

# O VOTO DE QUALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

*Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli<sup>1</sup>*

## **Introdução**

No presente trabalho passaremos em revista a regra relativa ao denominado voto de qualidade, tomando de suporte as normas constantes na legislação de regência do processo administrativo tributário federal, bem como acórdãos exemplificativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que aplicam este regime em determinados casos concretos, a fim de verificar o respectivo trato normativo em confronto com o previsto no art. 112 do Código Tributário Nacional.

## **II – Da legislação sob análise**

O processo administrativo tributário federal está normatizado no Decreto Federal nº 70.235/72, com as respectivas alterações, em cujo parágrafo 9º do art. 25 verifica-se a seguinte disposição:

---

1. Advogado. Mestre e Doutor pela PUC/SP. Professor Convidado da PUC/SP-COGEAE. Professor Conferencista do IBET.

“Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

§ 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.”

Por sua vez, a Portaria MF nº 343 de 2015, com suas alterações, estabelece em seu art. 54 a seguinte redação ao tratar do tema do voto de qualidade dos referidos presidentes de câmara e turma do CARF:

“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.”

No nível do Código Tributário Nacional, o já aludido art. 112 está vazado nos seguintes termos:

“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.”

### **III – Das nossas considerações sobre o voto de qualidade**

Pois bem, é dentro deste quadro normativo que centraremos nossa atenção. Não iremos fazer analogia destas regras

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

do voto de qualidade com outras contidas em normas de diplomas outros, como serve de exemplo a constante no art. 146<sup>2</sup> do regimento interno do Supremo Tribunal Federal.

Nossa intenção no presente trabalho é quadrar as já aludidas regras que versam sobre este tema no âmbito do processo administrativo tributário federal e, a partir daí, verificar como tem sido sua aplicação nos acórdãos lavrados pelas turmas e câmaras do CARF.

É importante ainda esclarecer que tomaremos de suporte o excelente estudo elaborado pelos ilustres advogados Eurico Marcos Diniz de Santi, Suzy Gomes Hoffmann e Cristiane Leme disponível na Internet<sup>3</sup>, no qual se aponta para uma surpreendente conclusão de que, no cenário ali analisado, quando da aplicação do voto de qualidade, a Fazenda Nacional teria vencido a quase totalidade dos casos estudados.

Voltemos, assim, nossa atenção para a forma como estes votos têm sido proferidos para saber se, à luz daqueles dispositivos normativos, cumprem o mandamento legal.

Tomemos como exemplo os seguintes acórdãos do CARF:

“Acórdão nº 9101002172 - Processo nº 16561.720151/201212 – 1ª Turma da CSRF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os Conselheiros Rafael Vida de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Luís Flávio Neto e Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada)

2. “Art. 146. Havendo, por ausência ou falta de um Ministro, nos termos do art. 13, IX, empate na votação de matéria cuja solução dependa de maioria absoluta, considerar-se-á julgada a questão proclamando-se a solução contrária à pretendida ou à proposta.”

3. <http://jota.info/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros>  
Acesso em 08/11/2016, às 11:02h.

apresentarão declaração de voto.”

“Acórdão n° 9202003.692 - Processo n° 13830.720890/201118 – 2ª Turma da CSRF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (Relatora), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia Silva e Gerson Macedo Guerra, que negavam provimento ao recurso. Designada para resigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.”

“Acórdão n° 9303003.471 - Processo n° 19515.005747/200929 – 3ª Turma da CSRF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, conhecer do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que não conheciam; e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para afastar a nulidade e determinar o retorno dos autos ao colegiado recorrido para exame das demais questões trazidas no recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Maria Tereza Martínez López, que negavam provimento.”

Estes julgados são bastante exemplificativos para o que pretendemos abordar neste trabalho. Percebe-se que em todos eles o resultado do julgamento, integral ou parcial, acabou sendo decorrente do voto de qualidade, fazendo-se uso, portanto, do art. 54 do Regimento Interno do CARF.

Consultando os referidos acórdãos notamos também que apenas são compostos do voto vencedor, cujo conteúdo, frise-se, contém apenas e tão somente as matérias assim denominadas preliminares e de mérito propriamente ditas, o que confirma aquilo que temos visto reiteradamente nos tribunais administrativos. Com efeito, os votos de qualidade ou de desempate são proferidos sem a necessária motivação específica do dissenso que é imprescindível para dar eficácia à norma que versa sobre esta espécie de voto.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Em outras palavras, os votos de mérito e de qualidade são expedidos com a mesma motivação, o que torna este, o de desempate, nulo, assim como o respectivo acórdão que o compreende.

Vejamos o porquê.

Visando melhor facilitar a compreensão destas nossas considerações, adotaremos as denominações de voto de mérito, para o voto que enfrenta as questões jurídicas expostas no recurso e, voto de qualidade ou de desempate, para aquele decorrente da necessidade de se eliminar o dissenso e finalizar o julgamento.

Desta forma, tomando de empréstimo as lições de Dinamarco<sup>4</sup>, pode-se dizer que o voto de mérito, assim como o de qualidade, configuram ato processual encerrado em um processo, quer administrativo, quer judicial; ambos produto de procedimentos juridicamente regulados; ou seja, derivam de um “conjunto ordenado de atos mediante os quais, no processo, o juiz exerce a jurisdição e as partes a defesa de seus interesses.”

No caso em tela, ambos os votos são atos processuais componentes, elementos de outro ato processual, agora colegiado, que é o acórdão<sup>5</sup>, também originário de procedimentos específicos que se distanciam daqueles necessários para a formulação de cada um destes votos.

Vale dizer, o (i) voto de mérito e o (ii) voto de qualidade, conquanto componentes do acórdão, são atos processuais distintos que (a) pressupõem fatos diversos, (b) reportam-se a fundamentos de direito que buscam enquadrar estes fatos em um determinado molde jurídico e (c) se submetem a procedimentos pertinentes a cada um destes atos processuais.

Apoiando-se no pensamento de Vilanova<sup>6</sup>, a situação

---

4. Dinamarco, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. Editora Malheiros. São Paulo. Vol. II, 2001, pág. 440.

5. Nos termos do art. 204 do NCPC/2015, “acórdão é o julgamento colegiado proferido pelos tribunais”.

6. São sempre precisas as lições de Lourival Vilanova e que se ajustam perfeitamente ao nosso propósito. Diz o referido mestre pernambucano que o “conceito de fato

de empate deve ser qualificada como fato jurídico porque expressamente prevista nos dispositivos normativos acima mencionados.

Se fato jurídico é dá ensejo a efeitos igualmente jurídicos.

Logo, voto de mérito e de qualidade juridicamente não se identificam, porque pressupõem fatos jurídicos distintos, como também produzem efeitos jurídicos diversos.

Pensemos em uma situação hipotética de um julgamento do CARF que tenha por objeto recurso voluntário interposto por contribuinte que se insurgiu contra lançamento de ofício, perpetrado nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e legislação material de regência do respectivo tributo.

Nos termos do que determinam o caput do art. 37<sup>7</sup> da Constituição Federal de 1988, o inciso V<sup>8</sup> do art. 50 da Lei Ordinária Federal nº 9.784 de 1999 e o art. 15<sup>9</sup> c/c art. 489<sup>10</sup> do

---

jurídico é conceito-limite. Fora do conjunto de fatos jurídicos, ali onde nenhuma norma alcance o fato para relacioná-lo com efeitos jurídicos, há fato juridicamente neutro, juridicamente irrelevante. (...). No interior do sistema de normas, todavia, o conceito de fato é relativo. Assim, uma relação jurídica entre os sujeitos A e B, a respeito do objeto C (prestação ou coisa) é factual: advém da manifestação de vontades concordantes, ou de manifestação unilateral de vontade de A em favor de B, que a desconhecia, ou de ato ilícito. A mesma relação R, que é efeito, pode advir de causas C', C'', C''', cumulativa ou alternativamente. Não há sempre relação de correspondência unívoca entre a causa e o efeito.” (Causalidade e Relação no Direito. Editora Saraiva. São Paulo. 2ª edição. 1989, pág. 144).

7. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

8. “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

V - decidam recursos administrativos;”

9. “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

10. “Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a summa do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

atual NCPC/2015, o voto de mérito estará calcado:

(i.a) na respectiva fundamentação jurídica<sup>11</sup> que prescreve a sua elaboração; ou seja, prescreve o que fazer, que é a elaboração deste ato processual de votar (no mérito);

(i.b) na respectiva fundamentação jurídica<sup>12</sup> que estabelece os procedimentos para a prática deste ato processual de votar (no mérito), inclusive os de submeter tal voto a julgamento na turma ou câmara do tribunal; ou seja, prescreve como fazer este voto;

(i.c) na referência àquele fato jurídico tributário propriamente dito<sup>13</sup>, vertido linguisticamente nas provas colacionadas pela fiscalização na peça de acusação e também pelo contribuinte, em sua defesa; e

---

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.”

11. De acordo com o art. 37 do Decreto Federal nº 70.235/72, com suas alterações, c/c com os incisos I e IV do art. 58 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/15, com suas alterações).

12. Também prevista no art. 37 do Decreto Federal nº 70.235/72, com suas alterações, c/c com os incisos I e IV do art. 58 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/15, com suas alterações).

13. De acordo com o inciso III do art. 10 do Decreto Federal nº 70.235/72, com suas alterações.

(i.d) na referência àqueles fundamentos de direito atinentes à respectiva norma jurídica tributária que qualifica aquele fato (tributário) como tal<sup>14</sup>, mencionados na peça acusatória do lançamento de ofício.

Por sua vez, no voto de qualidade está lastreado:

(ii.a) na respectiva fundamentação jurídica<sup>15</sup> que prescreve a sua elaboração; ou seja, prescreve o que fazer e este fazer é a elaboração deste novo ato processual de votar, agora para desempatar o julgamento;

(ii.b) os respectivos fundamentos jurídicos<sup>16</sup> que determinam os procedimentos para se elaborar este novo voto; e

(ii.c) o fato jurídico atinente ao empate no julgamento de determinada matéria; fato este que, como se vê, não é o tipicamente tributário (i.c). Aqui, o fato jurídico é o empate de votos. Como exemplo, podemos ver o fato jurídico do empate devidamente descrito naquelas transcrições parciais dos citados julgamentos do CARF; verifica-se que houve empate no julgamento de determinadas matérias e que, portanto, ensejou a eficácia da norma que trata do voto de qualidade mencionada nos itens (ii.a) e (ii.b) acima.

Ainda no tocante ao contexto que envolve a prolação do voto de mérito e do de qualidade, há que se considerar a função destinada ao pré-falado art. 112 do Código Tributário Nacional. Vale dizer, qual o papel exercido por este dispositivo e de que forma ele deve ser considerado pelo julgador quando presente naquele seu ato de julgar.

Antes torna-se necessário um esclarecimento preliminar.

A redação do caput deste dispositivo prevê sua aplicação nos casos em que houver dúvida relacionada àquelas

---

14. De acordo com o inciso IV do art. 10 do Decreto Federal nº 70.235/72, com suas alterações.

15. De acordo com o §9º do art. 25 do Decreto Federal nº 70.235/72, com suas alterações, c/c com o art. 54 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/15, com suas alterações).

16. São os mesmos fundamentos indicados para a elaboração do voto de mérito (Nota 11), porém aplicados para a formulação do voto de qualidade.



## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

hipóteses prescritas nos seus incisos. A questão que se impõe, portanto, é a de delinear o significado deste vocábulo que, a todo rigor, não é compatível com as previsões legais rígidas que versam sobre o lançamento tributário (arts. 108 a 112 c/c art. 142, CTN) e o arcabouço de regras que visam revisá-lo (arts. 145, 146 e 149 do CTN). Dentro deste contexto, dúvida há de ser entendida como a impossibilidade de se cumprir, nos estritos termos legais, o dever de subsumir os critérios que demarcam o fato jurígeno àqueles contidos na norma.

É problema de subsunção, portanto, que pode ocorrer tanto em sede de julgamento singular, quanto de julgamento colegiado. Todavia, a impossibilidade de subsunção nos órgãos colegiados opera-se por votos discordantes<sup>17</sup>, porque tal situação também impede aquele ato de subsumir. Isto significa dizer que nos votos individuais componentes do acórdão poderá inexistir o problema de subsunção, que somente surgirá quando do somatório destes votos para a formação do acórdão. Aqui, é a conclusão do julgamento colegiado, portanto do próprio acórdão, que não se realiza porque não há a aludida maioria de votos.

Isto pode ser resolvido pela composição ímpar do respectivo órgão de julgamento ou pela utilização do voto de desempate. Naquele caso, a subsunção, ou não, dar-se-á de acordo com os critérios indicados pela maioria dos votos componentes do acórdão, que sempre ocorrerá. Na hipótese de a maioria entender pela não subsunção de critérios, o resultado do julgamento é pela improcedência da exação levada a efeito.

No caso de o julgamento se realizar pela utilização do voto de desempate que constitua, o art. 112 do Código Tributário Nacional passa a assumir um papel de extrema importância.

Isto porque um voto de desempate que se baseie apenas

---

17. Neste sentido, o voto do Conselheiro Rafael Pandolfo na Questão de Ordem arguida nos autos do Processo Administrativo nº Processo nº 16682.721139/201241 - Acórdão n.º 2202002.535 - 2ª Turma, da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

na sua parte dispositiva para desempatar é nulo porque desprovido de fundamentação específica<sup>18</sup> relacionada ao fato jurídico do empate de votos. Este é exatamente os casos dos acórdãos citados neste trabalho. Lá se decidiu pelo desempate, todavia, sem a respectiva motivação fática e jurídica para este ato ou voto para desempatar.

Outrossim, invocar a fundamentação apresentada no voto de mérito implica nova nulidade, porque se o fato jurídico é o empate de votos, a fundamentação tem que se relacionar a tal situação jurídica.

É manifestamente incongruente argumentar que o desempate deverá ser em um determinado sentido porque há a subsunção dos critérios do fato gerador aos critérios da regra matriz tributária. Ora, isto serve para o voto de mérito, jamais para o voto de desempate.

Cristiano Carvalho, em sua prestigiada obra *Teoria da Decisão Tributária*<sup>19</sup>, expõe com singular precisão o *modus operandi* do julgador ao proceder ao ato de julgar e, em particular, do julgador tributário, que em tudo pode ser aproveitado para a finalidade deste trabalho.

Pois bem, o ilustre professor rio-grandense do sul bem observa que conquanto a atividade jurisdicional tenha como característica fundamental a de efetuar a subsunção de fatos a determinadas normas jurídicas, ela se realiza por atos que requerem legitimidade institucional e persuasão. Aquela, a legitimidade, dá-se na medida em que as partes em conflito reconhecem na pessoa que julga a qualidade de julgador pertencente ao aparato jurisdicional do Estado. É, portanto,

---

18. Assim determina a citada Lei ordinária Federal nº 9.784/99:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;”

19. Editora Malheiros. São Paulo. 2013, pág. 306 e segs.

autoridade competente para proferir este ato de julgar e a ele se submetem.

A persuasão, a seu turno, é técnica linguística de convencimento destas mesmas partes e das demais pertencentes a este aparato jurisdicional, sobre a correção daquele ato de julgar, a qual se atualiza por intermédio da argumentação.

Neste sentido, são perfeitas as palavras de Carvalho<sup>20</sup>: “As decisões dos julgadores precisam igualmente de argumentação. Importante perceber que, mesmo havendo simples subsunção de fato às normas, é necessário argumentar para persuadir todos de que a aplicação daquela norma é correta, revestindo-se de legitimidade institucional. Outrossim, como aponta Friedrich Müller (1999, p. 52), a fundamentação pública da decisão deve convencer os seus atingidos, assim como tornar a decisão controlável por meio de reexames de tribunais hierarquicamente superiores, de modo a possibilitar sua eventual reforma e também consonância com a Constituição.”

Pois bem, mas argumentar requer estrutura de argumentação que demonstre a necessária relação entre o argumento alegado, os dados ou fatos invocados para justificá-lo e as respectivas premissas ou garantias que autorizem o vínculo entre ambos (a alegação e os dados/fatos).

Suportado nas lições de Stephen E. Toulmin<sup>21</sup>, Carvalho<sup>22</sup> afirma que tal estrutura argumentativa pode ser assim formulada:

“1) Alegação: (claim), ou seja, aquilo que se quer provar;

2) Dados (data), que são os fatos e as provas trazidos para sustentar a alegação;

3) Garantias (Warrant), que são as hipóteses ou premissas gerais e padrões e cânones argumentativos que funcionam como ponte entre os dados e a alegação.”

---

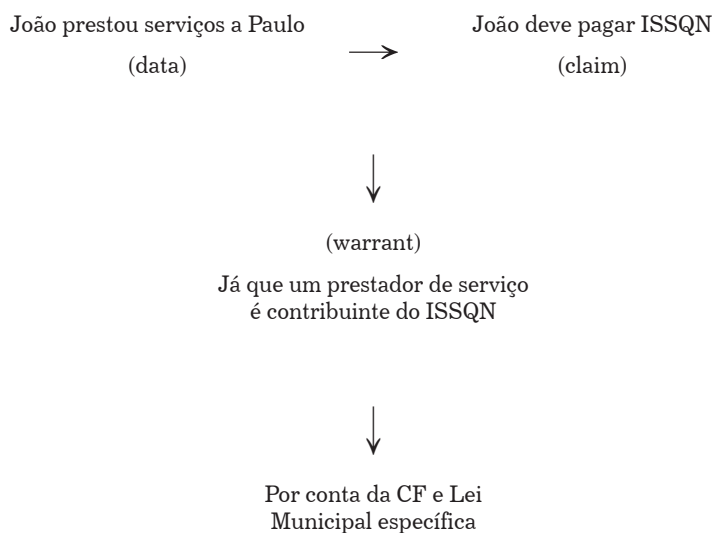
20. Idem, pág. 306.

21. Os usos do argumento. Martins Fontes. São Paulo, 2006.

22. Idem, pág. 307.

Pois bem, se a alegação/decisão (claim) se referir à subsunção dos critérios do fato gerador tributário àqueles da norma tributária ela terá que se reportar aos fatos (data) provados ao longo do processo que confirmem tratar-se então de um fato tipicamente tributário, assim considerado porque há um aparato normativo que o qualifica como tal - Constituição Federal e demais normas infraconstitucionais (warrant) que regulam a regra matriz tributária. Como se vê, esta alegação/decisão é típica do voto de mérito a que aludimos anteriormente.

No exemplo sugerido por Carvalho<sup>23</sup>:



Todavia, há hipóteses em que a alegação (claim) poderá não se sustentar, porque outras alegações de mesmo nível lhe são dirigidas para confrontá-la. Estamos aqui no cenário das

23. Idem, ibidem, pág. 308.

refutações a que se refere Toulmin e que se aplicam perfeitamente aos casos dos votos dissonantes em um colegiado de julgamento. São dele as seguintes palavras:

“Suponhamos que façamos uma asserção e por ela nos comprometamos com a alegação que toda asserção envolve necessariamente. Se a alegação for desafiada, teremos de ser capazes de estabelecê-la – isto é, de prová-la e de mostrar que era justificável. Como isto deve ser feito? A menos que a asserção tenha sido feita de modo totalmente irrefletido e irresponsável, normalmente teremos alguns fatos que poderemos oferecer para apoiar nossa alegação; se a alegação é desafiada, cabe a nós recorrer àqueles fatos e apresentá-los como fundamento no qual se baseia nossa alegação.”<sup>24</sup>

É de todo visível que neste contexto argumentativo de nada adianta invocar os fatos já apontados em uma primeira alegação, porque estes fatos restaram confrontados pela contradita.

Em outras palavras e transpondo tais afirmações para o contexto de um julgamento colegiado, na medida em que um voto de mérito é confrontado por outro voto de mérito, de nada serve apresentar como fundamento de resolução deste dissenso os mesmos fatos que serviram para qualquer um destes votos, porque eles justificam apenas e tão somente as afirmações que dizem respeito ao mérito examinado em cada voto. Eles não justificam, portanto, o dissenso estabelecido, tampouco amparam qualquer alegação que sirva de base para resolvê-lo.

Daí o papel fundamental do art. 112 do Diploma Tributário. O legislador fez inegavelmente a opção de determinar a decisão favorável ao contribuinte toda vez que estiverem presentes as hipóteses prescritas nos incisos deste artigo que, por conta delas, impedem a subsunção normativa. Isto, inclusive, no contexto de um julgamento colegiado, como já exposto acima.

---

24. Idem, pág. 139.

Desta forma, a estruturação de uma decisão que tenha por base a confrontação havida entre dois ou mais votos de mérito, impeditivos da conclusão do julgamento, deve ser feita mediante a apresentação da alegação (claim) de que realizar-se-á o julgamento da “maneira mais favorável ao acusado”, tendo em vista o dissenso entre votos decorrente de (data) “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”; decisão esta mais favorável ao contribuinte porque assim autoriza (warrant) o próprio art. 112 do CTN, como também o art. 108 deste Diploma, que veda a tributação com base em analogia, e o Princípio da Tipicidade Cerrada da Tributação, prescrito no inciso III do art. 146 c/c inciso I do art. 150, ambos da CF/88.

Infelizmente, não nos parece que este tenha sido o costumeiro ato de votar para desempate nos processos administrativos tributários, restando, assim, sua manifesta improcedência, haja vista faltar-lhes fundamentação adequada para resolver tais situações e, quando as tem, negam vigência aos referidos dispositivos normativos, em especial o contido no art. 112 do CTN.