

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Voto de Qualidade no
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Marco Favini

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP,
sob orientação da professora
Tathiane dos Santos Piscitelli

Versão de 11.09.2017

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, apesar de sua base constitucional e de sua expressa previsão no Código Tributário Nacional (CTN), no art. 112¹, teve sua relevância evidenciada com o julgamento criminal do caso do “Mensalão” (Ação Penal nº 470/MG).

A decisão dos Ministros, naquele caso, de não se utilizarem do voto de qualidade do Presidente do Supremo Tribunal Federal (STF) para se chegar a um desempate no julgamento instigou os tributaristas a buscarem a aplicação do referido precedente aos julgamentos tributários, especialmente nos tribunais administrativos, leia-se aqui: no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), haja vista a previsão do voto de qualidade dos Presidentes de Turmas/Câmaras julgadoras como forma de desempate.

Nesse sentido, passou-se a se questionar, doutrinariamente e no Poder Judiciário, os julgamentos proferidos no CARF e na CSRF em razão da utilização do voto de qualidade como forma de desempate dos julgamentos.

Isto porque há uma sensação generalizada de que o voto de qualidade, previsto no Decreto nº 70.235/72², redação dada pela Lei nº 11.941/09, tem sido cada vez mais decisivo no julgamento de importantes discussões fiscais, somado ao fato de que somente conselheiros representantes fazendários é que podem ocupar a função de presidente das Turmas Ordinárias e da CSRF.

¹ 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.

² 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.

Com efeito, de acordo com: (i) o art. 23 do Regimento Interno do CARF, as turmas de julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos contribuintes; e (ii) o art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72, os cargos de presidente das turmas serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade.

Além dessas previsões normativas, as quais têm sido cada dia mais questionadas no Poder Judiciário com base na violação a princípios constitucionais, como o da legalidade, da isonomia, do devido processo legal, da presunção de inocência e da razoabilidade, não há dúvidas de que nos últimos tempos o CARF e o instituto do voto de qualidade veem sofrendo uma grande influência externa. Tanto é verdade que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) o ajuizou no Supremo Tribunal Federal (STF) uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.731) para discutir a constitucionalidade do instituto, a qual se encontra pendente de análise com o relator, o Ministro Gilmar Mendes.

Diz-se isso porque o CARF passou por uma sensível remodelação após a ocorrência da operação Zelotes da Polícia Federal³, o que causou uma transformação não só na estrutura física como também na essência do tribunal.

Isto posto, a intenção do presente trabalho será analisar os julgamentos proferidos pelo CARF, por suas turmas/câmaras regulares, bem como pela CSRF, no período de 5 (cinco) anos, isto é, de janeiro de 2013 até dezembro de 2017, o que possibilitará identificar o emprego do voto de qualidade pelo tribunal, bem como eventual mudança de postura do órgão após a Zelotes.

Pois bem, considerando que a operação Zelotes teve início em março de 2015, dando ensejo, inclusive, à suspensão dos julgamentos do tribunal até o final de novembro daquele ano, o período selecionado possibilitará a análise de decisões proferidas pelo órgão antes e depois da operação Zelotes por períodos de 2 (dois) anos, o que, conforme destacado acima, poderá evidenciar uma mudança de postura do CARF em razão de pressões externas.

Caso a pesquisa confirme a hipótese de que o voto de qualidade é utilizado de forma desproporcional e/ou inadequada no âmbito do processo administrativo fiscal (CARF), deve-se, então, indagar sobre a extensão do artigo 112 do CTN, o qual dispõe que a existência de dúvida sobre a verdade dos fatos e/ou sobre os fundamentos acusatórios deve sempre ser resolvida da forma mais benéfica ao contribuinte.

³ A Operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal em março de 2015, investiga um dos maiores esquemas de sonegação fiscal já descobertos no país, cujo um dos braços se dava dentro do CARF na compra de decisões administrativas para o cancelamento de autuações fiscais que se encontravam pendentes de julgamento no tribunal.

Nesse ponto, contudo, há que se definir o real alcance do disposto no art. 112 do CTN, pois já há decisões judiciais determinando o cancelamento de forma integral de decisões proferidas pelo CARF com base no voto de qualidade, independentemente do conteúdo das exigências fiscais, o que tem ocasionado o cancelamento não apenas de multas (penalidades) aplicadas aos contribuintes como também de créditos tributários (tributos), como se pode ver, por exemplo, da decisão proferida no mandado de segurança nº 0013044-60.2015.4.03.6105⁴ que tramitou na 8ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas/SP.

Contudo, resta ainda uma pergunta bastante relevante, o disposto no art. 112 do CTN versa somente sobre multas punitivas ou também alcança os tributos exigidos dos contribuintes, cuja exigência restou mantida em razão do voto de qualidade?

2. Modelo de pesquisa

O modelo de pesquisa partirá, inicialmente, de uma análise profunda de decisões proferidas pelo CARF e pela CSRF nos últimos de 5 (cinco) anos, as quais foram resolvidas somente após a aplicação do voto de qualidade, conforme previsão legal constante do art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72 e do próprio regimento interno do órgão.

Após o mapeamento das decisões prolatadas nesse período, poder-se-á colocar o instituto do voto de qualidade à prova em face do ordenamento jurídico, da doutrina, bem como das decisões judiciais proferidas sobre o tema e, notadamente, em face de pressões externas, como ocorrido no ano de 2015 com a deflagração da operação Zelotes pela Polícia Federal e, mais recentemente, com o bônus de eficiência instituído pela Lei nº 13.464/2017.

Tudo isto porque a lei e o regimento interno estruturaram o CARF de forma que o voto de qualidade seja um instituto exclusivo dos conselheiros fazendários, o que significa dizer que apenas votos de representantes fiscais é que poderão determinar o desempate de um julgamento e o seu resultado final.

3. Problemas e quesitos

Considerando a previsão legal e regimental do instituto do voto de qualidade no CARF concentrado nas mãos de representantes fazendários, surgem os seguintes questionamentos a serem respondidos ao longo do trabalho:

⁴ [...]

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

- Quesito A – Qual o percentual de decisões do CARF e da CSRF que são resolvidas com base no instituto do voto de qualidade, dentro do período eleito para a pesquisa?
- Quesito B – Quantas dessas decisões resolvidas por meio do voto de qualidade são em favor da manutenção da exigência fiscal, isto é, contra os contribuintes?
- Quesito C – O disposto no art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72 e no regimento interno do CARF são constitucionais?
- Quesito D – A aplicação do voto de qualidade como previsto no Decreto nº 70.235/72 e no regimento interno do CARF está em consonância com o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional?
- Quesito E – Nos tribunais administrativos como o CARF, na condição de órgão julgante paritário, composto por julgadores representantes do Fisco e dos contribuintes em mesmo número (art. 23 do Regimento Interno do CARF), qual deveria ser o resultado adequado para um julgamento no caso de empate no cômputo dos votos ordinários dos membros de uma Turma ou na Câmara Superior?
- Quesito F – Nessa situação de empate no cômputo dos votos, a previsão do art. 112 do CTN autoriza a anulação da exigência fiscal como um todo, inclusive o principal (tributo), ou está adstrita às penalidades (multas)?
- Quesito G – Há alternativas razoáveis para a resolução dessa questão, de forma que não se acabe com os tribunais administrativos paritários como o CARF, os quais, notoriamente, possuem maior competência técnica para o julgamento de questões tributárias?

4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

Como destacado logo no início, a questão do voto de qualidade dos tribunais administrativos, especialmente no CARF, ganhou maior relevância em meados do ano de 2014, após o julgamento da Ação Penal nº 470 pelo STF, o que já demonstra seu caráter atual e inovador.

Nesse sentido, a questão da relevância prática, dá-se pelas inúmeras medidas judiciais que vêm sendo propostas com o intuito de discutir a validade do voto de qualidade e, por consequência, a manutenção das exigências fiscais no CARF em desfavor dos contribuintes em razão do voto de qualidade, o qual, aparentemente, passou a ser mais exigido após a operação Zelotes em meados de 2015 e a instituição do bônus de eficiência em 2017.

Isto porque se os conselheiros fazendários votarem sempre a favor da exigência fiscal em razão de alguma pressão externa, por exemplo, inevitavelmente, a utilização do voto de qualidade será sempre necessária para a resolução dos julgamentos, o que significará dizer que o resultado final será sempre desfavorável aos contribuintes.

Dessa forma, após as conclusões extraídas do mapeamento das decisões prolatadas no CARF nos últimos 5 (cinco) anos, será importante destacar e analisar as propostas que vêm surgindo em relação ao instituto, como muito se falou no projeto do PERT - Programa Especial de Regularização Tributária, que pretendeu estabelecer uma forma de parcelamento mais benéfico para débitos fiscais mantidos pelo CARF em razão do voto de qualidade ou, ainda, da proposta de lei que prevê, para débitos mantidos em virtude do voto de qualidade, a suspensão da exigibilidade de débitos, sem a necessidade de oferecimento de garantia pelo contribuinte, durante todo o curso do processo judicial.

5. Fontes e métodos de investigação

As fontes de pesquisa serão, inicialmente, o levantamento de dados junto ao CARF, de forma que se possa definir as premissas do trabalho. A ideia, conforme descrito acima, é buscar no CARF, inclusive na Câmara Superior, todos os julgamentos que foram concluídos por meio do voto de qualidade e qual a tendência desse voto de desempate, se sempre a favor do Fisco ou se há decisões, e qual o percentual, de votos de qualidade a favor do contribuinte.

Ato contínuo, verificar se há decisões proferidas no âmbito do CARF com base no art. 112 do CTN e se tal dispositivo legal deu ensejo ao cancelamento de autuações fiscais e/ou de multas (penalidades), ao menos, que haviam sido aplicadas aos contribuintes.

Após, de posse desse levantamento, passar-se-á a utilizar a fonte hermenêutica, qual seja, a doutrina e a jurisprudência sobre o princípio do *in dubio pro reo*, inclusive sob o viés penal, e sobre o instituto do voto de qualidade, de forma que se dê segurança à aplicação do referido princípio no direito tributário e se defina o real alcance da regra prevista no art. 112 do CTN.

6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

Como comentado no tópico inicial, a discussão quanto à legalidade e aos reflexos do voto de qualidade no CARF, que mantêm a exigência fiscal em desfavor dos interesses dos contribuintes, tem sido cada mais frequente na comunidade jurídica, inclusive com a busca do Poder Judiciário para se suspender a exigibilidade dos respectivos créditos tributários e, em última instância, extingui-los em razão do princípio do *in dubio pro reo* e da violação ao art. 112 do CTN.

Nesse momento, é importante destacar que já há diversas decisões judiciais em 1ª instância e algumas poucas em 2ª instância, no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, determinando a extinção dos créditos tributários em razão da falta de certeza das respectivas exigências fiscais. E que o CFOAB ajuizou no STF uma ação direta de inconstitucionalidade visando colocar uma pá de cal sobre o assunto.

Portanto, sendo uma pergunta frequente entre os clientes que litigam no processo administrativo fiscal (CARF), acredito que é de suma importância a produção de um trabalho que: (i) identifique a ocorrência do voto de qualidade no CARF e no CSRF e qual a sua real tendência; (ii) quais os reflexos dessas decisões administrativas; de forma a delimitar o instituto, o seu alcance e as alternativas possíveis para os casos em que os contribuintes se veem compelidos a buscarem o Poder Judiciário para rediscutir débitos fiscais mantidos na via administrativa em razão, exclusivamente, do voto de qualidade.

7. Indicação de literatura especializada e obras de referência

A seguir, listo a literatura básica já examinada, ainda que de forma superficial, que será utilizada para a produção do trabalho:

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro - 12ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de norma de Direito Tributário**. São Paulo: Cd Editora, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário. 4ª. ed.** São Paulo: Noeses, 2007.
- BEDÊ JR., Américo Freire; e SENNA, Gustavo. **Princípios do Processo Penal - Entre o Garantismo e a Efetividade da Sanção**. 1ª edição. São Paulo: RT, 2009.
- BONCHRISTIANO, Carlos Augusto. **A Aplicação do Princípio do in dubio pro reo nos Tribunais**. Revista dos Tribunais, vol. 724, p. 483-494, 1996.
- DAMÁSIO E. de Jesus, **Direito penal**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DE FREITAS, Vladimir Passos; **Código Tributário Nacional Comentado**, 5ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito; **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 2. São Paulo: Editora Atlas, 2008.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 2. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORON, Alberto Zacharias; **O Princípio do in dubio pro reo nos Recursos Especial e Extraordinário**. Revista dos Tribunais, vol. 780, p. 501-509, 2000.
- VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte: Visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: MP editora, 2012.

- SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários. Revista Dialética de Direito Tributário nº 220, p. 21-38, 2014.
- MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. **Apontamentos sobre o voto de qualidade na esfera do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas – Academia Brasileira de Direito Tributário nº 112, v. 21. p. 297-302, 2013.
- COVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, por julgamento decidido por voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário nº 225. p. 138-146, 2014.
- CRESPO, Victor Hugo Marcão. **O voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Informativo semanal – ADV Advocacia dinâmica nº 34, 2016.
- DE ANDRADE, Fabio Martins. Dúvida, Empate no Julgamento e Interpretação mais Favorável ao Contribuinte. Revista Dialética de Direito Tributário nº 74.
- DE ANDRADE, Fabio Martins. **Da ofensa do voto duplo aos princípios constitucionais da igualdade e do estado democrático de direito**. Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil nº 94, v. 27, p. 203-222, 2014.
- BADARÓ, Gustavo; **O Álibi do Acusado e o in dubio pro reo no Acórdão da APN 470/MG**. Revista dos Tribunais, vol. 933, p. 251-254, 2013.
- BRANCO, Vinícius. Reflexos do Mensalão – Empate em Processo Administrativo afasta Punição. Revista do Consultor Jurídico, 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 07 mar. 2013.
- DE SOUZA, Igor N., WATANABE, Rafael F. **Mensalão e Julgamentos Administrativos**. Valor Econômico, 2013. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3027534/mensalao-e-julgamentos-administrativos#ixzz2MK2pZQrK>>. Acesso em: 01 mar. 2013.
- FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê; **Breves comentários sobre alguns princípios estruturantes do processo penal**. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, nº 25, p. 9-14, 2005.
- HARET, Florence; Direito consuetudinário tributário ou o costume no Direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções hominis no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 184, p. 19-27, 2011.
- LIMA, Rogério; **O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 74, p. 111-118, 2004.
- MIRZA, Flávio. O ônus da prova no Direito Processual Penal, à luz dos princípios da presunção de inocência e do in dubio pro reo. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, nº 4, p. 42-54, 2006.
- RUBIN, Fernando, CONTI, Paulo Henrique Burg; **Aspectos da verdade, verossimilhança e dúvida no processo penal e no processo civil**. Revista Dialética de Direito Processual, São Paulo, nº 100, p. 40-50, 2011.

8. Sumário preliminar

A partir de uma primeira análise, a seguir, segue o sumário preliminar do trabalho, o qual poderá sofrer alterações ao longo do desenvolvimento do projeto, de forma a se chegar na melhor estrutura para o estudo do tema:

1. **Introdução**
2. **Dados obtidos no CARF e na CSRF sobre o voto de qualidade e sua tendência**
3. **Empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte**
 - 3.1. Alcance da interpretação mais favorável ao contribuinte
4. **Os Casos judicializados e a posição do Poder Judiciário**
5. **Princípio constitucional da presunção de inocência**
6. **Princípio do *in dubio pro reo* no direito penal brasileiro**
7. **Limitação ao poder de tributar do estado**
8. **Princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário**
 - 6.1 Direito penal tributário x Direito tributário penal
 - 6.2 Aplicação do *in dubio pro reo* no direito tributário
9. **Codificação do princípio do *in dubio pro reo* no direito tributário**
10. **Propostas e alternativas ao Voto de Qualidade**

9. Cronograma com estimativa de horas

Atividade	2017						2018						H
	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	
Leitura da bibliografia	■	■	■	■	■	■							60
Leitura de julgados	■	■	■	■	■	■							50
Levantamento de Dados no CARF				■	■	■							30
Redação do Trabalho					■	■	■	■	■				80
Conclusão da redação									■	■			30
Revisão										■	■	■	50
Depósito												■	300