

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**O VOTO DE QUALIDADE NO CARF: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

BERNARDO DANTAS FERREIRA

Rio de janeiro

2019

BERNARDO DANTAS FERREIRA

**O VOTO DE QUALIDADE NO CARF: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2019

CIP – Catalogação na Publicação

Ferreira, Bernardo Dantas

F383v O voto de qualidade no CARF: uma análise à luz dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário / Bernardo Dantas Ferreira. -- Rio de Janeiro, 2019.

71 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) –
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito,
Bacharel em Direito, 2019.

1. Direito Tributário. 2. Voto de Qualidade. 3. CARF. 4.
Princípios Constitucionais. 5. Processo Administrativo
Tributário. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Autorizo, apenas para fins acadêmico e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

BERNARDO DANTAS FERREIRA

**O VOTO DE QUALIDADE NO CARF: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito na Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data: ___ de _____ de 2019

Banca Examinadora:

Orientador Professor Dr. Eduardo Maneira

Membro da Banca

Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

Durante a minha longa caminhada pela graduação eu tive o privilégio de conhecer diversas pessoas nesta instituição que não somente me ajudaram, como também me proporcionaram grandes ensinamentos sobre a vida.

Em vários momentos de desespero – nas vésperas de provas ou nos períodos de entrega de documentação para o NPJ e afins – me vem em mente a lembrança de diversas figuras que, mesmo desconhecidas, não se furtavam em fazer o possível e o impossível para ajudar o próximo, seja com um caderno, um resumo, alguma informação importante ou até uma palavra de conforto e incentivo.

Devo admitir que essa verdadeira “corrente do bem” formada pelos alunos da Faculdade Nacional de Direito, desprendida de individualismo e tomada pelo mais sincero sentimento de cooperação, restaurou a minha fé na humanidade.

Sem dúvida, grande parte desta vitória pessoal se deve a essas dezenas ou centenas de anônimos que, juntos, representam um ideal comum a todos nós: a solidariedade! A todos vocês, o meu muito obrigado.

Além disso, eu não poderia deixar de expressar a minha sincera e enorme gratidão a quem foi a maior incentivadora a iniciar essa grande jornada pela graduação em Direito: Maria Ciléa Garcia Mafra – minha querida professora de língua portuguesa e eterna mentora.

Embora você tenha partido deste plano antes de poder presenciar a conclusão dessa etapa, é inevitável pensar que cada parte deste momento teve a sua ativa participação.

As palavras são incapazes de demonstrar tamanha gratidão que eu tenho pela sua presença na minha vida. Seja onde você estiver, saiba que os seus ensinamentos deixados em sala de aula ultrapassaram as barreiras do conhecimento, servindo-me como verdadeira fonte de inspiração e força para enfrentar os mais diversos desafios que encontrei até o presente momento. Espero que este diploma seja um instrumento para a promoção do bem na nossa sociedade, como você afirmava há anos atrás. Muito obrigado por tudo.

Dando continuidade a já extensa, porém indispensável, lista de agradecimentos, eu gostaria de manifestar a minha eterna gratidão e carinho pelos companheiros de quadra – e de vida – do Basquete Masculino da Nacional, em especial: João Victor Calheiros, Pedro Henrique Mattos, Heleno Nunes, Rodrigo Neves, Rafael Santos e Matheus Moitinho.

Enquanto estive à deriva em meio às incertezas profissionais, vocês foram o meu grande porto seguro, preenchendo com significado, aprendizado e ternura a minha, até então, errante peregrinação pelo nada acolhedor mundo jurídico. A vocês, o meu mais sincero obrigado.

Também não poderia deixar de agradecer aos meus antigos chefes e demais companheiros de equipe do Barbosa, Müssnich e Aragão, sendo eles: Maurício Faro, Josef Azulay, Daniel Lamarca, Felipe Falcão e Rafaella Gradim.

Ao lado desses grandes profissionais eu pude vivenciar as mais adversas – e intensas – emoções da minha vida. E hoje, ao olhar para trás, consigo enxergar o quão singulares foram os momentos que passamos juntos, os quais, inegavelmente, moldaram quem sou hoje, o que, por si só, preenche o meu coração com orgulho e gratidão. Obrigado pela oportunidade.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a todos os meus familiares – especialmente aos meus avós – por todo o apoio que tive ao longo desses anos de graduação. Sinto-me privilegiado por ter pessoas tão boas em minha família. Muito obrigado.

RESUMO

FERREIRA, Bernardo. O VOTO DE QUALIDADE NO CARF: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 2019. 71 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, 2019.

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo abordar o tema do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF). A partir de uma breve exposição do contexto histórico que cerca a matéria, em conjunto com o levantamento e explanação de diversos princípios do direito relacionados ao processo administrativo tributário, será realizada uma análise crítica das decisões proferidas pelo CARF, verificando a legitimidade do referido instituto diante do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave:

Voto de qualidade. CARF. Constitucionalidade. Princípios. Princípios constitucionais. Processo administrativo tributário. Voto de minerva.

ABSTRACT

FERREIRA, Bernardo Dantas. CARF'S CASTING VOTE: AN ANALYSIS CONSIDERING THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES WITH RULES TAX ADMINISTRATIVE PROCEEDINGS. 2019. 71 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, 2019.

The presente Term Paper aims to approach the issue of the casting vote in the Board of Tax Appeals. From a brief exposition of the historical context that surrounds the subject, together with the survey and explanation of several principles of law related to the tax administrative process, a critical analysis will be made of the decisions issued by CARF, verifying the legitimacy of the institute before of the democratic rule of law.

Keywords:

Casting vote. Board of Tax Appeals. Constitutionality. Principles. Constitutional principles. Fiscal administrative procedure.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – O VOTO DE QUALIDADE NO CARF	7
1.1 – A ORIGEM DO VOTO DE MINERVA	7
1.2 – O VOTO DE QUALIDADE: CRIAÇÃO E APLICABILIDADE PRÁTICA NO CARF	8
CAPÍTULO II – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	11
2.1 – A REGULAMENTAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECRETO Nº 70.235/72 13	
2.2 – PROCESSO E PROCEDIMENTO	14
2.3 – FASES PROCESSUAIS DO PAF	15
CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	18
3.1 – DEVIDO PROCESSO LEGAL	19
3.2 – PRINCÍPIO DA IGUALDADE	22
3.3 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: <i>IN DUBIO PRO REO</i>	25
3.4 – MORALIDADE ADMINISTRATIVA	28
CAPÍTULO IV – ANÁLISE ESTATÍSTICA DO VOTO DE QUALIDADE NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS	32
CAPÍTULO V – O VOTO DE QUALIDADE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: UM PANORAMA DAS DISCUSSÕES LEVANTADAS E PERSPECTIVAS JURISPRUDENCIAIS	35
5.1 – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5731/DF	35
5.2 – O PARECER DA PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA E OS ARGUMENTOS PRÓ FISCO 36	
5.3 – SUSPENSÃO DE SEGURANÇA Nº 5282/DF	39
CAPÍTULO VI – O VOTO DE QUALIDADE E A SUA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	42
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

“CRFB/88” Constituição da República Federativa do Brasil.

“CTN” Código Tributário Nacional.

“CARF” Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

“CSRF” Câmara Superior de Recursos Fiscais.

“RICARF” Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

“PGR” Procuradoria Geral da República.

“OAB” Ordem dos Advogados do Brasil.

INTRODUÇÃO

A presença dos tributos no corpo social trata-se de um fenômeno que permeia a humanidade ao longo dos séculos, remontando aos períodos iniciais da civilização e constituindo a pedra angular do exercício do poder político, conforme conhecemos na sociedade contemporânea.

Embora tais prestações pecuniárias compulsórias já estivessem presentes na vida das populações ocidentais por séculos, somente após a formação dos Estados Nacionais o referido instituto adquiriu contornos mais próximos aos da atualidade, haja vista que o seu desenvolvimento acompanhou diretamente a crescente consolidação e desenvolvimento das instituições políticas.

No entanto, é válido recordar que, neste momento preambular das relações institucionais, o erário público ainda estava intimamente ligado aos bens pessoais da realeza, conjuntura esta que caracterizava a atividade fiscal como sendo um instrumento particular de poder do Rei¹. Somente após as revoluções burguesas, inspiradas pelos ideais iluministas, em especial a Revolução Francesa, que tais arbitrariedades perderam espaço para o Estado de Direito – ainda em formação –, simbolizado pela distinção entre o patrimônio público e o privado.

Nessa toada, a atividade fiscal estatal – pautada pelo princípio da segurança jurídica – desenvolveu-se de modo a atender um Poder Público em constante crescimento, tendo em vista a ampliação das obrigações do Estado diante dos seus cidadãos, tomando diversas formas e alcançando o panorama atual, no qual situa-se o Direito Tributário como instrumento de regulação do poder do governo sob os contribuintes.

Esta revisão histórica da relação entre Estado, contribuintes e tributos certamente contribui para uma melhor compreensão do fenômeno tributário na atualidade, sendo possível notar uma grande transformação de cenários ao longo dos séculos.

¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

Não restam dúvidas de que o entendimento do Direito Tributário contemporâneo percorre a análise de diversas áreas do conhecimento, como história, filosofia e sociologia, gerando entendimentos para além do campo jurídico.

Por esse ponto de vista, ao analisar toda essa conjuntura sob uma perspectiva histórica, resta claro que o panorama atual se apresenta mais favorável ao contribuinte.

Todavia, ainda que as evoluções no campo do direito tenham sido substanciais, não é incomum testemunhar diversas ações por parte do Estado e dos agentes fiscais que vão de encontro à segurança jurídica, perpetuando comportamentos autoritários que remontam a um período histórico distante do atual.

Tais situações podem ser facilmente observadas por meio de uma breve análise do cotidiano de um advogado tributarista. Seja pela dificuldade de obtenção de informações sobre débitos fiscais ou pela animosidade com que esses profissionais são recebidos pelos agentes públicos nos mais diversos órgãos fiscais, a realidade é uma só: a defesa do contribuinte tem sido cerceada das mais diversas formas.

Ainda que tais exemplos estejam baseados exclusivamente em questões empíricas, é notória a existência de diversos mecanismos legais no ordenamento jurídico brasileiro que perpetuam o protagonismo autoritário do Estado na relação jurídica-tributária mantida com o contribuinte.

Nesse âmbito, situa-se o voto de qualidade no CARF, tema do presente trabalho, que tem sido objeto de grande controvérsia no campo do Direito Tributário, haja vista as inúmeras medidas judiciais propostas ao longo dos últimos anos com o intuito de discutir essa questão e anular os julgamentos favoráveis à Fazenda, decididos por meio do referido instituto.

Entretanto, antes de adentrar o tema em si, é imperioso apresentar, ainda que brevemente, o funcionamento das contendas que versem sobre matéria tributária no Brasil.

Como é de conhecimento geral, o contencioso fiscal está sujeito à apreciação do Poder Público por duas vias distintas, sendo elas: a administrativa e a judicial.

Enquanto a primeira delas é conduzida pelos órgãos ligados ao Ministério da Fazenda, a segunda está limitada ao Poder Judiciário.

Embora tais esferas de poder possuam regimentos e dinâmicas distintas, não é forçoso ressaltar que os princípios norteadores do direito processual brasileiro estão plenamente vinculados a ambas. Nessa lógica, destaca-se – dentre o rol de garantias – o duplo grau de jurisdição, o qual assegura que uma decisão proferida por meio de um julgamento monocrático seja objeto de revisão por um órgão colegiado hierarquicamente superior.²

Por certo, tem-se no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), órgão criado pela Medida Provisória Nº 449/2008, posteriormente transformada na Lei nº 11.941/2009, a consagração deste princípio, conforme se observa pela leitura do art. 1º do Regimento Interno desse Tribunal Administrativo (“RICARF”):

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Dessa forma, o presente trabalho tem por finalidade explorar a atuação do CARF como órgão colegiado superior do processo administrativo, sob o viés do voto de qualidade, de modo a esmiuçar os diversos elementos que compõem a controvérsia relativa a este tema de grande relevância prática para todos os operadores do direito, em especial os da seara tributária.

Previsto no art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72³, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, o voto de qualidade determina que, nas hipóteses de empate em julgamentos das turmas ou seções do Conselho, deverá prevalecer obrigatoriamente o entendimento dos seus respectivos presidentes.

No entanto, este mesmo dispositivo assegura que os cargos de presidência serão ocupados exclusivamente por conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Neste ponto, surge a preocupação daqueles que sustentam pela sua inconstitucionalidade, tendo em vista que,

² MOREIRA, Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. 5, 7. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998, p. 236.

³ BRASIL. Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009. *Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; (...) alterando o Decreto n. 70.235/72*. Art. 25, § 9º.

na prática, esse instituto tem se manifestado de modo a violar os princípios e as garantias que regem toda relação processual.

Ademais, é possível notar que a questão assume contornos ainda mais delicados quando o voto de qualidade se torna decisivo no julgamento de relevantes discussões em matéria tributária.

De acordo com dados levantados pelo CARF e divulgados em 11 de junho do presente ano, dentre todos os recursos levados ao Conselho, no período de 2017 a 2019, apenas 7% são submetidos à sistemática do voto de qualidade. Contudo, nesses casos, verificou-se que 71% das decisões são desfavoráveis ao contribuinte⁴.

Constata-se, assim, a existência de um verdadeiro corporativismo por parte dos órgãos estatais na defesa dos interesses do Fisco em detrimento dos contribuintes, haja vista a evidente tendência de que o voto de desempate se dê em favor da Fazenda Nacional.

Diante desse cenário de grande insegurança jurídica, o contribuinte tem recorrido ao Poder Judiciário, por meio de mandados de segurança, com embasamento em suposta violação de princípios constitucionais, como: o devido processo legal, a razoabilidade, a proporcionalidade, a isonomia e a presunção de inocência, com o fito de questionar a legalidade das decisões exaradas pelo CARF, sob o alicerce do voto de qualidade.

É válido ressaltar que, em 04 de julho de 2017, o questionamento quanto à constitucionalidade das previsões contidas no art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72 e do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015) alcançou o Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5731/DF, proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil (“OAB”).

O referido processo, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, encontra-se pendente de julgamento, sendo certo que os fundamentos da ação apresentados pela OAB, bem como o

⁴ CARF. *Notícias. CARF divulga retrato do quórum de seus julgamentos*. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2019/carf-divulga-retrato-do-quorum-de-seus-julgamentos>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

parecer da Procuradoria Geral da República (“PGR”) – que se manifestou pela constitucionalidade do instituto – serão analisados em momento oportuno.

Outrossim, a constitucionalidade do voto de qualidade vem sendo objeto de discussão no Poder Legislativo, em especial na Câmara dos Deputados, já tendo sido propostos dois projetos de lei (PL 6064/2016 e PL 9935/2018) – hoje apensos – pelos deputados federais Newton Cardoso Jr (PMDB/MG) e Carlos Bezerra (PMDB/MT), os quais encontram-se em tramitação na referida casa legislativa.

Logo, cabe ao presente trabalho expor preliminarmente o contexto histórico sob o qual está inserido o voto de qualidade, em conjunto com um panorama da estrutura organizacional do CARF, de modo a apresentar o seu real emprego nos julgamentos do Conselho Fiscal.

Nessa esteira, será realizada uma breve análise acerca do funcionamento do processo administrativo fiscal, abrindo caminho para um profundo estudo dos princípios constitucionais afetos ao tema, objetivando averiguar a higidez dos julgamentos decididos pelo voto de qualidade, bem como a eventual violação dos conceitos fundamentais da ordem jurídica brasileira quando da sua aplicação no âmbito do CARF.

Além disso, após verificada a divergência do referido instituto em face da Constituição Federal de 1988, será discutida a aplicabilidade do art. 112 do Código Tributário Nacional, no que diz respeito às penalidades impostas ao contribuinte.

É válido ressaltar que o referido dispositivo tem sido objeto de grande discussão nos tribunais, em razão do seu papel preponderante na consagração do princípio *in dubio pro reo* na seara tributária. Isto é, nos casos em que pairarem incertezas de natureza fática ou jurídica quanto à existência do crédito tributário, deverá ser aplicado o entendimento mais favorável ao contribuinte, conforme se observa pela leitura do artigo abaixo:

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.

Dessa forma, nota-se que o presente debate apresenta profunda relação com a temática abordada pelo presente trabalho, em razão da imprecisão quanto à extensão do supracitado artigo em relação aos tributos exigidos pelo voto de qualidade ou no que se refere às multas sancionatórias. Sendo certo que tal questão será profundamente examinada em um capítulo próprio ao longo da monografia.

Posteriormente, o presente trabalho irá apresentar o panorama da discussão nos tribunais superiores, expondo os principais argumentos trazidos por ambas as partes, seja ela a Fazenda Nacional ou o contribuinte, com especial enfoque nas discussões levantadas na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5731/DF, proposta pela OAB, e na Suspensão de Segurança nº 5282/DF, requerida pela União Federal perante o Supremo Tribunal Federal.

Ao final, será realizada uma análise do voto de qualidade sob a perspectiva dos princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo fiscal, de modo a expor as ofensas registradas quando da sua aplicação como critério de desempate nos tribunais administrativos.

CAPÍTULO I – O VOTO DE QUALIDADE NO CARF

1.1 – A ORIGEM DO VOTO DE MINERVA

O “voto de minerva” sempre esteve presente no cotidiano da língua portuguesa. Seja durante a infância ou até na vida adulta, boa parte dos indivíduos já se viram colocados em circunstâncias de notável relevância social, nas quais os membros de um determinado grupo não conseguiram alcançar um consenso, havendo, para tanto, a necessidade de se pronunciar um voto de desempate e, assim, finalizar a referida controvérsia.

Embora tal expressão ainda permaneça viva na sociedade contemporânea, a sua origem remonta a um período histórico muito distante do atual, tendo o seu surgimento ligado à mitologia grega, conforme consta retratado na tragédia de Ésquilo⁵.

A famosa narrativa trata sobre a história de Orestes que, para vingar o assassinato de seu pai, Agamenon, cometido por sua mãe, Clitemnestra, e seu amante, Egisto, decide ceifar a vida do casal. Dessa forma, o infeliz acontecimento é levado a julgamento, num júri composto por um número par de atenienses e presidido pela deusa Palas Athena, correspondente à deusa Minerva na mitologia romana.

Ao final do referido julgamento, tem-se um empate entre o júri, havendo uma equivalência entre os votos a favor da absolvição e aqueles em prol da condenação do réu, cabendo à Athena proferir o seu julgamento sobre o caso, a qual manifestou-se pela sua absolvição.

Portanto, nota-se que o Júri responsável pelo julgamento de Orestes era composto por um número par de indivíduos que, por sua vez, não obteve êxito em pacificar a questão, restando a Athena o dever de finalizar a controvérsia. Por esse motivo, nasceu a tradição de se denominar o voto da quebra de eventuais empates nos julgamentos por “voto de minerva”.⁶

⁵ Ésquilo. *Oresteia III - Eumênides*. Trad. Jaa Torrano. São Paulo: Iluminuras, 2015. Apud. FERRY, Luc. *A sabedoria dos mitos gregos: aprender a viver II* - Rio de Janeiro: Objetiva, 2012. p. 115. Disponível em: <<https://invictoad.com/wp-content/uploads/2018/05/E-book-livre-A-Sabedoria-dos-Mitos-Gregos-Ferry-Luc.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁶ FERRY, Luc. *op. cit.* p. 136.

1.2 – O VOTO DE QUALIDADE: CRIAÇÃO E APLICABILIDADE PRÁTICA NO CARF

A partir de uma breve revisão histórica é possível traçar diversas semelhanças entre o “voto de minerva” e o voto de qualidade no CARF. Todavia, apesar da sua similaridade, na prática esses dois institutos traçam caminhos completamente opostos, conforme será demonstrado abaixo.

O voto de minerva, tal como retrata a mitologia grega, possui duas características marcantes e distintas do instituto jurídico aplicado ao Conselho Fiscal. A primeira delas já é evidenciada pela decisão de Athena, a qual se dá em favor do réu, absolvendo-o. Já o segundo aspecto relevante se apresenta por meio da não duplicidade do voto favorável a Orestes, o que, por sua vez, não gera prejuízo à imparcialidade do procedimento judicante.

Apesar de tais fatos, o que se observa a respeito do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afasta-se integralmente da lógica original do instituto. O que se tem, na verdade, é a atribuição a um mesmo julgador a possibilidade de influenciar duplamente no resultado de um julgamento.

Em que pese a nocividade de tal fato, a questão se agrava a partir do momento em que tal prerrogativa é atribuída ao presidente da Turma ou Seção, cargo que é exclusivamente ocupado por um membro representante da Fazenda Nacional, a qual figura como parte no processo administrativo fiscal.

Conforme exposto anteriormente, o CARF é um órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, responsável pelo julgamento dos recursos administrativos⁷ – sejam eles voluntários ou de ofício – envolvendo tributos federais⁸.

⁷ BRASIL. Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; (...) alterando o Decreto n. 70.235/72. Art. 25, inciso II.

⁸ BRASIL. Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Anexo II, art. 1º. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Nessa toada, tem-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁹, órgão competente por julgar os recursos especiais dos contribuintes e da Fazenda Nacional, a qual incumbe a uniformização da jurisprudência do próprio Conselho, quando da hipótese de divergência entre as turmas julgadoras.¹⁰

Criado pela Lei nº 11.941/2009, a qual alterou o Decreto nº 70.235/70, recepcionado como lei ordinária pela atual ordem constitucional, o CARF passou a reunir dois órgãos anteriormente independentes, sendo eles o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Tal junção se deu como uma forma de conferir maior racionalidade administrativa à estrutura de julgamento dos recursos fiscais¹¹.

A estrutura atual do CARF está subdividida em três Seções Especializadas por matéria¹², as quais funcionam como segunda instância administrativa, sendo que cada uma delas é composta por quatro Câmaras de Julgamento. Por fim, tem-se a CSRF, a qual é composta por um Tribunal Pleno e por três Turmas de Julgamento¹³.

Outro aspecto fundamental do CARF é a representação paritária de sua composição, constando um número igual de conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes¹⁴. Cumpre ressaltar que tal paridade, prevista expressamente no Decreto nº 70.235/72, art. 25, II, tem por finalidade assegurar a imparcialidade do órgão em seus julgamentos e na sua disposição nos demais colegiados da instituição.

⁹ BRASIL. Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; (...) alterando o Decreto n. 70.235/72. Art. 37, § 2º.

¹⁰ BRASIL. Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, art. 37, § 2º: “Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: (...). II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

¹¹ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 280.

¹² BRASIL. Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Anexo II, Art. 1º, § 2º (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016). Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-ainformacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

¹³ BRASIL. Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Anexo II, Art. 9º e 10. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

¹⁴ BRASIL. Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Anexo II, Art. 28 e art. 29. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Dada a sua composição paritária e conseqüente possibilidade de empate nos julgamentos, foi concedido aos presidentes dos colegiados a prerrogativa do voto de qualidade como instituto capaz de resolver possíveis controvérsias, conforme dispõe o art. 25, § 9º do Decreto nº 70.235/72, com as alterações inseridas pela Lei nº 11.941/2009:

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.

Nessa esteira, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), ao regulamentar o referido instituto em seu art. 54, estabeleceu a figura do voto duplo aos presidentes dos colegiados, sendo um deles o ordinário, o qual pode acarretar em um possível empate no julgamento, e o voto de qualidade, sendo esse último o responsável pelo desempate:

Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Portanto, nota-se que a figura do voto de qualidade privilegia o entendimento dos presidentes dos colegiados, de modo a prevalecer o seu juízo nos possíveis casos de empate. No entanto, haja vista que os cargos de presidência somente poderão ser ocupados pelos representantes da Fisco, o que se tem, na verdade, é a prevalência de fundamentos imprecisos da Fazenda Nacional em detrimento de argumentos sólidos e verossímeis dos contribuintes, estabelecendo-se, assim, uma disparidade de forças entre as partes no processo administrativo tributário.

Em razão desse cenário, incumbe ao presente trabalho analisar detalhadamente a controvérsia que gira em torno do referido instituto, de modo a demonstrar a sua inquestionável incompatibilidade com a atual ordem jurídica constitucional brasileira. Tal posicionamento encontra o seu fundamento perante a violação de diversos princípios inerentes ao direito processual pátrio e demais garantias previstas na constituição, indo de encontro ao núcleo duro que compõe a base sólida do Estado Democrático de Direito.

CAPÍTULO II – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em 06 de março de 1972, por meio da promulgação do Decreto nº 70.235, nasceu a figura do processo administrativo fiscal (PAF) no ordenamento jurídico brasileiro.

Embora esse diploma legal já esteja em vigor há 47 anos, o qual foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituinte de 1988¹⁵, a origem dos tribunais administrativos tributários no Brasil data de um período muito distante do atual.

De acordo com os registros históricos, em 1761 foi criado o Conselho da Fazenda, por deliberação do Marquês de Pombal, inaugurando, assim, uma jurisdição contenciosa responsável pela revisão dos atos dos órgãos responsáveis pela cobrança de tributos¹⁶.

No entanto, em 1831 foi suprimida esta exceção à atuação do Poder Judiciário, mantendo um entendimento que se prolongou até a Carta Magna de 1946.

Somente com o advento da Constituição Federal de 1967 ressurgiu a figura do contencioso administrativo, então criado pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Desse modo, na atual ordem jurídica estabelecida, o procedimento fiscal encontra no artigo 1º de sua norma fundadora os termos de sua conceituação:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.¹⁷

¹⁵ “Decreto recepcionado com nível de lei ordinária. O Decreto nº 70.235/72, tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária (...). Em consequência, o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado com força de lei ordinária. Para compreender o histórico é essencial a leitura do AMS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos.” PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 9.

¹⁶ NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado: de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 81-82.

¹⁷ BRASIL. Decreto Nº 70.235 de 06 de março de 1972, art. 1º.

Nesse sentido, o processo administrativo tributário pode ser definido como uma sucessão lógica e estruturada de atos destinada a promover a intervenção da Administração Pública na relação jurídica estabelecida entre o Fisco e os contribuintes.

Nas palavras Hely Lopes Meirelles, o PAF pode ser definido da seguinte forma:

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Nesse conceito amplo e genérico estão compreendidos todos os procedimentos fiscais próprios, sob as modalidades de controle (processos de lançamento e de consulta), de outorga (processos de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), sem falar nos processos impróprios, que são as simples autuações de expediente que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do fisco.¹⁸

Não obstante a já mencionada previsão legal de sua norma fundadora, cumpre salientar que o processo administrativo tributário também possui amparo constitucional, conforme se observa pela leitura dos incisos XXXIV, alínea “a” e LV, do art. 5º de nossa Carta Magna:

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Diante disso, conclui-se que as garantias relativas ao princípio do devido processo legal – tais como a ampla defesa e o contraditório – estendem-se ao processo administrativo tributário, as quais encontram-se materializadas por meio das impugnações aos autos de infração e demais recursos interpostos pelo contribuinte quando do exercício regular de sua defesa.

Ademais, ao longo deste capítulo, serão tratadas as diversas questões atinentes ao processo administrativo fiscal, como a sua regulamentação pelo Decreto nº 70.235/72, a distinção entre processo e procedimento e as suas fases.

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 761.

2.1 – A REGULAMENTAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECRETO N° 70.235/72

Conforme fora mencionado anteriormente, o processo administrativo fiscal – a nível federal – tem como norma reguladora o Decreto n° 70.235 de 1972, o qual surgiu por edição dos Atos Institucionais n°s 5 e 12, que delegaram ao Poder Executivo a competência para regulamentá-lo.

Nessa esteira, cumpre relembrar que o Tribunal Federal de Recursos, por meio do julgamento do Recurso de Apelação em Mandado de Segurança n° 106.747/DF, estabeleceu que o Decreto n° 70.235 de 1972 possui status de lei. Entendimento este que pode ser inteiramente compreendido por meio da leitura do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão quando do julgamento do referido recurso:

Cabe, aqui, portanto, a reprodução dos argumentos que foram por mim expendidos na AMS 106.307-DF, onde a questão da competência do Presidente da República para editar normas de processo foi assim enfocada:

“O Decreto-lei n.º 822, de 05/09/69, editado pelos Ministros Militares, com base nos Atos Institucionais n.os 5 e 12, delegou, em seu artigo 2.º (fl. 12), ao Poder Executivo, competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

Achava-se o País sob o império de duas ordens jurídicas: uma constitucional e outra institucional.

Ambas co-existiam, cada qual operando em seu setor próprio.

Entre os poderes atribuídos ao Presidente da República pelo Ato Institucional n.º 5, de 13/12/68, encontrava-se o de legislar em todas as suas matérias, decretado que fosse o recesso parlamentar (art. 2.º, § 1.º), medida que se concretizou com o Ato Complementar n.º 38, de 13/12/68.

No exercício dessas atribuições legislativas, editaram os Ministros Militares, 05/09/69 (quando investidos temporariamente da função de Presidente da República, por força do Ato Institucional n.º 12, de 31/08/69), o Decreto-lei n.º 822 que, em seu art. 2.º, delegou ao Poder Executivo a competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

Em 17 de outubro de 1969, as mesmas autoridades promulgaram a Emenda Constitucional n.º 01, que entrou em vigor no dia 30 do mesmo mês.

Em seu art. 181, III, a aludida emenda aprovou e excluiu de apreciação judicial, entre outros atos, os de natureza legislativa expedidos com base nos atos institucionais e complementares indicados no item 1.

Vale dizer que, conquanto haja a nova Constituição vedado a delegação de atribuições (artigo 6.º, parágrafo único) e reservado à lei federal toda a matéria de Direito Processual e de Direito Financeiro (art. 18, § 1.º), permaneceu, como se viu, com plena vigência o Decreto-lei n.º 822, de 1969.

Invocando a delegação contida neste diploma legal, baixou o Presidente da República, em 06/03/72, o Decreto n.º 70.235, (...)

Portanto, nota-se que os tribunais manifestaram entendimento no sentido de que a referida delegação de competência era constitucional, porém, as constituições subsequentes não

receptionariam a possibilidade de delegação, reservando a matéria à lei ordinária. Logo, restou ao Decreto nº 70.235/72 o seu papel de protagonismo na regulamentação do processo administrativo tributário.

2.2 – PROCESSO E PROCEDIMENTO

O entendimento do processo administrativo não deve se limitar à análise fria e dogmática de suas fases, sendo necessário, para tanto, compreender as discussões doutrinárias que o cercam.

Nesse aspecto, tem-se como foco dessa parte do capítulo o estudo da controvérsia existente entre processo e procedimento que, embora ocupe um papel secundário frente ao tema central do trabalho, possui grande relevância para o entendimento do processo administrativo como um todo.

Desse modo, com o intuito de adentrar no referido assunto, faz-se mister determinar estes dois conceitos, os quais, por sua vez, já possuem vastas definições doutrinárias.

Originalmente, o processo pode ser conceituado como um instrumento pelo qual se busca solucionar um litígio que, ao final, colocará em prática a realização de um direito e a interpretação das normas. Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho: “*é a relação jurídica integrada por algumas pessoas, que nela exercem várias atividades direcionadas para determinado fim*”.¹⁹

Por outro lado, o procedimento pode ser definido como o meio pelo qual o processo se desenvolve, tratando-se, portanto, de uma mera sequência de atos de natureza meramente formal²⁰.

Apesar da distinção formal entre esses dois termos, é inegável a sua proximidade lógica, pois constituem partes integrantes de uma única realidade jurídica.

¹⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 888

²⁰ BÜLLOW *apud* MARINONI. Luiz Guilherme. *Teoria Geral do Processo*. V. 1. São Paulo: RT, 2006, p. 466.

Ademais, ainda que o exercício da jurisdição – caracterizada por conferir definitividade à solução de litígios – esteja restrito ao processo judicial, cumpre salientar que o processo administrativo também visa atender a um objetivo certo e determinado, sendo ele a vontade final da Administração²¹.

Todavia, é válido ressaltar que o processo não se limita apenas como sendo um meio para atingir determinado fim, haja vista que a sua função também se desenvolve na busca por uma solução democrática de um conflito, o qual deve ser submetido a uma apreciação imparcial e justa, sendo ele um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Portanto, conclui-se que o processo é composto por diversos procedimentos, que – juntos – tem por finalidade a resolução dos litígios entre o fisco e os contribuintes com relação às obrigações tributárias, tendo como base princípios processuais constitucionais que visam equiparar o processo administrativo a um processo jurisdicional, carecendo a esse apenas a definitividade trazida pela coisa julgada.

2.3 – FASES PROCESSUAIS DO PAF

O processo administrativo tributário pode se originar de forma voluntária ou contenciosa, sendo esta última dividida em dois momentos distintos: uma fase não-litigiosa e outra litigiosa.

A primeira delas, a fase não-litigiosa, refere-se à constituição do crédito tributário, que se dá nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.²²

²¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 891

²² BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Art. 142.

Esta fase tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, caso aplicável, propor a aplicação da penalidade cabível.

O seu marco inicial se dá pela lavratura de um termo denominado “Termo de Início de Fiscalização”, porém, pode ser iniciada por outros atos, como a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, ou com o começo do despacho aduaneiro, quando se tratar de mercadorias importadas, conforme se observa pela leitura do artigo transcrito.

Ao seu final é realizado o termo de encerramento da fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração nos casos em que se constatar a ocorrência de alguma infração da legislação tributária, constituindo, por sua vez, o lançamento tributário.

Cumprido ressaltar que o lançamento trata-se de uma atividade vinculada e obrigatória à Administração Pública, não podendo ser revisto ou modificado por outro ato próprio, salvo nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.²³

Nessa esteira, após constituição do crédito tributário por meio do lançamento, abre-se ao contribuinte as seguintes possibilidades: cumprir a exigência tributária por meio do pagamento; apresentar impugnação ou manifestação de inconformidade; perder o prazo de contestação do ato, configurando a revelia.

Na hipótese de inércia do contribuinte, será induzida a presunção de verdade quanto aos fatos narrados, dando definitividade ao lançamento, que, após expirado o prazo de cobrança amigável na via administrativa, acarretará na inscrição do débito como Dívida Ativa da União.

No entanto, na hipótese de apresentação – tempestiva – da impugnação ou manifestação de inconformidade pelo contribuinte, é dado o início da fase litigiosa do processo administrativo

²³ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Art. 145.

tributário²⁴, o qual é dividido em três instâncias: Delegacias de Julgamentos (1ª instância); Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Instância) e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (3ª instância).

Ressalta-se que, ao longo de toda a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, caberá à Administração Pública o dever de respeitar os princípios, direitos e garantias constitucionais que regem o processo:

Assim sendo, tem-se que somente se pode falar em um processo administrativo quando da prática, pelos órgãos e agentes da Administração Pública, de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, com os quais se visa à obtenção de um ato final, o qual consubstanciará um agir da Administração que venha a intervir no exercício de direitos pelos particulares (controle prévio da legalidade dos atos administrativos) ou venha a chancelar com o crivo da legalidade ato já praticado (controle ulterior da legalidade dos atos administrativos). Nesses casos, a prática de ato com a precedência de um processo administrativo ou a possibilidade de sua posterior instauração, com a garantia do direito de defesa do administrado, é uma decorrência do princípio do devido processo legal, sendo, portanto, resguardado pelos direitos e garantias deste emanado.²⁵

Diante do exposto, verificou-se que o este capítulo foi dedicado exclusivamente à análise dos elementos jurídicos que compõem o processo administrativo fiscal: sua norma de regulamentação, suas controvérsias doutrinárias e, ao final, suas fases.

Portanto, caberá ao próximo capítulo dar continuidade à análise do processo administrativo tributário, porém, voltado – neste momento – para os princípios que o regem, os quais, por sua vez, apresentam maior relevância e pertinência para o tema central deste trabalho.

²⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário* – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017, p. 405 e 406.

²⁵ ROCHA, M., C. *A suprema alegria ética em Spinoza. Dissertação* (Mestrado em Filosofia) – Universidade Federal do Paraná-, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas. 2015, p. 38.

CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Hans Kelsen, em sua obra *Teoria Pura do Direito*, concebe origem a ordem jurídica por meio da figura da norma fundamental – *Grundnorm* – de natureza hierarquicamente superior, sobre a qual as demais normas jurídicas encontram a sua validade, *in verbis*:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental - pressuposta. A norma fundamental - hipotética, nestes termos - é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.²⁶

Destaca-se que a referida teoria foi adotada pelo sistema jurídico brasileiro, onde a Constituição Federal figura como norma fundamental em nosso ordenamento, da qual são extraídos todos os vetores para a atuação da Administração Pública na sua relação com os cidadãos, por meio de regras e princípios.

Nessa esteira, Robert Alexy estabelece a seguinte distinção entre esses dois conceitos:

O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Os princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostas.²⁷

Ademais, de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, os princípios representam “*mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre as diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua compreensão e inteligência*”²⁸.

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 240.

²⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais* (trad. Virgílio Afonso da Silva). 5ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 90.

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1980, p. 230.

Em outras palavras, os princípios podem ser considerados como diretrizes intangíveis e gerais que limitam e orientam a atividade do Estado, desde a sua criação de leis até o momento de sua aplicação.

Dessa maneira, nota-se que, em um panorama jurídico contemporâneo regido pelo pós-positivismo, os princípios possuem força de norma, devendo ser observados aplicados impreterivelmente, sob pena de declaração de inconstitucionalidade.

Portanto, tendo em vista a discussão levantada pelo presente tema, infere-se que a demonstração da violação dos princípios atinentes ao processo administrativo tributário pela aplicação do voto de qualidade no âmbito do CARF prescinde de uma análise profunda – e individualizada – das garantias que o cercam.

3.1 – DEVIDO PROCESSO LEGAL

Conforme exposto anteriormente, da Constituição Federal são extraídos os princípios que regem todas as áreas do direito, os quais, por sua vez, devem ser aplicados ao processo administrativo tributário.

Nesse cenário, tem-se como um dos pilares que fundamentam a atividade da Administração Pública no âmbito administrativo o devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LIV, da Constituição da República Federativa do Brasil (“CRFB/88”). Nesse sentido, resta evidente o predomínio das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa sobre os processos administrativos fiscais (art. 5º, inciso LV, da CRFB/88).

Esse entendimento é uníssono na doutrina, conforme se observa:

(...) se o poder administrativo, no exercício de suas atividades, vai criar limitações patrimoniais imediatas, ao administrado, inadmissível seria que assim atuasse fora das fronteiras do *‘due process of law’*. Se o contrário fosse permitido, ter-se-ia de concluir que seria lícito atingir alguém em sua fazenda ou bens sem o devido processo legal.²⁹

²⁹ MARQUES, José Frederico. A Garantia do *“Due Process of Law”* no Direito Tributário. Revista de Direito Público, São Paulo, nº 5, jul.-set. 1968, p. 28 e 29.

Cumprir destacar que o devido processo legal atua como uma forma de limitação ao poder do Estado e, por consequência, dos órgãos da Administração Pública. Dessa forma, a sua incidência no processo administrativo fiscal torna-se fundamental para conferir legitimidade às decisões estatais, tornando a atuação do Estado transparente o que, por fim, acarreta em maior proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

Nos Tribunais Superiores esse entendimento encontra-se consolidado, conforme manifestação do Supremo Tribunal Federal:

(...) o reconhecimento de legitimidade de qualquer medida estatal – que importe em punição disciplinar ou em restrição de direitos – exige, ainda que se cuide de procedimento meramente administrativo (CF, art. 5º, LV), a fiel observância do princípio do devido processo legal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade desse princípio, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos.³⁰

Na seara tributária este princípio ganha notória relevância, tendo em vista a relação desigual existente entre o contribuinte e o Fisco, simbolizada pela tendência da Administração Pública em priorizar os seus interesses arrecadatórios em detrimento dos direitos inerentes ao contribuinte na defesa de seu patrimônio pessoal.

Neste aspecto, a referida garantia constitucional – ao conter o arbítrio do Estado – legitima a própria tributação.

Ademais, é possível afirmar que o devido processo legal situa-se em nosso ordenamento jurídico como um ponto de partida para diversos direitos fundamentais processuais mais específicos, e expressamente previstos no texto constitucional – como os princípios do contraditório e da ampla defesa, do juiz natural, da vedação ao uso de provas ilícitas e da duração razoável do processo.

³⁰ STF – Segunda Turma - AI no AgReg. 241.201/SC. Rel. para ac. Min. Celso de Mello, DJU 20/09/2002. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/773309/agregno-agravo-de-instrumento-ai-agr-241201-sc?ref=serp>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Por outro lado, tem-se outras garantias, não previstas na Constituição Federal, igualmente originárias deste mandamento, como é o caso da imparcialidade do órgão julgador, tema de grande importância para o presente trabalho.

É notório que a observância dessa essa garantia não presume o emprego de formas determinadas, podendo ser aplicados diversos entendimentos. Contudo, existem limitações inafastáveis para a atividade sancionadora da Administração Pública, as quais relacionam-se com as exigências do devido processo, cuja a não observância caracteriza vício de inconstitucionalidade. Nesse momento surge a ideia do processo justo³¹, também conhecido como “*due process of law*”.

Nesse sentido, o princípio da imparcialidade apresenta-se como parte integrante do conjunto de mandamentos integrados ao devido processo legal, constituindo o núcleo duro da ideia de processo justo. Afinal, não há dúvida de que o “processo devido” deve ser imparcial, tornando-se um dos pilares da própria noção de justiça. Vejamos o entendimento da nossa Corte Constitucional acerca do tema:

A imparcialidade da jurisdição é exigência primária do princípio do devido processo legal, entendido como justo processo da lei, na medida em que não pode haver processo que, conquanto legal ou oriundo da lei, como deve, seja também justo – como postula a Constituição da República, sem o caráter imparcial da jurisdição.³²

Por certo, as incertezas quanto à imparcialidade de um órgão julgador, reveladas pelos inúmeros julgamentos favoráveis a uma só parte, provocam o afastamento da legitimidade do processo, o que, por sua vez, o torna suscetível às arbitrariedades e injustiças. Dessa maneira, ao ferir-se o princípio da imparcialidade, estar-se-á ferindo também o princípio da igualdade³³.

A imparcialidade – garantia inerente ao devido processo legal, deve ser observada nos processos administrativos fiscais³⁴. Nessa esteira, ainda que tais procedimentos tratem de

³¹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITTIDIERO, Daniel, em *Curso de Direito Constitucional*. 3a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 704.

³² STF – Segunda Turma - HC 94.641-7/BA. Rel. para ac. Min. Joaquim Barbosa, DJe 06/03/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=579556>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

³³ MARONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITTIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil*. v. I. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p.186. Nas palavras desses autores, “*sem imparcialidade não há possibilidade de tratamento isonômico entre as partes*”.

³⁴ FERRAZ, Sérgio e DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 137. De acordo com os autores, “*seria total e absurdamente inútil o processo administrativo se inexistisse para os litigantes a garantia de imparcialidade na tomada de decisão*”.

interesses estatais, os mesmos não podem ser afastados dos limites constitucionais, os quais foram fortalecidos pelos princípios constitucionais da administração pública, nos termos do artigo 37, caput, da CRFB/88.

Tal entendimento foi expresso pela nossa Suprema Corte que, em recente decisão, manifestou-se pela:

Impossibilidade de a mesma pessoa, embora ocupando cargos distintos, julgar validamente o pedido de reconsideração (Secretário Executivo do Ministério das Comunicações) e o recurso administrativo (Ministro do Ministério das Comunicações) interposto nos autos do Processo Administrativo n. 53.000.002491/2001. Afronta aos princípios da impessoalidade, da imparcialidade e do duplo grau.³⁵

Por fim, conclui-se que as regras que norteiam os processos judiciais e administrativos devem ser estabelecidas de modo a atender ao mandamento de imparcialidade – garantia inerentes ao devido processo legal – sob pena de inconstitucionalidade. Sendo necessário, portanto, examinar a forma pela qual o voto de qualidade existente no âmbito do CARF se relaciona com a referida exigência constitucional.

3.2 – PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Conforme consta no o art. 5º, caput, da CRFB/88, o princípio da igualdade é um dos pilares imprescindíveis do Estado Democrático de Direito, impondo-se também à Administração Pública e os órgãos controlados por ela.

Assim, a doutrina acerta quando estabelece que, conforme o princípio da igualdade:

(...) a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.³⁶

³⁵ STF – Segunda Turma - HC 94.641-7/BA. Rel. para ac. Min. Joaquim Barbosa, DJe 06/03/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=579556>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 10.

Ao rememorarmos à corrente filosófica jusnaturalista, percebemos que alguns dos direitos dos homens são inerentes à própria natureza humana, se faz presente antes da própria posituação da lei, são a ela superiores e representam a base do sistema jurídico/político do Estado.

Percebe-se, portanto, que o princípio da igualdade nasce na Revolução Francesa, como um desses alicerces fundamentais, dando substância ao que se convencionou chamar de direito universal, decorrente direto da condição humana e, desse modo, funciona como um guia para o ordenamento jurídico³⁷, tanto em âmbito nacional quanto internacional³⁸.

Paralelamente, se faz necessário conceituar também o tão propagado Estado Democrático de Direito, que, em linhas gerais, significa “*o respeito pelos direitos humanos e pelas garantias fundamentais, através do estabelecimento de uma proteção jurídica*”³⁹. Este retrato de Estado, em que se fundamenta a organização político-jurídica brasileira, é pautado na criação de leis que uniformizam os princípios fundamentais e na solidificação de uma justiça substancial que se caracteriza por conjugar, concomitantemente, direitos humanos em múltiplas dimensões, comportando também, por isso, uma postura positivista do Estado⁴⁰.

Na CRFB/88, o princípio da igualdade está presente entre os objetivos fundamentais da sociedade brasileira. Nesse sentido, o artigo 3º da nossa Carta da República disciplina que, na consecução dos seus fins, os entes federativos devem sempre buscar “*I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; III - (...) reduzir as desigualdades sociais e regionais e; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”.

³⁷ DA SILVA, VITA E CARDIN. *Direitos fundamentais* [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS. Florianópolis: CONPEDI, 2015. Disponível em <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/c178h0tg/51f4alp5/L5meI24s151BH0xF.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

³⁸ ONU. Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948): “*Art. 1º. Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade*”. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

³⁹ SANTOS, Adairson Alves dos Santos. *O Estado Democrático de Direito*. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10143>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁴⁰ SIQUEIRA, Alessandro Marques de. *Estado Democrático de Direito. Separação de poderes e súmula vinculante*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12155/estado-democratico-de-direito>>. Acesso em 27 nov. 2019.

As ditas normas têm como objetivo o alcance da (sonhada) igualdade material e cabe ao legislador criar normas que visem a redução das desigualdades socio-econômicas e culturais⁴¹.

A partir da análise conjuntural do caput do artigo 5º, que dispõe que "*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*" e dos objetivos presentes no artigo 3º, ambos da Constituição Federal, tem-se que, não basta ao Estado deixar de discriminar, é necessário que ele atue firmemente para a redução das desigualdades e consume o cumprimento dessa garantia constitucional⁴².

Preleciona o douto Martinez, o princípio da igualdade:

(...) deve operar tanto no sentido de se tornar uma vedação ao legislador na edição de leis que possam criar privilégios entre pessoas que se encontram em situação idêntica como deve ser considerado uma regra de interpretação para o operador do direito, que deverá aplicar a lei e os atos normativos de forma igualitária, ou seja, sem distinções, se estiver diante de pessoas em situações iguais. Além disso, esse princípio exerce uma função limitadora perante os particulares, que não poderão praticar condutas discriminatórias, sob pena de responsabilidade civil e penal, nos termos da legislação vigente.⁴³

Ressalta Martinez, que o princípio proíbe discriminações arbitrárias, favoritismos e perseguições, uma vez que o tratamento desigual, quando se está diante de partes em estágios de capacidade – social, econômica, cultural, financeira, entre outras – diferentes acaba por contemplar ao conceito de justiça.

Ademais, legislador e o magistrado são os responsáveis pela substancialização desta garantia e possuem o encargo de criar mecanismos para reduzir as desigualdades, objetivando tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se diferenciam e na proporção de seus méritos.⁴⁴

⁴¹ MARTINEZ, Ana Luiza Buchalla. *A evolução do princípio da igualdade e sua aplicação sob a ótica material na Constituição Federal*. Janeiro/2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20924/a-evolucao-doprincipio-da-igualdade-e-sua-aplicacao-sob-a-oticamaterial-na-constituicao-federal>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁴² MARTINEZ, Ana Luiza Buchalla. *A evolução do princípio da igualdade e sua aplicação sob a ótica material na Constituição Federal*. Janeiro/2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20924/a-evolucao-doprincipio-da-igualdade-e-sua-aplicacao-sob-a-oticamaterial-na-constituicao-federal>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁴³ Id., 2012.

⁴⁴ FACÓ, Juliane Dias. *Uma Análise da Fundamentação das Decisões Judiciais à Luz dos Princípios Constitucionais*. Revista Direito UNIFACS, Salvador, Universidade Salvador, nº. 114, dezembro, 2009. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/877>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

A utopia de materialização da igualdade no processo é resumida da seguinte forma:

(...) O princípio isonômico, ditado pela Constituição em termos de ampla generalidade (art. 5º, caput, c/c art. 3º, inc. IV), quando penetra no mundo do processo assume a conotação de princípio da igualdade das partes. Da efetividade deste são encarregados o legislador e o juiz, aos quais cabe a dúplici responsabilidade de não criar desigualdades e de neutralizar as que porventura existam. Tal é o significado da fórmula tratar com igualdade os iguais e desigualmente os desiguais, na medida das desigualdades.⁴⁵

Após estas sucintas considerações, poderemos observar, no capítulo seguinte, em que ponto o referido princípio é violado pelo voto de qualidade no âmbito do CARF. Adianta-se, contudo, que num ambiente mais restrito, como em um julgamento de uma Turma Ordinária do CARF, um julgador não pode ter mais poder do que o outro, ou seja, um voto não pode valer em dobro, pois isso, sem dúvida, tira do prumo a balança do direito.

3.3 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: *IN DUBIO PRO REO*

O princípio da legalidade tem sua origem na França Iluminista, onde se buscava restringir a capacidade discricionária dos monarcas absolutistas, por meio de imposições de normas perante as quais a atuação do governo deveria obedecer.

Canotilho assegura que o referido princípio se desdobra em dois subprincípios: (i) a legalidade em sentido estrito, onde, os atos da Administração Pública deveriam respeitar às hipóteses previstas pela legislação e (ii) reserva legal, que disciplina que os atos administrativos devem sempre buscar substrato legal⁴⁶.

De todo modo, aduz o autor que “o *Princípio da Supremacia da Lei e o Princípio da Reserva de Lei apontam para a vinculação jurídico-constitucional do poder executivo*”⁴⁷.

Dessa forma, e como corolário lógico do próprio Estado Democrático de Direito, não resta dúvida de que a Administração Pública deve se sujeitar às previsões da lei.

⁴⁵ DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Malheiros, 2004. apud FACÓ, Juliana Dias. op. cit.

⁴⁶ CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 371.

⁴⁷ CANOTILHO, J. J. G. op.cit. p. 371.

Esse princípio está contido, em diversas passagens da Constituição Cidadã, que no art. 5º, inciso II, já disciplina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Na mesma linha, o art. 37, caput, da CRFB/88 alerta que a Administração Pública direta e indireta, em todo o alcance do Poder Público, terá sua atuação condicionada pelo princípio da legalidade.

Na esfera tributária, apuramos que o princípio da legalidade está disposto no art. 150, inciso I, da CRFB/88, segundo o qual é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Desse modo, um dos pressupostos para que se realize o lançamento e constitua o crédito tributário, é a conjugação do art. 150, inciso I da CRFB/88 com o art. 142, do CTN, pois, unidos formam genuínas garantias fundamentais que resguardam os administrados (contribuintes) contra eventuais abusos, arbítrios e excessos cometidos pela Administração Pública. Sendo este um dos limites para o desempenho do poder sancionador do Estado⁴⁸.

Novamente é necessário pontuar que, no Estado Democrático de Direito, a determinação de sanções deve estar condicionada ao respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos.

Com fundamento, boa parte dos limites ao poder punitivo estatal estão em normas constitucionais voltadas para o Direito Penal e Processo Penal. Além disso, entende-se que esses limites também se estendem a sanções de caráter administrativo, decaindo sobre o jus puniendi estatal em toda sua extensão⁴⁹.

Nessa mesma linha, registrou Marçal Justen Filho que “as sanções administrativas apresentam configuração similar à de natureza penal, sujeitando-se a regime jurídico senão idêntico, ao menos semelhante”⁵⁰.

⁴⁸ BINENBOJM, Gustavo. *O Direito Administrativo Sancionador e o Poder Punitivo Estatal*. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, v. 11, 2014, p. 11 a 35.

⁴⁹ OSORIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 18. Nas palavras do autor, “o Direito Administrativo Sancionador pode incidir em campos distintos, v.g., ilícitos fiscais, tributários, econômicos, de polícia, de trânsito, atentatórios à saúde pública, urbanismo, ordem pública, e qualquer campo que comporte uma atuação fiscalizadora e repressiva do Estado”.

⁵⁰ MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 603. Na mesma linha, Eduardo Fortunato Bim observa que “há princípios que, apesar de desenvolvidos e comumente aplicados em determinado ramo do Direito, e aqui falamos, principalmente, do Penal, são típicos do Direito Punitivo, inclusive do Direito Tributário, isso porque eles fazem parte de um direito mais geral, que engloba todos esses ramos quando tratam de matéria punitiva. São os princípios do Direito Sancionador”.

Corroborando o entendimento doutrinário que o jus puniendi tem um núcleo comum, ligado umbilicalmente às garantias inerentes ao Estado Democrático de Direito e ao devido processo legal⁵¹. Dessa forma, não poderia ser diferente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que se manifestou no sentido de que:

(...) 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.⁵²

Desse modo, em relação à seara tributária a conclusão não poderia ser outra, senão a de que as garantias constitucionais relativas à instrução do processo penal são aplicáveis também aos processos que buscam a aplicação de sanções fiscais.

É plenamente possível entender o motivo pelo qual o princípio *in dubio pro reo* – que se estabelece como critério para absolvição do acusado quando da existência de dúvida razoável quanto a sua culpa – é deveras utilizável no processo administrativo fiscal.

Em consonância com o espírito *garantista*, o ordenamento jurídico declarou no artigo 112, do Código Tributário Nacional que incertezas de natureza fática ou jurídica no campo sancionatório devem ser solucionadas em favor dos contribuinte⁵³, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I - à capitulação legal do fato;
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no Direito Tributário Sancionador. Revista de Direito Administrativo. n. 224, ab./jun. 2001, p. 219).

⁵¹ BINENBOJM, Gustavo. *O Direito Administrativo Sancionador e o Poder Punitivo Estatal*. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, v. 11, 2014, p. 13.

⁵² STJ – Quinta Turma – RMS nº 24.559/PR. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 01/02/2010. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=933506&num_registro=200701653771&data=20100201&formato=PDF>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁵³ GODOI, Marciano Seabra de. *Interpretação do Direito Tributário*. Apud. ROCHA, Sergio Andre. (Coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 259.

A partir do exposto anteriormente, não seria possível outra compreensão a não ser de que, em caso de qualquer imprecisão, deve-se garantir ao contribuinte a interpretação que lhe seja mais favorável.

A propósito, faz-se necessário reafirmar e concluir que em empates no âmbito de órgãos julgadores de recursos administrativo-fiscais nos quais estejam em jogo a aplicação de sanções, impera-se necessariamente atrair a aplicação do referido critério.⁵⁴

Esta ideia advém tanto da Constituição, como de norma geral de Direito Tributário estabelecida em lei complementar, de sorte que, em se afastando sua aplicação do processo administrativo tributário, estar-se-ia eivando-o de invalidade.

3.4 – MORALIDADE ADMINISTRATIVA

Com a mesma importância dos princípios anteriores, a moralidade administrativa é uma das normas fundamentais que regem a Administração Pública brasileira, conforme texto do artigo 37, Caput, da CRFB/88.

Esta garantia, de importância ímpar em nosso ordenamento jurídico, impõe ao Estado e seus agentes públicos valores baseados na conduta ética e honesta, tendo por norte o interesse público. Nos ensinamentos da doutrina, o referido princípio “*se coloca, em nosso sistema, como um superprincípio, que manifesta a substância do regime jurídico administrativo, iluminando-o, reforçando-o*”⁵⁵.

Lúcia Valle Figueiredo compreende que:

⁵⁴ Na discussão sobre a validade do voto de qualidade do CARF já foram proferidas decisões que aplicaram o art. 112 inclusive para a obrigação tributária principal. Nesse sentido, e.g., a sentença da 8ª Vara Federal de Campinas, Mandado de Segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105, Juiz Federal Raul Mariano Júnior, j. 30/05/2016, em que se consignou: *A solução dada pela turma julgadora, neste caso, ocorreu com base no que dispõe o art. 25, §9º do Dec. 70.235/72. (...). Contudo, me parece que tal norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva acerca da interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte.*

⁵⁵ BARBOSA, Márcia Noll. *Princípio da Moralidade Administrativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 142.

Princípio da moralidade deverá corresponder ao conjunto de regras de conduta da administração que, em determinado ordenamento jurídico, são considerados os ‘standards’ comportamentais que a sociedade deseja e espera.⁵⁶

Porém, presumir que o princípio citado tem a intenção de eliminar a diferenciação entre Direito e Moral seria um equívoco, quando, na verdade, a real intenção dessa garantia é proporcionar parâmetros éticos aos agentes do Estado, conforme o disposto em nossa Carta Magna.

Explica Marçal Justen Filho:

A existência de um princípio jurídico da moralidade significa que algumas valorações morais do grupo são recepcionadas pelo Direito Público. (...). Afirmar a relevância jurídica do princípio da moralidade pública representa, por isso, reconhecer que a diferença entre Direito e Moral se mantém, com a peculiaridade de que o Direito ‘acolhe’ algumas regras consagradas pela moral.⁵⁷

Faz por bem ressaltar, que a moralidade administrativa não é uma simples garantia constitucional que visa vedar o enriquecimento (ilícito) dos agentes públicos às custas dos recursos públicos. Ela também envolve o dever do Estado de praticar todos os seus atos de maneira justa e ética com os administrados, respeitando os seus direitos fundamentais e suas expectativas (legítimas).

Ou seja, o princípio da moralidade administrativa não veda apenas que o agente público atue perseguindo vantagens indevidas, para si ou para terceiros, às custas do Estado. Desse princípio também resulta a proibição a que o Estado se utilize dos seus poderes para fazer prevalecer os seus interesses meramente pecuniários diante dos direitos dos particulares⁵⁸.

Devido as razões que inspiram o princípio da moralidade administrativa, é primordial diferenciar os conceitos de interesse público primário e interesse público secundário, originários da doutrina italiana⁵⁹. Nesse aspecto, Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o

⁵⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *O princípio da moralidade administrativa e o Direito Tributário*. Apud. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 425.

⁵⁷ FILHO, Marçal Justen. *O princípio da moralidade pública e o Direito Tributário*. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 67, p. 66.

⁵⁸ GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas : Parte general - 1a ed. 1a reimp. - Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2017. v. 1, p. 17. Disponível em: <https://www.gordillo.com/pdf_tomo1/tomo1.pdf>. Acesso: 27 nov. 2019.*

⁵⁹ ALESSI, Renato. *Principi di diritto amministrativo*, vol. I. IV ed., Milano: Giuffrè, 1978. Apud. FILHO, Romeu Felipe Bacellar. *A Administração Pública entre o Direito Público e o Direito Privado*. Revista da

interesse público primário como aquele resultante do complexo de interesses dos indivíduos na qualidade de partícipes da sociedade, adequando-se à dimensão pública dos interesses individuais. Desse modo, ele não se confunde com o interesse público secundário, que são os interesses próprios da Administração como organização autônoma.⁶⁰

Com o exposto acima, extrai-se que a moralidade administrativa é violada no momento em que o Estado deixa de atuar como instrumento de realização de finalidades públicas propriamente ditas para perseguir interesses públicos meramente secundários. Isso se dá pela utilização do aparato estatal como instrumento de opressão social.

Vejamos como o professor Celso Antônio Bandeira de Mello expõe o tema:

(...) enquanto mera subjetivação de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade; que, sob igual ótica, poderia ter interesse em pagar valores ínfimos aos seus servidores, reduzindo-o ao nível de mera subsistência, como quê refrearia ao extremo seus dispêndios na matéria; sem embargo, tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços.⁶¹

Depreende-se do princípio da moralidade que a proibição ao Estado de obter para si vantagens reprováveis ou abusivas às custas dos cidadãos e empresas também está condicionada com a noção de boa-fé objetiva. Com isso, exige-se da Administração Pública uma conduta correta, proba e leal em relação aos seus cidadãos.

Na mesma linha, assevera Marçal Justen Filho que as atitudes dos entes estatais “*devem ser cristalinas, inequívocas e destituídas de reservas, ressalvas ou segundas intenções*”, não admitindo que se busque “*ludibriar, espoliar ou prevalecer-se da fraqueza ou ignorância alheia*”⁶². No entanto, o princípio da moralidade não se aplica apenas à atuação administrativa dos agentes públicos, como também deve recair sobre as normas jurídicas reguladoras da

Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte □ RPGMBH. ano 4, n. 8, jul. / dez. 2011. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2017/05/administracao-publica-direito-publicoprivado.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁶⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, 15 ed. São Paulo: Malheiros, p. 56 e 57.

⁶¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *op. cit.* p. 56 e 57.

⁶² FILHO, Marçal Justen. *O princípio da moralidade pública e o Direito Tributário*. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 67, p. 73.

relação entre os particulares e a Administração Pública, inclusive no âmbito do direito tributário.⁶³

Ou seja, não se pode perder de vista que, no desempenho de cobrança de tributos, a correta relação entre o contribuinte e o Fisco deve ser o interesse público primário tutelado. Essa dignidade se dá por meio da severa observância às normas constitucionais e legais que regem a tributação.

Em resumo, o antagonismo entre o Fisco e os contribuintes se dá pelo interesse, muitas vezes, puramente arrecadatório do Estado. Nota-se que esse interesse se sobrepõe, sempre que possível (e necessário) na relação jurídico-tributária, acima da proteção dos direitos dos contribuintes. Logo, sempre que o poder público fiscal verificar a necessidade de aumento de arrecadação, a moralidade administrativa acaba escanteada.

⁶³ FILHO, Marçal Justen. *op. cit.* 73 e 74.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE ESTATÍSTICA DO VOTO DE QUALIDADE NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

O presente trabalho tem como objeto de estudo a análise acerca da inconstitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por certo, a natureza conceitual do tema impõe uma série de desafios relativos à comprovação fática da ocorrência de violação às garantias constitucionais, em razão da aplicação do voto de qualidade nos tribunais administrativos.

Nesse sentido, buscando dar maior embasamento à análise proposta, faz-se necessário realizar uma investigação que ultrapasse a simples observância das normas constitucionais, cabendo, também, uma exposição numérica dos dados relativos à sua incidência.

Diante deste cenário, o presente capítulo destina-se à análise dos dados obtidos com relação à incidência do voto de qualidade no CARF, tendo por finalidade a comprovação numérica da sua utilização em favor do Fisco.

Em 11 de junho de 2019, com o intuito de esclarecer eventuais dúvidas acerca das deliberações do Conselho, o CARF divulgou em seu site um “retrato do quórum de seus julgamentos” do período compreendido entre 2017 e 2019:

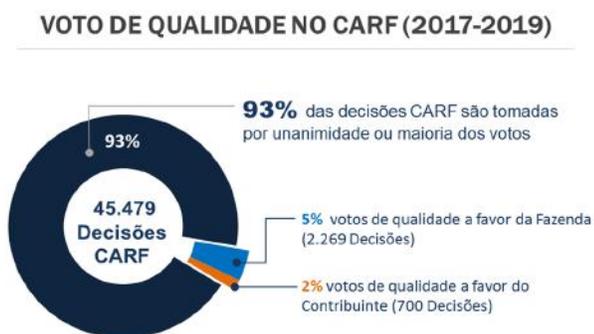


Figura 1: voto de qualidade no CARF, para o período entre os anos de 2017 e 2019 – Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁶⁴

⁶⁴ Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2019/carf-divulga-retrato-do-quorum-de-seusjulgamentos>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Ao longo dos últimos dois anos, verificou-se o expressivo número de 45.479 decisões proferidas, das quais 93% foram tomadas por unanimidade ou maioria de votos, enquanto apenas 7% foram decididas por voto de qualidade.

Diante deste cenário, observou-se que, dentre os 2.969 julgamentos proferidos por meio do voto de qualidade, 2.269 deles deram-se em favor da Fazenda, revelando grande discrepância em relação às 700 decisões favoráveis ao contribuinte.

Ademais, com relação à Câmara Superior de Recursos Fiscais, em agosto de 2016 foi divulgado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV São Paulo uma pesquisa quantitativa acerca dos processos julgados pelo referido Conselho, revelando que, dentre 2015 e 2016, foram apreciados 959 recursos⁶⁵:

1a Turma CSRF	169
2a Turma CSRF	322
3a Turma CSRF	468
Total Geral	959

Figura 2: Quadro descritivo dos recursos solucionados pela CSRF, segregados por Turma de Julgamento. Dados: Núcleo de Estudos Fiscais FGV/SP

Do total de 969 recursos apreciados pela CSRF, 347 foram decididos por meio do voto de qualidade:

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

Figura 3: 347 Recursos decididos pela CSRF que foram submetidos à sistemática do voto de qualidade, no período entre 2015 e 2016. Dados: Núcleo de Estudos Fiscais FGV/SP

⁶⁵ Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Cumprе ressaltar que os 6 processos “sem julgamento de mérito” representam Recursos Especiais que não foram conhecidos pelo voto de qualidade. Sendo assim, tem-se o montante de 341 julgamentos de mérito total.

Nesse sentido, a partir da análise dos dados levantados pela pesquisa, observou-se que em todos os 341 julgamentos resolvidos pelo voto de qualidade na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Fazenda foi vencedora, sendo mantidos os fundamentos de suas atuações, alterando-se tão somente a base de cálculo referente aos valores exigidos.

Diante de todo o exposto, torna-se evidente a inconstitucionalidade do voto de qualidade no âmbito dos tribunais administrativos, em razão da sua manifesta utilização como ferramenta de proteção dos interesses do Fisco, o que, por sua vez, vai de encontro às garantias constitucionais estendidas ao processo administrativo tributário.

CAPÍTULO V – O VOTO DE QUALIDADE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: UM PANORAMA DAS DISCUSSÕES LEVANTADAS E PERSPECTIVAS JURISPRUDENCIAIS

O presente capítulo dedica-se à análise das discussões levadas à apreciação do Supremo Tribunal Federal – atinentes à temática do voto de qualidade – tendo como base, para tanto, a ADI Nº 5731/DF e a Suspensão de Segurança Nº 5282/DF.

Nesse sentido, será realizado um breve exame dos argumentos trazidos pelas partes nas duas ações que estão em curso no STF, de modo a expor os diversos pontos de vista que cercam a questão.

Todavia, será apresentada de forma individualizada os termos trazidos pela Procuradoria Geral da República em seu parecer emitido nos autos da ADI Nº 5731/DF, evidenciando os argumentos favoráveis à utilização do voto de qualidade, com o intuito de não limitar o presente trabalho a uma exposição sucessiva e, conseqüentemente, exaustiva dos argumentos do contribuinte, os quais, por sua vez, pugnam pela inconstitucionalidade do referido instituto.

5.1 – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5731/DF

Em junho de 2017 foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5731/DF, distribuída para relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a qual permanece em sua fase de conhecimento devido à pendência de manifestação pela Corte Constitucional.⁶⁶

Em uma breve análise perfunctória, a Ordem dos Advogados do Brasil (“OAB”) – autora da demanda – pretende impugnar, através de sua legitimidade ativa para propor ações de controle concentrado de constitucionalidade, a norma que estipula o voto e qualidade dos presidentes e das câmaras do CARF nas situações de empate nos julgamentos.

Dessa maneira, requer a OAB que o Supremo Tribunal Federal determine, nas hipóteses de empate dos julgamentos do CARF, a aplicação do entendimento mais favorável ao

⁶⁶ ADI 5731/DF. Acompanhamento do Processo eletrônico disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5212726>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

contribuinte. Subsidiariamente, no caso de indeferimento do pedido principal, requer a vedação da aplicação das multas de ofício nos processos definidos por voto de qualidade.

O pedido da Ordem tem como cerne a vinculação entre o CARF e o Ministério da Fazenda, alegando a existência de corporativismo institucional, em razão do mecanismo do voto duplo manifestar-se em favor da Fazenda Nacional, o que, por sua vez, fere os princípios da razoabilidade, da isonomia e da proporcionalidade.

Ainda sob essa ótica, argumenta-se que tal instituto vai de encontro aos postulados do art. 14 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) que propôs à função dos presidentes das turmas a proteção à imparcialidade nos julgamentos. Dessa forma, a constitucionalidade do art. 25, § 9º do Decreto nº 70.235/1972 é altamente questionável já que, o voto duplo passou a atender amplamente os interesses da Fazenda Pública.

Por outro lado, a Advocacia-Geral da União manifestou-se no caso, por meio da petição nº 47.894/2017, alegando, preliminarmente, a impossibilidade jurídica do pedido formulado pela OAB, pois implicaria que o STF atue como legislador. Já em relação ao mérito, afirma que o tema central da ADI não encontra base em nenhuma das hipóteses aventadas pelo art. 147, III da CRFB/88. Por fim, defende que o art. 112 do CTN não poderia ser utilizado como base na aferição e constitucionalidade, em razão do conflito centrar-se exclusivamente na legalidade, o que, por sua vez, inviabilizaria o controle de constitucionalidade abstrato.

5.2 – O PARECER DA PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA E OS ARGUMENTOS PRÓ FISCO

Em 25 de março de 2019, a Procuradoria Geral da República – patrona da União nas causas administrativas e judiciais – após ser instada a manifestar-se nos autos da ADI Nº 5731/DF, emitiu parecer, enviado ao relator do caso, Ministro Gilmar Mendes, opinando, em síntese, pelo não conhecimento do mérito da referida ação ou, sucessivamente, caso assim não se entenda, pela improcedência dos pedidos.

Em sua manifestação a PGR alegou que, na hipótese de procedência dos pedidos da OAB, o Supremo Tribunal Federal estaria tomando para si atribuições típicas do Poder Legislativo, ferindo, portanto, a harmonia e independência entre os três poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário, haja vista que a decisão favorável acarretaria diretamente

na implementação de novos critérios de desempate em julgamentos administrativos de recursos fiscais no âmbito dos órgãos da administração pública federal, *in verbis*:

Ainda que haja espaço para adicionar conteúdo a determinada norma jurídica em controle concentrado de constitucionalidade, a aplicação proposta na ação importaria a criação de normas absolutamente incompatíveis com a intenção original do legislador. Com base em alegada inconstitucionalidade, o requerente deseja que o Supremo Tribunal Federal crie outra norma, como legislador positivo, diversa da discutida e aprovada pelo Congresso Nacional.⁶⁷

Argumenta, ainda, que a previsão legal do voto de qualidade como critério de desempate em julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não invade a esfera reservada à lei complementar⁶⁸.

Posteriormente, expõe a PGR que o voto de qualidade constitui critério de desempate de votações adotadas em órgãos deliberativos de composição colegiada, o que, por sua vez, não afronta os princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Para tanto, traz à baila o processo legislativo da sua norma de origem – Medida Provisória 449/2008 – incluindo o resumo das informações enviadas ao STF pelo Congresso Nacional e pela Presidência da República.

À época, o órgão legiferante relatou que o procedimento de criação da norma observou integralmente os princípios constitucionais, reforçando, assim, o cunho eminentemente infraconstitucional da discussão.

Já a Presidência da República defendeu a constitucionalidade do voto de qualidade, sob a justificativa de que as discussões travadas no CARF não estão limitadas à esfera administrativa, cabendo ao contribuinte, nas hipóteses de discordância, recorrer ao Poder Judiciário.

⁶⁷ DODGE, Raquel Elias Ferreira. MINISTERIO PUBLICO FEDERAL. Parecer da Procuradoria Geral da República. N.º 442/2018 – SFCONST/PGR. p. 2. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339792439&ext=.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – art. 146.

Tal entendimento não se aplica ao Fisco, tendo em vista que as decisões que acarretam na extinção do crédito tributário, geram coisa julgada administrativa, o que, por sua vez, impossibilita a rediscussão da matéria na esfera judiciária por iniciativa da Fazenda Nacional.

Além disso, na fundamentação de seu parecer, a PGR entende que, ao contrário das alegações da OAB, não há incompatibilidade entre o dispositivo questionado do decreto e o art. 112 do CTN.

Isso pois, sobre referido artigo incide o critério exegetic, *“previsto no caso de dívidas quanto a determinados aspectos dessas leis, tais como a capitulação do fato, a natureza ou circunstâncias materiais da infração, a extensão de seus efeitos, entre outros. Dirige-se a todos os julgadores em matéria fiscal, ainda que representantes da Fazenda Pública.”*⁶⁹. Já o artigo 25, § 9º, do Decreto 70.235/1972 traz regra procedimental relativa ao desempate em julgamentos de processos administrativos fiscais no âmbito do CARF e sua aplicação, por si só, não implica contrariedade ao art. 112 do CTN. Dessa forma, não haveria invasão da esfera própria de lei complementar.

Ainda, Raquel Dodge ressalva que:

(...) enquanto opção político-legislativa de caráter procedimental, a medida não é, por si, inconstitucional. Entretanto, a sua aplicação deve ter, na medida do possível, caráter excepcional, conforme assentou o Ministro Celso de Mello. Isso porque o voto de qualidade produz uma decisão por maioria ficta, o que vai contra o ideal majoritário que, em uma democracia, deve prevalecer.⁷⁰

Diante do exposto, conclui-se que o referido parecer exprime de forma sucinta todos os argumentos favoráveis à aplicação do voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Dessa forma, em razão da relevante discussão levantada pela mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, a qual ainda está pendente de julgamento pelo Plenário do STF, caso seja analisado pelo Colendo Tribunal, será possível solucionar de forma definitiva a dúvida que paira quanto à inconstitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF.

⁶⁹ Ibidem. p.7.

⁷⁰ Ibidem, p. 18.

5.3 – SUSPENSÃO DE SEGURANÇA Nº 5282/DF

Dando continuidade à análise das discussões pertinentes ao voto de qualidade, as quais foram levadas ao Supremo Tribunal Federal, cumpre analisar, também, os argumentos levantados no curso da Suspensão de Segurança Nº 5282/DF.

Em março de 2019 foi ajuizada a mencionada medida judicial pela União Federal, com o intuito de sustar os efeitos da decisão liminar proferida pelo Juízo da 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, nos autos do Mandado de Segurança nº 1005439-62.2018.4.01.3400, impetrado por Whirlpool S/A contra ato do Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a qual anulou o julgamento realizado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (Acórdão nº 9101-003.141) e determinou um novo julgado do recurso fazendário no processo administrativo nº 19515.722229/2012-79, sem aplicação da regra do exercício do voto de qualidade pelo presidente do órgão julgador (art. 25 da Lei nº 11.941/09).⁷¹

Em apertada síntese, a requerente alegou que a referida decisão liminar, ao acolher os fundamentos da Whirlpool S/A no tocante à ilegalidade e inconstitucionalidade do voto de qualidade, promoveu notória modificação nas normas relativas à competência e funcionamento o CARF, sendo certo que o seu cumprimento acarretaria em grandes prejuízos à ordem administrativa. Afirmando, ainda, que o exercício do referido instituto não extrapolou os limites legais, tendo em vista a sua previsão expressa no art. 54 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) e no Decreto Nº 70.235/72.

Após ser intimada, a Whirlpool S/A manifestou-se nos autos pelo indeferimento do pedido postulado pela União, sustentando pela inexistência de lesão à ordem ou à economia pública, requerendo, ao final, a manutenção da decisão proferida pela Corte Especial do Tribunal Regional da 1ª Região. Em sequência, a Procuradoria Geral da República apresentou manifestação opinando pelo indeferimento do pedido.

⁷¹ STF – Medida Cautelar na Suspensão de Segurança 5.282/DF – decisão do vice-presidente Min. Luiz Fux, proferida em 25/03/2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/liminar-fux-voto-qualidade-carf.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Todavia, em 25 de março de 2019, o Ministro Luiz Fux, proferiu decisão liminar deferindo o pedido de suspensão da eficácia da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança objeto da controvérsia, até o trânsito em julgado da referida ação, sob o fundamento de perigo de grave dano à ordem e à economia pública, em razão do seu possível efeito multiplicador, haja vista que o referido instituto encontra expressa previsão legal.

Irresignada, a Whirlpool interpôs agravo interno em face da referida decisão, que, posteriormente, teve o seu pedido indeferido quanto à de suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido nos autos do processo administrativo em questão (PAF nº 19515.722229/2012-79).

A União Federal, por sua vez, protocolou pedido de contracautela para garantir o exercício do voto de qualidade pelo presidente do CARF, alegando grave dano à ordem e à economia pública.

Nesse sentido, o Ministro Luiz Fux ratificou a medida liminar concedida, de modo a julgar procedente o pedido formulado pela União, garantindo a suspensão da eficácia e da execução da sentença proferida no Mandado de Segurança objeto da controvérsia, até o trânsito em julgado da referida ação, restando o agravo interno prejudicado.

Todavia, faz-se necessário reiterar que as decisões exaradas pelo Ministro relator são de natureza precária, podendo ser, a qualquer momento, modificadas por juízo de reconsideração ou pelo julgamento do caso pelo Plenário, posto que o processo encontra-se pendente de julgamento definitivo.

Além disso, observa-se que a decisão proferida pelo Ministro Fux segue a lógica processual do instituto da Suspensão de Segurança, correspondente a um instrumento jurídico de proteção do interesse público, previsto no artigo 4º, da Lei n 8.437/92, baseando-se na interrupção de execução de um determinado provimento jurisdicional que cause grave lesão à ordem pública.

Dessa forma, o referido incidente processual ostenta nítido caráter político, tendo como finalidade a defesa do Estado em face das decisões desfavoráveis ao erário público. Fato este observado na Suspensão de Segurança nº 5282/DF – originária de processo administrativo fiscal

decidido pelo voto de qualidade – que discute montante superior a R\$ 1 bilhão de reais. Sendo certo que o Ministro Luiz Fux não poderia apresentar entendimento adverso ao deferimento da medida liminar.

Contudo, em que pese a abordagem superficial do voto de qualidade na decisão proferida pelo Ministro Luiz Fux no presente caso, essa não tem sido a temática da jurisprudência relativa ao instituto.

Portanto, a sua aplicação a casos semelhantes torna-se descabida, haja vista que, conforme exposto anteriormente, a Suspensão de Segurança trata-se de um instrumento judicial bastante peculiar, pois não analisa integralmente o mérito da inconstitucionalidade, mas tão somente os requisitos esculpidos no art. 4, da Lei no 8.437/92 – que, em razão dos valores discutidos nessa demanda, acabaram preenchidos.

CAPÍTULO VI – O VOTO DE QUALIDADE E A SUA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O presente capítulo tem como tema central a análise dos argumentos suscitados pelo contribuinte no que diz respeito à violação dos princípios constitucionais que regem o processo administrativo tributário em razão da aplicação do voto de qualidade no âmbito do CARF.

Inicialmente, dentre as diversas garantias constitucionais infringidas, tem-se o princípio da igualdade, positivado pela CRFB/88 em seu artigo 5º, caput:

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:

Tal violação pode ser facilmente constatada pela simples leitura do art. 54, anexo II do RICARF, que confere condição especial aos Presidentes das Turmas, por meio da figura do “voto duplo”:

Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Nesse sentido, o referido dispositivo vai de encontro à composição paritária – um dos pilares do CARF – que, por sua vez, violaria o postulado da igualdade, na medida em que atribui aos Presidentes das Turmas do CARF maior autoridade em relação aos demais julgadores que compõe o órgão.

Tal entendimento encontra suporte na jurisprudência, haja vista as diversas decisões que, fundamentadas pela inconstitucionalidade do voto dúplice, determinaram novo julgamento, conforme será exposto a seguir.

Para tanto, cumpre destacar a decisão proferido pelo Juízo da 13ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal nos autos do Mandado de Segurança nº 1005300-81.2016.4.01.3400:

(...) Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja

empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”. Aceitar tal entendimento, significa, na prática, que quase todas as questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria o poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos. Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático, tanto mais quando se nota que, no caso em tela, havia um conselheiro ausente, de sorte que nada obstava que o julgamento, pelo menos quanto às restrições em que não se alcançou maioria absoluta, pudesse ser adiado para colher o voto dele e, assim, definir a questão ou então que fosse resolvida a questão com apenas 5 dos Conselheiros presentes, abstendo-se o Presidente de votar, o que, por outra via, evitaria o empate.

Ademais, ainda que assim não fosse, isto é, ainda que se admitisse que pudesse o Presidente votar duas vezes, esse estranho voto de “qualidade” serviria unicamente para decidir qual orientação prevaleceria, e nunca para formar a maioria qualificada, que necessita de quatro conselheiros, não podendo o presidente ser contado como se “fosse dois”.

Tenho, assim, que se apresentam relevantes os fundamentos da Impetração, dado que efetivamente houve incorreção na proclamação do resultado que, a rigor, no que concerne à manutenção da multa, não alcançou a maioria absoluta, já que teve apenas três votos.

Ante o exposto, DEFIRO o pedido de liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício e consubstanciado no PA 15540.720415/2011-24, até ulterior manifestação deste Juízo ou até que outra sessão de julgamento seja realizada no mesmo processo, sem a possibilidade de voto dúplice do Presidente da sessão.

Pela leitura da decisão transcrita, conclui-se que o Juízo da 13ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal reconheceu a ofensa ao princípio da igualdade, em razão do art. 54 do Anexo II do Regimento do CARF (“RICARF”) conferir ao presidente a possibilidade de votar novamente nos casos de empate, o que por sua vez, acarreta em um poder maior de voto em detrimento dos demais membros do colegiado.

Ademais, é importante ressaltar que, conforme disposto nessa regra, o Presidente da Turma Julgadora tem o poder exclusivo de provocar o empate por meio do seu voto ordinário e fazer predominar seu entendimento, por meio do voto de qualidade, conforme exposto no trecho da decisão proferida nos autos da ação ordinária nº 55500-12.2016.4.01.3400 em trâmite na 13ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal:

No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferiria ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia, tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos visados pelos Constituintes de 1988, que o elevou à condição de pedra fundamental da República

Federativa do Brasil, com referência, inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior do que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva, é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após, garantir a prevalência do seu do seu entendimento pelo uso do ‘voto de qualidade’. (...) Numa diferença de apenas um voto, o que não é difícil num colegiado pequeno, especialmente nos casos mais polêmicos, acabaria sempre prevalecendo a posição do Presidente, num rematado e claro descumprimento do princípio democrático.

Por isso, reitera-se que num universo mais fechado, como em um julgamento de uma Turma Ordinária do CARF, um julgador não pode ser mais poderoso que o outro, ou seja, um voto não pode valer em dobro, dado que, sem dúvida, desnivela a sagrada balança da justiça.

Desse modo, resta demonstrado o modo pelo qual a desigualdade impera nos recursos julgados pelo Conselho e, assim, pode-se observar com mais clareza em que ponto o princípio da igualdade é violentado pelo voto de qualidade, presente nos termos do Regimento Interno do CARF.

Como se não bastasse a violação exposta acima, a presença do voto de qualidade dos presidentes das turmas do conselho também é uma grave afronta ao princípio de devido processo legal.

Isso se opera no momento em que uma votação é decidida pelo voto dúplice de um julgador que já tinha proferido seu voto ordinário, o requisito de maioria simples necessária para as deliberações do órgão colegiado resta prejudicado, e o que se tem, na verdade, é a preponderância do entendimento de um indivíduo, o presidente da turma.

Conforme o artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: *“Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”*.

Por classificação, maioria simples é o quórum necessário correspondente ao voto de metade dos presentes somado a um. Nesse sentido, ainda que seja legal esse voto duplicado,

numa análise de sua validade, configura-se um completo afastamento do devido processo legal, pois, este só serviria unicamente para decidir qual entendimento prevaleceria e não para formar uma maioria qualificada, já que seriam necessários entendimentos semelhantes de quatro conselheiros diferentes, não podendo o presidente ser contado como dois⁷².

Ainda, no formato em que é utilizado no CARF, da forma como previsto no artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, o voto de qualidade também violenta o princípio da imparcialidade.

O excelentíssimo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luis Roberto Barroso, ao trabalhar sobre o tema, entendeu que:

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, porque: (i) confere influência dupla a uma pessoa na decisão, maximizando o risco de parcialidades, em vez de minimizá-lo; e (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados pelos interessados nos autos.⁷³

Logo, a atribuição de voto duplo a membro de órgão colegiado (i) confere dupla influência a um único indivíduo, aumentando os riscos de a decisão perder seu caráter imparcial e (ii) o segundo voto, evidentemente, será idêntico ao primeiro proferido por aquele julgador, prejudicando uma livre apreciação da lide.

Corroborando do mesmo entendimento o Ministro do STF Marco Aurélio:

É possível que em um colegiado, um cidadão, falível como outro qualquer, como nós também somos, profira voto, e, neutralizando-se os votos ante o empate dos demais integrantes do colegiado, ele venha a decidir isoladamente? O voto de qualidade, para mim, ele acaba por consubstanciar a existência de um superórgão. Não consigo, diante das guaridas da Constituição dita cidadã por Ulisses Guimarães, concluir que alguém possa ter um poder tão grande de provocar empate, votando, e posteriormente reafirmando a ótica anterior, dirimir esse mesmo empate.⁷⁴

⁷² FERRAJOLI, Luigi. *Pasado y Futuro del Estado de Derecho*. Apud. CARBONELL, Miguel (org.). Neoconstitucionalismo(s). 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 18.

⁷³ BARROSO, Luis Roberto. *A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal*. Revista IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional, I volume, 16/2009, Janeiro 2009. p. 67. Disponível em: <<http://www.ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>>. Acesso em 27 nov. 2019.

⁷⁴ STF – Primeira Turma - Agravo Regimental no AI n. 682.486. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Voto do Min. Marco Aurélio, DJe de 13/03/2008. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28682486%29&base=baseAcordaos&url=ht>>

Importante frisar que o CARF define, em seu sítio na Internet, a imparcialidade como sua função na solução das lides⁷⁵.

Também nas palavras de Ana Luísa Martins, a missão do CARF seria “*assegurar à Sociedade Imparcialidade e Celeridade na Solução de Litígios Tributários*” e mais do que isso, seu objetivo final – razão de ser – seria justamente “*Contribuir para a segurança jurídica na área tributária, para o aperfeiçoamento da legislação tributária e para reduzir os litígios judiciais e administrativos*”⁷⁶

Sob outra ótica, o Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), prevê a declaração de impedimento para o juiz que, no decorrer do mesmo processo, “*conheceu em outro grau de jurisdição, tendo proferido decisão*”. Em vista disso, fica clara a violação do voto de qualidade aos princípios da imparcialidade e isonomia.

Ainda nesse entendimento, reitera-se que o voto duplicado nos termos do CARF, ou seja, por um membro de um mesmo órgão colegiado, é também rechaçado no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Dado que, embora admitido, conforme Regimento Interno do referido tribunal, o voto de qualidade só é utilizado em ocasiões excepcionais. São os casos de ausência de previsão de solução diversa quando ausente Ministro em virtude de impedimento ou suspeição, ou vaga ou licença médica superior a trinta dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado (artigo 13, IX).⁷⁷

tp://tinyurl.com/y6jl9aj5>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁷⁵ CARF. ORIGENS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: HISTÓRICO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Publicado em 12/05/2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁷⁶ MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*. – Rio de Janeiro: Capivara, 2010. p. 116. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁷⁷ STF - Regimento Interno. “Art. 13. São atribuições do Presidente: [...] IX – proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de: a) impedimento ou suspeição; b) vaga ou licença médica superior a 30 (trinta) dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado”. (Incluída pela Emenda Regimental n. 35, de 2 de dezembro de 2009).

Por esse motivo, manifestaram-se durante o julgamento do RE 630.147, no momento em que estavam paralisados em um insuperável debate, os Exmos. Ministros Cezar Peluzo, então presidente daquela corte à época, e o Exmo. Ministro Joaquim Barbosa:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - 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!

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO (RELATOR) - Excelente. (...)

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Se subsistir o empate, e desde que o eminente Ministro Presidente já afirmou que não irá exercer a prerrogativa de proferir o voto de qualidade, a única solução será suspender-se e aguardar-se a nomeação e posse do novo Ministro.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Eu concordaria com essa solução se, ao mesmo tempo, nós revogássemos, imediatamente, o dispositivo do Regimento que dá voto de qualidade ao Presidente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - De forma casuística, em cima do caso concreto.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Por que? Porque é inconstitucional⁷⁸

Nota-se que, naquela ocasião, o ministro presidente da corte poderia votar duplamente, para acabar com o desempate, entretanto, absteve-se de tal voto, pois recusava-se a utilizar-se do voto de qualidade e votar em dobro, momento no qual proferiu a célebre frase: *“Eu não tenho nenhuma vocação para déspota, nem acho que meu voto valha mais do que qualquer dos outros Ministros”*.⁷⁹

Outrossim, inconformado, o Exmo. Ministro Joaquim Barbosa pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade do “voto de qualidade”, conforme diálogo exposto acima.

Em situação parecida, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região também se pronunciou no sentido de que a prolação de mais de um voto por um mesmo julgador é ilegítima. Embora, nesse caso, a desembargadora relatora optou por destacar a relevante afronta ao princípio da imparcialidade. Percebamos os termos do voto da Exma. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, relatora da Apelação Cível nº 2000.34.00.045920-6/DF, em seu voto abaixo transcrito:

⁷⁸ STF - RE 630147 / DF - DISTRITO FEDERAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Rel. Min. Ayres Britto. Rel para ac. Min. Marco Aurélio, DJe de 02/12/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629925>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁷⁹ STF - RE 630147 / DF - DISTRITO FEDERAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Rel. Min. Ayres Britto. Rel para ac. Min. Marco Aurélio, DJe de 02/12/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629925>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

No âmbito administrativo, da decisão que julgou procedente a ação fiscal, a empresa impetrante apresentou recurso voluntário. Por maioria de votos, a 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, presidida pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, deu parcial provimento ao recurso em 25/02/1997 (fl. 225).

Interposto recurso especial de divergência pela empresa, o mesmo Conselheiro, Marcos Vinicius Neder de Lima, em novembro de 1997, por despacho, negou-lhe seguimento (fl. 267).

A apelada, inconformada com o despacho 202-08.957, formulou pedido de reexame, encaminhado à 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a Conselheira Luiza Helena Galante de Mourão, que reformou o despacho da lavra do Conselheiro Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, admitindo o processamento do Recurso Especial de Divergência.

No Plenário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colegiado que o referido conselheiro compõe, participante da sessão de julgamento, ficou assentada a não admissão do recurso especial (fls. 280-281). O art. 14 da Portaria 538/1992, que aprovou o Regimento Interno do Segundo Conselho de Contribuintes, estabelece o impedimento dos conselheiros e procuradores de participar do julgamento dos recursos em que tenham sido atuantes nos processos; praticado ato decisório na 1ª instância; interesse econômico e financeiro, direto ou indireto; parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, interessados no litígio (fl. 302).

A Portaria 540/1992 aprovou o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. No art. 13, estão previstas as hipóteses de impedimento dos conselheiros e, entre elas, a prática de ato decisório na primeira instância (fl. 308).

Em 1998, foi editada a Portaria Ministerial 55, que aprovou os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Está disposto, em ambos, o impedimento dos conselheiros de participar do julgamento dos recursos em que tenham sido atuantes nos processos e que tenham praticado ato decisório na 1ª instância (arts. 13 e 15, fls. 316 e 335, respectivamente).

O entendimento firmado na sentença quanto à afronta ao Regimento Interno da Câmara Superior está correto, pois o mesmo conselheiro atuou em três fases do processo administrativo fiscal. Contrariamente ao alegado nas razões recursais da União, está flagrante o óbice regimental quanto à participação do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do pedido de reexame.

Do parecer do representante do MPF, destaco que restou configurada ofensa ao princípio da imparcialidade. Da mesma forma que é vedado ao juiz exercer jurisdição no processo em que tiver funcionando como juiz de outra instância, pronunciando-se, de fato ou de direito, sobre a questão (art. 252, CPC), é razoável que tal interpretação seja estendida aos processos administrativos.⁸⁰

Percebe-se aqui, novamente, a violação de uma garantia constitucional. O voto dúplice permite aos presidentes dos colegiados determinar seu entendimento aos demais. E mais grave ainda, no caso específico do CARF, a função de presidente é sempre desempenhada por representantes da Fazenda Nacional, tornando a sagrada balança do direito ainda mais destoante.

⁸⁰ TRF1 - Oitava Turma – AMS-200034000459206, Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, e-DJF1 04/12/2009. Disponível em: <<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=200034000459206&pA=200034000459206&pN=452394720004013400>>. Acesso em 27 nov. 2019.

Ademais, da forma que é prescrita no artigo 54, Anexo II, do RICARF, o voto de qualidade também agride o princípio da moralidade administrativa. Isso ocorre pelo fato de ser uma regra procedimental com caráter parcial, já que quem, na maioria das vezes é agraciado na utilização dessa regra é o Fisco, em claro prejuízo ao contribuinte⁸¹.

Conforme uma pesquisa realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV/SP)⁸², 100% dos votos de qualidade em que analisou-se o mérito foram favoráveis à Fazenda Nacional na Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF entre os anos de 2015 e 2016.

Este estudo se debruçou sobre 959 processos, catalogou também o resultado dos julgamentos por matéria. Isto significa, de acordo com os pressupostos do trabalho, que os 959 acórdãos reportados anteriormente representam a quantidade de 1.022 assuntos trazidos à apreciação das Turmas da CSRF do CARF pelos contribuintes e pela Fazenda Nacional.

Ainda na linha da pesquisa, deve-se salientar que o voto de qualidade foi utilizado em 347 casos, sendo que, conforme os dados da pesquisa, percebe-se que em todos os julgamentos de mérito (341 casos) das Turmas da CSRF que foram solucionados pelo voto de qualidade, quem venceu a disputa foi a Fazenda Nacional.

Ora, o relevo desses dados se dá a medida que, 100% dos votos de qualidade em julgamento de mérito tiveram o Fisco como favorecidos. Ou seja, conforme fica demonstrado pela análise dos dados, o critério de desempate, em que o presidente de turma, sempre representante do Fisco, tem direito ao voto dúplice, é o que tem permanecido por décadas e somente na retomada dos trabalhos do CARF após a operação Zelotes, que este tema passou a sofrer com diversos questionamentos, inclusive judiciais.

Ainda na linha das violações do voto de qualidade aos princípios fundamentais, percebe-se também que este (prejudicial) instituto violenta também o princípio da legalidade.

⁸¹ LEME, Cristiane, SANTI, Eurico Marcos de., e HOFFMANN, Susy Gomes. *O voto de qualidade em números*. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁸² Ibidem, p. 6.

Isto se dá, porque na Constituição, o princípio da legalidade encontra-se presente no artigo 150, inciso I, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Acontece que, para que um lançamento tributário seja realizado e ratificado (nascimento de uma obrigação tributária), é imprescindível verificar a correta subsunção dos fatos à norma. Sendo certo que cumpre à autoridade fiscal o ônus de demonstrar e comprovar a ocorrência do fato gerador, sob todos os seus aspectos, conforme o disposto artigo 142, do CTN.

Dessa forma, o art. 150, inciso I, da CRFB/88, combinado com art. 142, do CTN, é uma verdadeira garantia que visa proteger os administrados/contribuintes contra eventuais abusos, arbítrios e excessos cometidos pela Administração Pública.

Assim, nos casos em que há verdadeira dúvida sobre a ocorrência ou não do fato gerador - dúvida essa representada pelo empate nos votos dos julgadores do órgão colegiado - não se pode afirmar que a Fazenda Nacional teria corroborado a efetiva ocorrência do fato gerador, pois, não há certeza da subsunção dos fatos à norma legal que prevê a incidência do tributo. Isso basta para declaração de nulidade na constituição de um crédito tributário, porém, no caso do voto de qualidade, é razão suficiente para o reconhecimento da invalidade da norma que o estabelece.

Se não tivermos declarada a inconstitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF, a única solução para manutenção da legalidade seria a aplicação do princípio *in dubio pro reo / in dubio contra fiscum* nos casos de empate no CARF. Isso demonstra que, no momento de incerteza sobre a aplicação de determinada regra tributária, deve-se sobrepujar a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Esse critério interpretativo não dever ser adotado a todos os momentos interpretativos, na verdade, aplica-se apenas em casos nos quais existam mais de uma interpretação possível (verdadeira dúvida), tendo pelo menos uma dessas interpretações desfavoráveis ao contribuinte. Nas palavras do eminente jurista português, Martínez: “*uma regra de decisão de fato incerto na aplicação da lei*”⁸³

⁸³ MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p.131.

Desse mesmo modo, é o que ensina Alberto Xavier:

(...) em caso de subsistir incerteza por falta de prova, esta (Administração fiscal) deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com conteúdo quantitativo inferior (...). O respeito à propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no princípio de uma rígida legalidade, revela só por si que no caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício.⁸⁴

Em consonância com esse entendimento, o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, declara expressamente o princípio *in dubio pro reo*. Isso porque a alegada garantia é essencial para garantir a observância da legalidade e da tipicidade, já que a “*lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades deve, em caso de dúvida, ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado*”⁸⁵ (sujeito passivo).

Nessa mesma toada, preleciona o douto Edmar Oliveira Andrade Filho:

O art. 112 do CTN contém uma regra que determina ‘interpretação mais favorável’ ao acusado, em caso de normas tributárias que estipulem infrações e estabeleçam penalidades. Trata-se de hipótese de interpretação *in bonam partem*, que parte do pressuposto de que havendo a possibilidade de decisão com base em mais de uma regra, a menos severa deve ser aplicada. É a consagração do princípio do *in dubio pro reo*.⁸⁶

De início, o entendimento jurisprudencial predominante sobre esse tema era desfavorável, pois, interpretava-se este enunciado de forma restritiva, entendendo que sua aplicação voltava-se apenas aos casos de aplicações de sanções por infrações tributárias, sejam penais tributárias, sejam exclusivamente tributárias⁸⁷.

Contudo, é significativo ressaltar que o próprio CARF já prolatou decisões em que se aplica a interpretação mais benéfica ao contribuinte não só em relação as multas, mas também

⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Administrativo Tributário*. Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 146 a 148.

⁸⁵ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Art. 112.

⁸⁶ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário*. São Paulo. Cd Editora. 2002. p. 89.

⁸⁷ STF, AR 1316/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 07/05/1993. STF, RE 108868/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 29/08/1986; STJ, RESP 254276-SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 15/03/2007; STJ, RESP 278324-SC, Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ 13/03/2006.

quanto à própria imposição de tributo, em perfeita homenagem ao art. 112, do CTN, e o princípio *in dubio pro reo*. Vejamos:

A simples constatação de omissão de compras na escrituração do contribuinte, a despeito de constituir-se em irregularidade, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, quando não comprovado o seu efetivo pagamento. O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3 e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.⁸⁸

CERTIFICADO DE ORIGEM. VALIDADE. A omissão, na fatura comercial, da data de sua emissão, tornaria impossível afirmar se foi emitida antes ou depois do certificado de origem, mas a indicação expressa no certificado do número da fatura leva à conclusão de que, quando da emissão deste, já existia a fatura. Aplicação do art. 112 do CTN, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (*in dubio pro reo*). Recurso especial negado.⁸⁹

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS. Conforme dispõe o artigo 112 do CTN, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3 e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Caso contrário, subsistindo a incerteza no caso de prova, o fisco deve abster-se de praticar o lançamento em homenagem à máxima *in dubio pro reo*. Recurso provido, por unanimidade.⁹⁰

Deste mesmo modo tem entendido o Poder Judiciário ao julgar casos em que o voto de qualidade é empregado para fixar questões de incerteza sobre a real ocorrência do fato jurídico tributário. Vejamos:

(...) norma deveria ser interpretada conforme aquela já mencionada, prevista no art. 112 do CTN. A dúvida objetiva sobre a interpretação do fato jurídico tributário, por força da Lei de normas gerais, não poderia ser resolvida por voto de qualidade, em desfavor do contribuinte. Ao verificar o empate, a turma deveria proclamar o resultado do julgamento em favor do contribuinte. Segundo a melhor doutrina e por exigência do princípio da legalidade e da justiça tributária, o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário em sua inteireza é do fisco, cabendo ao contribuinte, na busca da desconstituição da exigência, provar os fatos extintivos, impeditivos ou

⁸⁸ CARF - CSRFN. Acórdão 01-04.513. Rel. Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, j. 15/04/2003. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁸⁹ CARF - CSRFN. Acórdão 03-04.393. Rel. Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho, j.17.05.2005. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁹⁰ CARF - Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 107-05497. Rel. Conselheira Maria do Carmo Soares Rodrigues de Carvalho, j. 26.01.1999. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

modificativos do direito à imposição tributária. Por outro lado, a interpretação da hipótese de incidência deve dar-se à luz do fato e não apenas abstratamente no plano normativo. Essa é a atividade do lançador. Verificar a certeza da ocorrência do fato, em todos os elementos da hipótese, sob pena de não incidência da norma e da não instauração da relação jurídica obrigacional. (...) Concedo a segurança pleiteada, julgo procedente o pedido, resolvendo-lhe o mérito nos termos do art. 487, I do CPC, para cancelar o crédito tributário.⁹¹

(...) em sede de exame sumário da causa entendo presentes a probabilidade do direito afirmado e o perigo na demora natural do julgamento do presente caso para efeito de concessão da tutela postulada. Isso porque, de fato, em sede de interpretação dos julgamentos no colegiado administrativo do CARF, a regra que deve prevalecer é aquela prevista no artigo 112, inciso II, do CTN, eis que se instalou naquele órgão julgador verdadeira dúvida quanto aos fatos em discussão e seus efeitos legais no tocante à inclusão na base de cálculo das exações do PIS e da COFINS no tocante aos valores transferidos a terceiros. Ademais, não há que se falar em voto de qualidade do presidente do colegiado, que estaria votando duas vezes sem previsão legal e contrariamente aos desidratos do legislador do CTN, que procura beneficiar o contribuinte na aplicação da lei diante da dúvida quanto ao alcance dos seus institutos. Portanto, a manutenção do julgado administrativo do qual ora se insurge neste feito mostra-se, a priori, ilegal e representará restrição ao direito de certidões negativas, neste ponto, num futuro próximo, redundando em prejuízos para a atividade do autor. Pelo exposto, presente os pressupostos do art. 300 do NCPC, DEFIRO A TUTELA DE URGÊNCIA para suspender até o julgamento de mérito da presente demanda a exigibilidade do crédito tributário discutido nos processos administrativos no 18471.000721/2003-90 (PIS) e 18471.000722/2003-34 (COFINS)⁹²

Conforme exposto, não se pode negar e, por isso, reitero, que o voto de qualidade presente no artigo 54, do RICARF, é uma gritante afronta ao disposto no artigo 112, do CTN, e, por isso, ao princípio *in dubio pro reo*.

Dessa maneira, a afronta aos princípios supramencionados, corolários do Estado Democrático de Direito, corroboram a argumentação de que, ao se deparar com verdadeira dúvida acerca da legalidade de um crédito tributário, em razão do processo administrativo encerrado pelo voto de qualidade em favor do Fisco, ou seja, contrariamente à regra expressa no artigo 112, do CTN, resta percebida a inconstitucionalidade do voto de qualidade prolatado nas bases do artigo 54, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

⁹¹ JFSP - MS. 0013044 60.2015.4.03.6105. j. 30.05.16. Disponível em: <<http://www.jfsp.jus.br/forunsfederais/?numeroProcesso=0013044%2060.2015.4.03.6105>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁹² JFDF - Ação Ordinária 0041376-24.2016.4.01.3400. j. 25.07.2016 (decisão liminar). Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/arquivo/login/index.php?система=red&download=1&proc_id=10008180316&cpw=62451473400268&secao=DF&proc=00413762420164013400&desc=Decis%C3%A3o%20Liminar>. Acesso em: 27 nov. 2019.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho foram apresentados diversos argumentos contrários à utilização do voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos dos processos administrativos tributários.

Por certo, tais postulações foram fundamentadas por meio da patente violação dos princípios constitucionais que regem estes processos, tais como: a imparcialidade, a legalidade, a isonomia, a moralidade administrativa e a motivação das decisões.

Não obstante esse entendimento, é imperioso afirmar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ocupa uma posição de destaque na seara tributária, não havendo dúvidas quanto a sua essencialidade e qualificação na resolução de conflitos fiscais de forma célere e menos custosa.

Nesse sentido, os tribunais administrativos revelam-se como verdadeiros pilares do Estado Democrático de Direito, pois concedem ao contribuinte a possibilidade de discutir, em duplo grau de apreciação, as atuações fiscais impostas, materializando, portanto, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, emanados do devido processo legal.

Todavia, tem-se na figura do voto de qualidade uma ruptura na legítima e precípua atuação do referido Conselho. Isso ocorre em razão da sua atribuição ao presidente da turma, cargo ocupado exclusivamente por representantes da Fazenda Nacional, quem figura como parte nos processos administrativos fiscais.

Em que pesem as evidentes imperfeições jurídicas desse instituto, a simples exposição de dados acerca da sua incidência nos tribunais administrativos também escancara a tendência do voto de qualidade em favorecer os interesses do Fisco.

Dessa forma, tendo em vista os princípios constitucionais inerentes ao processo administrativo fiscal, nota-se que a aplicação do voto de qualidade como critério de desempate em seus julgamentos tende a contrariar tais garantias, violando os limites estabelecidos pelo Estado Democrático de Direito, o que, por sua vez, gera grande incerteza jurídica ao contribuinte.

Indubitavelmente o tema do presente trabalho apresenta grande relevância na seara do direito tributário, sendo objeto de acentuada controvérsia. Tal discussão não tende a ser encerrada pela simples exposição de dados ou números atinentes à sua aplicação. Dessa maneira, faz-se necessário propor soluções para este imbróglio.

Em primeira instância, deve ser levado em conta o afastamento do caráter paritário do CARF, por meio do estabelecimento de um número ímpar de conselheiros, como forma de se finalizar com os referidos empates em seus julgamentos. Em conjunto a esta mudança, cumpre instituir carreiras próprias para os conselheiros, com o intuito de fortalecer a sua imparcialidade e independência, afastando, assim, o viés arrecadatório dos membros representantes da Fazenda.

Ademais, são cabíveis alterações legais no sentido de remodelar o papel e atuação do presidente das turmas, afastando a hipótese atual do voto duplo e vinculando a sua manifestação apenas nos casos de empate. Ou, em contrapartida, trazer um terceiro ao processo, advindo do Poder Judiciário ou do Ministério Público para proferir o voto de desempate.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALESSI, Renato. *Principi di diritto amministrativo*, vol. I. IV ed., Milano: Giuffrè, 1978. Apud. **FILHO, Romeu Felipe Bacellar.** *A Administração Pública entre o Direito Público e o Direito Privado*. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte - RPGMBH. ano 4, n. 8, jul. / dez. 2011. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2017/05/administracao-publica-direito-publicoprivado.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5ª ed. alemã. São Paulo: Malheiros, 2008.

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

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARBOSA, Márcia Noll. *Princípio da Moralidade Administrativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

BARROSO, Luis Roberto. *A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal*. Revista IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional, I volume, 16/2009, Janeiro 2009. Disponível em: <<http://www.ibrac.org.br/Uploads/PDF/RevistadoIBRAC/Revista%2016%20N%C2%BA%201.pdf>>. Acesso em 27 nov. 2019.

BINENBOJM, Gustavo. *O Direito Administrativo Sancionador e o Poder Punitivo Estatal*. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, v. 11, 2014.

BÜLLOW Apud. **MARINONI, Luiz Guilherme.** *Teoria Geral do Processo*. V. 1. São Paulo: RT, 2006.

CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1996.

CARF. Notícias. *CARF divulga retrato do quórum de seus julgamentos*. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2019/carf-divulga-retrato-do-quorum-de-seusjulgamentos>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

CARF. *ORIGENS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: HISTÓRICO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA*. Publicado em 12/05/2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-ainformacao/institucional/memoria-institucional>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

DA SILVA, VITA E CARDIN. *Direitos fundamentais* [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS. Florianópolis: CONPEDI, 2015. Disponível em <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/c178h0tg/51f4alp5/L5meI24s151BH0xF.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Malheiros, 2004.

DODGE, Raquel Elias Ferreira. MINISTERIO PUBLICO FEDERAL. Parecer da Procuradoria Geral da República. N.º 442/2018 – SFCONST/PGR. p. 2. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339792439&ext=.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Ésquilo. *Oresteia III - Eumênides*. Trad. Jaa Torrano. São Paulo: Iluminuras, 2015. Apud. **FERRY, Luc.** *A sabedoria dos mitos gregos: aprender a viver II* - Rio de Janeiro: Objetiva, 2012. Disponível em: <<https://invictoad.com/wp-content/uploads/2018/05/E-booklivre-A-Sabedoria-dos-Mitos-Gregos-Ferry-Luc.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

FACÓ, Juliane Dias. *Uma Análise da Fundamentação das Decisões Judiciais à Luz dos Princípios Constitucionais*. Revista Direito UNIFACS, Salvador, Universidade Salvador, n.º.

114, dezembro, 2009. Disponível em:
<<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/877>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

FERRAJOLI, Luigi. *Pasado y Futuro del Estado de Derecho*. Apud. **CARBONELL, Miguel** (org.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005.

FERRAZ, Sérgio e DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *O princípio da moralidade administrativa e o Direito Tributário*. Apud. **MELLO, Celso Antônio Bandeira de.** *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário*. São Paulo. Cd Editora. 2002.

FILHO, Marçal Justen. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FILHO, Marçal Justen. *O princípio da moralidade pública e o Direito Tributário*. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 67.

GODOI, Marciano Seabra de. *Interpretação do Direito Tributário*. Apud. **ROCHA, Sergio Andre.** (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas : Parte general - 1a ed. 1a reimp.* - Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2017. v. 1. Disponível em: <https://www.gordillo.com/pdf_tomo1/tomo1.pdf>. Acesso: 27 nov. 2019.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário* – 26. Ed. São Paulo: Editora Atlas. 2017.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Martins Fontes, São Paulo, 1987.

LEME, Cristiane, SANTI, Eurico Marcos de., e HOFFMANN, Susy Gomes. *O voto de qualidade em números.* Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>. Acesso em: 27 nov. 2019.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* v. I. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES, José Frederico. *A Garantia do “Due Process of Law” no Direito Tributário.* Revista de Direito Público, São Paulo, nº 5, jul-set. 1968.

MARTINEZ, Ana Luiza Buchalla. *A evolução do princípio da igualdade e sua aplicação sob a ótica material na Constituição Federal.* Janeiro/2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20924/a-evolucao-doprincipio-da-igualdade-e-sua-aplicacao-sob-a-oticamaterial-na-constituicao-federal>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal.* Coimbra: Almedina, 1983.

MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais.* – Rio de Janeiro: Capivara, 2010. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro.* 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1980.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, 15 ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

MOREIRA, Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. 5, 7. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

NEDER, Marcus Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado: de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009 e o regimento interno do CARF*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

ONU. *Declaração Universal dos Direitos Humanos* (1948). Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

OSORIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergman; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

ROCHA, M., C. *A suprema alegria ética em Spinoza. Dissertação* (Mestrado em Filosofia) – Universidade Federal do Paraná-, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas. 2015.

SANTOS, Adairson Alves dos Santos. *O Estado Democrático de Direito*. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10143>. Acesso em: 27 nov. 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITTIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 3a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

SIQUEIRA, Alessandro Marques de. *Estado Democrático de Direito. Separação de poderes e súmula vinculante.* Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12155/estado-democratico-de-direito>>. Acesso em 27 nov. 2019.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Administrativo Tributário.* Forense, Rio de Janeiro, 1998.