitucionais podem estar sendo violados nas decisões por voto de qualidade? Os estudos e a investigação realizados levam a conceber que o instituto do voto de qualidade vem ganhando opositores nos últimos anos e está sob severa ameaça de extinção. A ADI 5.731 proposta pela OAB certamente contará com a adesão de alguns ministros do STF como Roberto Barroso e Marco Aurélio de Mello, que já se pronunciaram pelo entendimento contrário ao voto dúplice, considerando normas dessa natureza como afronta ao Estado Democrático de Direito. Nem mesmo a inclusão do voto de qualidade no Regimento Interno do STF pode ser considerado como uma suposição de insucesso da ação de inconstitucionalidade, tendo em vista que o próprio STF não adotou o dispositivo regimental quando uma circunstância fática de um julgamento colocou em “xeque” a previsão normativa, revelando seu viés autoritário.

Outra ameaça concreta ao instituto do voto de qualidade é o PL 6.604/2016. Apesar de quase dois anos tramitando sem ser colocado em pauta, vale lembrar que a proposta se encontra em nível de exame pelas comissões (atualmente na Comissão de Viação e Transportes). Há um amplo apoio das bancadas ligadas aos setores empresariais e a julgar pelo avanço de concepções políticas de cunho mais liberal, é razoavelmente possível acreditar que a votação possa ocorrer na legislatura que se inicia em 2019.

Os argumentos favoráveis à manutenção do voto dúplice de qualidade amparam-se em princípios do direito administrativo-constitucional e resumem-se, basicamente ao princípio da legalidade, sob o preceito de que cabe à Administração o controle da legalidade dos seus próprios atos, bem como ao princípio da legitimidade dos atos administrativos. Esses argumentos se mostram fragilizados diante de fundamentos constitucionais de maior abrangência como o Estado Democrático de Direito, onde se mostra inconcebível a hipótese de um mesmo julgador proferir o voto que provoca o empate num julgamento e ele mesmo recebe a prerrogativa de desempatar e resolver o impasse. O instituto em discussão se

mostra prático, mas racionalmente frágil como meio adequado de resolução de controvérsias.

Buscou-se nessa investigação verificar como o voto de qualidade se manifestou na prática das Câmaras de Julgamentos do CONSEF nos anos de 2016 e 2017. Reconhece-se que no âmbito do órgão estadual de julgamento administrativo tributário, não ocorre a prática abusiva do instituto discutido. A postura dos técnicos e dos conselheiros se mostrou muito comprometida com a apuração da verdade material e da correta aplicação do ordenamento tributário. Apesar dessa postura, a variação da tendência do voto de qualidade ocorrida no segundo ano, adotando uma postura mais favorável ao contribuinte, mostra que o caráter subjetivo e instável desse método de desempate.

A tese do *in dubio pro contribuinte* é a melhor alternativa na visão dos representantes contribuintes, sugestão que não conta com o apoio dos representantes fazendários, cuja proposta de maior aceitação é a inclusão de mais um representante fazendário, tornando o voto do presidente como voto único para casos de desempate. A posição dos conselheiros expressa nos questionários mostra que o instituto do voto de qualidade é controverso e que sua adoção não goza de unanimidade nem mesmo entre os conselheiros representantes da Fazenda Pública, sendo, portanto, necessário repensar a sua adoção como meio de desempate de decisões nos órgãos de julgamento administrativos.

Acredita-se que a doutrina deve colaborar mais intensamente com esse debate e oferecer alternativas de substituição ao instituto contestado, bem como submeter as propostas já em discussão ao rigor dogmático dos preceitos constitucionais e dos princípios gerais do Direito.

Sugere-se que estudos futuros possam adentrar nos detalhes das atas de julgamentos das Câmaras de Julgamentos, com o intuito de detalhar o teor das controvérsias, bem como dos valores dos créditos mantidos ou anulados. As fundamentações apresentadas também ser motivo de análise, a fim de avaliar se há a prevalência de uma interpretação alinhada aos valores constitucionais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE, Fábio Martins. **A polêmica em torno do voto de qualidade: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017a.

ANDRADE, Fábio Martins. Anotações sobre o empate e o voto de qualidade no CARF. **Jota**. São Paulo, 05 dez. 2017b. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/anotacoes-sobre-o-empate-e-o-voto-de-qualidade-no-carf-05122017>. Acesso em: 15 nov. 2018.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco: Poética / Aristóteles: seleção de textos de José Américo Motta Pessanha**. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. **Revista de inteligência legislativa**, Brasília, ano 25, n. 97, p. 111-132, jan./mar 1988.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAHIA. Decreto 7.592, de 4 de junho de 1999. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Salvador, [1999]a. Disponível em: <https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/78539/decreto-7592-99>. Acesso em 18 nov. 2018.

_____. Decreto 7.629, de 9 de julho de 1999. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). **Diário Oficial do Estado**, Salvador, [1999]b. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_1999_7629_paf_regulamento.pdf. Acesso em: 18 nov. 2018.

_____. Lei 3.956, de 11 de dezembro de 1981. Institui o Código Tributário do Estado da Bahia. **Diário Oficial do Estado**, Salvador, 15 dez. 1981. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Coteb.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. **Revista do IBRAC**, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 45-74, 2009. Disponível em: <http://www.ibrac.org.br/UPLOADS/PDF/RevistadoIBRAC/Revista16n1.pdf>. Acesso em: 15 out. 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. 13ª Vara Federal da SJDF. Mandado de Segurança n. 1001136-39.2017.4.01.3400. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 fev. 2018.

_____. 20ª Vara Federal da SJDF. Mandado de Segurança n. 1009633-76.2016.4.01.3400. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 mar. 2018.

_____. 8ª Vara Federal de Campinas/SP. Mandado de Segurança n. 0013044-60.2015.4.036105. **Diário de Justiça Eletrônico**, Campinas, 30 maio 2016.

_____. 20ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Mandado de Segurança nº 1019859-09.2017.4.01.3400**. Impetrante: Xerox Comércio e Indústria Ltda. Impetrado: Sr. Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Fazenda Nacional. Brasília, 20 mai. 2018d. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/voto-qualidade-carf-viola-codigo.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 6.064, de 2016**. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que "Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências", para extinguir o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, 30 ago. 2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2110223>. Acesso em: 10 set. 2018. Autor: Carlos Bezerra – PMDB/MT.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 9.935, de 2018**. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para dispor sobre os casos de empate no processo administrativo fiscal, e a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, para dispor sobre a suspensão da prescrição punitiva. Brasília, 03 abr. 2018a. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2170702>. Acesso em: 10 set. 2018. Autor: Newton Cardoso Jr – PMDB/MG.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 13 set. 2018.

_____. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 07 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979. Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 mar. 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D83304.htm. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 set. 2018.

_____. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 fev.

1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm. Acesso em: 15 set. 2018.

_____. Lei nº 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 [...] e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 maio 2009a. Disponível em:

<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=580164&id=14364096&idBinario=15749689&mime=application/rtf>. Acesso em 15 set. 2018.

_____. Senado Federal. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 26 mar. 1934. Disponível em:

<http://legis.senado.leg.br/legislacao/PublicacaoSigen.action?id=445971&tipoDocumento=DEC-n&tipoTexto=PUB>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial 820.475/RJ**. Processo civil. Ação declaratória de união homoafetiva. Princípio da identidade física do juiz. Ofensa não caracterizada ao artigo 132, do CPC. Possibilidade jurídica do pedido. Artigos 1º da Lei 9.278/96 e 1.723 e 1.724 do Código Civil. Alegação de lacuna legislativa. Possibilidade de emprego da analogia como método integrativo. Recurso Especial nº 820.475/RJ (Registro 2006.0034525-4). Relator: Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 02 set. 2008. Disponível em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/849523/recurso-especial-resp-820475-rj-2006-0034525-4/inteiro-teor-12770458?ref=juris-tabs>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial 966.930/DF**. Administrativo – Processo Administrativo – Julgamento Colegiado no CADE – Empate – Votação dúplice pela presidente do órgão (artigo 8º, II, da Lei 8.884/94). Recurso Especial nº 966.930/DF (Registro 2007.0156633-6). Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Relatora: Min. Eliana Calmon, 28 ago. 2007b. Disponível em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/13816/recurso-especial-resp-966930-df-2007-0156633-6/inteiro-teor-100023145>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso ordinário em mandado de segurança 24.559/PR**. Administrativo. Atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública. Aplicação dos princípios do processo penal comum. Arts. 615, § 10 e 664, parágrafo único do CPP. Nulidade de decisão punitiva em razão de voto dúplice de componente de colegiado. Recurso provido. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.559/PR (Registro 2007.0165377-1). Relator: Min. Napoleão Nunes Mais Filho, 03 dez. 2009b. Disponível em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8604843/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-24559-pr-2007-0165377-1-stj>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília: STJ, 2018c.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731**. Relator: Min. Gilmar Mendes, 2017a. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5212726>. Acesso em: 12 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 682.486-1/DF**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 18 dez. 2007a. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14724115/agregno-agravo-de-instrumento-ai-682486-df/inteiro-teor-103111590>. Acesso em: 10 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 630.147/DF**. Relator: Min. Ayres Britto, 29 set. 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311630665/recurso-extraordinario-re-630147-distrito-federal/inteiro-teor-311630668?ref=juris-tabs>. Acesso em: 10 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno**: [atualizado até outubro de 2018] – consolidado e atualizado até maio de 2002 por Eugênia Vitória Ribas. Brasília: STF, 2018b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 15 set. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Processo nº 00539430520164010000**. Relator: Des. Marcos Augusto de Sousa. Brasília, 21 ago. 2017b. Disponível em: <https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/604531632/539430520164010000-0053943-0520164010000>. Acesso em 27 nov. 2018.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Interpretação tributária: In dubio contra sacrificium. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Fortaleza, UFC, v. 33, jan./jun. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ÉSQUILO, Oréstia. **Agamêmnom, Coéforas e Eumênides**. Tradução de: Mário da Gama Kury. 8. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1991.

ESTRADA, Roberto Duque. O dilema do Carf: o voto de qualidade ou a quaidade do voto. **Consultor jurídico**. São Paulo, 12 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-12/consultor-tributario-dilema-carf-voto-qualidade-ou-qualidade-voto>. Acesso em: 15 nov. 2018.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GOMES, Julio Cesar Vieira. Representação paritária e voto de qualidade no Carf são indissociáveis. **Consultor Jurídico**. São Paulo, 12 jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>. Acesso em: 12 out. 2018.

HUME, David. **Investigações sobre o entendimento humano e sobre os princípios da moral**. Tradução de José Oscar de Almeida Marques. São Paulo: UNESP, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

LEME, Cristiane. Resultados gerais do CARF – 1º semestre de 2016: um panorama sobre os processos julgados a partir de dez/2015 e publicados até 30/06/16. **Jota**. São Paulo, 08 fev. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/resultados-gerais-carf-1o-semester-de-2016-08022017>. Acesso em: 10 set. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. Tradução de: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVON, Beatriz. Contribuintes afastam na Justiça o voto de desempate do CARF. **Valor econômico**. Brasília, 03 abr. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5424351/contribuintes-afastam-na-justica-o-voto-de-desempate-do-carf>. Acesso em: 15 nov. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação cível nº 42.441-PE (94.05.01629-6)**. Apelante: Municipalidade de São Paulo. Apelada: LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S.A. Relator: Maria Laura Tavares. São Paulo, 12 de

novembro de 2018. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/648425122/apelacao-apl-10465216520168260053-sp-1046521-6520168260053/inteiro-teor-648425142?ref=juris-tabs>. Acesso em: 27 nov. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. Voto de qualidade, in dubio pro contribuinte e as decisões do CARF. In: SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET, 11., 2013, São Paulo. **[Anais]**. São Paulo: APET, 2013. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=bvICquvB3-M>. Acesso em: 10 set. 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

VILLAS-BÔAS. Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

APÊNDICE – QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBA

FACULDADE DE DIREITO DA UFBA

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

ACREDITO QUE DEVERIA HAVER UMA METODOLOGIA EM QUE FOSSE UTILIZADO O VOTO DO PRESIDENTE APENAS PARA DESEMPATAR O VEREDITO À EXEMPLO DO STF, E NÃO COMO VOTO DE QUALIDADE, OU SEJA, SEIS CONSELHEIROS VOTANTES, MAIS O PRESIDENTE.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

- PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR
- INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO
- IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE
- IN DUBIO PRO FISCO
- ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR
- INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO
- OUTRAS CONFIRME ACIMA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa

FACULDADE DE DIREITO DA UFBa

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

Um dos princípios fundamentais da CF é o princípio da igualdade. Isso quer dizer que os votos de alguns membros não podem valer mais que outros a ponto de mudar completamente a opinião expressa pela maioria do colegiado. Isso que viola o princípio da igualdade.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

IN DUBIO PRO FISCO

ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa
 FACULDADE DE DIREITO DA UFBa
 COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO
 PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2
 ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963
 ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

Entendo que viola a igualdade dos votos. Não sendo pertinente um único componente definir/desempatar a paridade de votos dos conselheiros.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

IN DUBIO PRO FISCO

ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa

FACULDADE DE DIREITO DA UFBa

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE (x)

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO ()

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

O VOTO DE QUALIDADE SEM UM DESEQUILÍBRIO, ENTÃO QUE COM CASO DE EMULATE, DEVE SER APLICADO O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, QUE DIZ QUE, SE HÁ DÚVIDAS SOBRE A APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS, O CONTRIBUINTE DEVE SER FAVORECIDO.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

(x) IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

() IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

() OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa
 FACULDADE DE DIREITO DA UFBa
 COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO
 PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2
 ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963
 ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA
 QUESTIONÁRIO DE PESQUISA



CONSELHEIRO CONTRIBUINTE (x)

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO ()

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

O voto de qualidade não deve ser proferido por julgadores que tenham participado do julgamento

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

(x) INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

(x) IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

(x) IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

() OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa

FACULDADE DE DIREITO DA UFBa

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

O voto de qualidade, conhecido também como voto de minerva, consiste no voto duplo dado pelo presidente para overrular alguns julgamentos. Feito em vista o princípio do "in dubio pro reo", que significa como vencedor lado acusa do que obtinha empate no julgamento, acredito que, desta forma, estaria em desacordo com os princípios constitucionais.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

IN DUBIO PRO FISCO

ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa
 FACULDADE DE DIREITO DA UFBa
 COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO
 PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2
 ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963
 ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO ()

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI N^o 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL N^o 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

Na maioria dos julgamentos, nos casos de empate nos votos certamente o contribuinte é prejudicado. Isso porque resta ignorado o princípio constitucional da igualdade.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

() IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

() OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBA

FACULDADE DE DIREITO DA UFBA

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

O voto de qualidade é uma segurança para o Estado, considerando-se que estamos na esfera do processo administrativo fiscal. Os julgamentos administrativos promovem a auto-tutela do Estado, para expulsar dos lançamentos (autos) os fatos e valores que o próprio Estado julga descabidos (improcedente), não podendo atingir valores que o Estado considera pertinentes.

Creio que não viola princípios constitucionais, pois a Art. 5º da CF assegura a ampla defesa e o contraditório, e não a paridade dos julgamentos.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

() IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

() IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

() OUTRAS Inclusão de mais um membro do Estado,
com o voto do presidente apenas no caso de empate

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBA
 FACULDADE DE DIREITO DA UFBA
 COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO
 PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2
 ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963
 ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE ()

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO (X)

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

Sim. Princípios da legalidade, da
isonomia,

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

() *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

() *IN DUBIO PRO FISCO*

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

(X) OUTRAS no ímpar de Julgadores, com voto de
minerva do Presidente, em caso de empate (3x3)

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBA
 FACULDADE DE DIREITO DA UFBA
 COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO
 PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2
 ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963
 ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA
 QUESTIONÁRIO DE PESQUISA



CONSELHEIRO CONTRIBUINTE ()

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO (X)

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

Acto que sim, pois coloca em descavalidade as representações Classista e Fazendária.
Respondendo ao item 02, o envio para a Câmara Superior não é prodcente, pois lá também há voto de qualidade.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

() IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

() IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

(X) OUTRAS *Depenia haver um ^{5º} conselheiro, presidente da mesa, que só votaria em caso de empate. Este conselheiro deve ser o mais antigo na casa (decano), seja classista seja fazendário.*

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBa

FACULDADE DE DIREITO DA UFBa

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE ()

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO (X)

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

EM CASO DE EMPATE EM COLEGIADO PAR, HÁ DE SE ENCONTRAR UM MODO DE DESEMPATAR. COMO SUJEITO DA AUTO TUTELA, CABE AO MEMBRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PROPORER O VOTO DE DESEMPATE. NÃO ACHO QUE HAJA VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL, CONTUDO CONSIDERO QUE O MÉTODO É POLÊMICO E PRECISA SER REFORMADO.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

() IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

() IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

(X) INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

() OUTRAS _____

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBA

FACULDADE DE DIREITO DA UFBA

COORDENAÇÃO DE GRADUAÇÃO

PESQUISA DE CONCLUSÃO DE CURSO – TURMA 2018.2

ALUNO: EDINALDO OLIVEIRA DE JESUS MAT.: 214.118.963

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ ALVES PORTELA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

CONSELHEIRO CONTRIBUINTE ()

CONSELHEIRO FAZENDÁRIO

EXISTEM DUAS INICIATIVAS QUE PODEM EXTINGUIR O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E QUE PODEM LEVAR À EXTINÇÃO TAMBÉM EM OUTROS ÓRGÃOS SEMELHANTES COMO O CONSEF. UMA DESSAS INICIATIVAS É A ADI Nº 5.731, PROPOSTA PELA OAB E A OUTRA É O PL Nº 6.604/2016.

1. QUAL A SUA OPINIÃO SOBRE O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE? O(A) SR(A). ACHA QUE ESSE INSTITUTO VIOLA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS?

NÃO. ACHO ADEQUADO. O CONSELHEIRO DEVE ASSUMIR A FUNÇÃO DE JULGADOR, SE DESINCUMBINDO DE SUA ORIGEM, SEJA ÓRGÃOS CLASSISTAS OU FISCAIS.

2. NA HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE, QUAIS DAS OPÇÕES ABAIXO SÃO MAIS ADEQUADAS PARA DESEMPATAR VOTAÇÕES EM ÓRGÃO COLEGIADOS PARITÁRIOS (PODE ASSINALAR MAIS DE UMA):

() PREVALÊNCIA DO VOTO DO RELATOR

() INCLUSÃO DE JULGADORES DE OUTRA CÂMARA POR SORTEIO

() *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

IN DUBIO PRO FISCO

() ENVIO DOS AUTOS PARA A CÂMARA SUPERIOR

() INCLUSÃO DE JUIZ TOGADO NAS CÂMARAS DE JULGAMENTO

() OUTRAS _____

