

O VOTO DE QUALIDADE E A QUESTÃO DA MULTA QUALIFICADA

Natanael Martins¹

Sumário: 1. Introdução. 2. O princípio do *In Dubio Pro Reo*. 3. O Artigo 112 do CTN - sua origem e efetiva aplicabilidade. 4. O STF e a Ação Penal n. 470 – Aplicação do Princípio do *In Dubio Pro Reo*. 5. A PGFN e o Artigo 112 do CTN.

1. Introdução

Por expressa disposição contida no art. 25, II, do Decreto nº 70.235/1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é de **composição paritária**, ou seja, os Conselheiros devem, em igual número, ser representantes da Receita Federal e dos Contribuintes.

Essa paridade busca, substancialmente, um equilíbrio de forças, com vistas à existência de um Tribunal Administrativo imparcial, apto a exercer a relevante função de controle interno da legalidade de lançamentos tributários.

O Decreto 70.235/1972, no parágrafo 9º de seu artigo 25 (acrescentado pela Lei 11.941/2009), estabelece que “*Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão*

1. Advogado e Mestre em Direito Tributário – PUC/SP

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”.

E, em conformidade com o Regimento Interno do CARF² e de tanto outros Tribunais³, em casos de empate, o Presidente tem o voto de qualidade, isto é, o privilégio de votar **duas vezes**.

Essa disposição regimental do CARF, que permite aos Presidentes de Turmas votar em duplicidade em casos de empate (art. 54), vem sendo matéria de intenso debate na doutrina, valendo, de início, fazer referência ao estudo de Luis Roberto Barroso, hoje Ministro do STF, em artigo publicado na Revista do IBRAC⁴ – intitulado “**A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal**” -, que embora não esteja a tratar especificamente do regimento do CARF, sustenta a ilegalidade/inconstitucionalidade do voto duplo, por violação da imparcialidade e do núcleo do devido processo legal:

Atribuir dois votos a um mesmo indivíduo no âmbito de um órgão judicante 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 parcialidade, em vez de minimizá-lo; (ii) o segundo voto será necessariamente igual ao primeiro e não resultado de uma nova apreciação, livre e autônoma, dos elementos apresentados nos autos⁵.

Nos Congressos do IBET este tema, pelo menos em três oportunidades, veio a debate. O primeiro dos estudos, de

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

3. Vide, a propósito dessa afirmação, a seguinte obra de Fabio Martins de Andrade: A POLÊMICA EM TORNO DO VOTO DUPLO – A inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF. Editora Lumen Juris. RJ, 2017.

4. Vol. 16, n. 01, pp. 45-74, 2009, Revista do IBRAC – Instituto Brasileiro de Estudos de Concorrência, Consumo e Comércio Internacional.

5. Barroso, ob. cit., p. 67.

autoria de Rafael Pandolfo, foi tema de debate no X Congresso do IBET, publicado na obra dedicada ao evento, e este, após excelente abordagem da origem da figura do *indubio pro reo* e da utilização da regra pelo STF na Ação Penal n. 470, conclui pela aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, em casos de empate nas votações proferidas por órgãos colegiados que disponham sobre matérias sancionatórias. A um, porque sendo norma sancionatória, o regime das normas punitivas deve seguir todos os preceitos dos regimes punitivos; a duas, uma vez que o denominado *in dubio pro reo* foi expressamente positivado pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, norma geral tributária cujos limites devem ser observados por toda a legislação infraconstitucional; sustenta, por fim, que a aplicação do art. 112 do CTN deveria ser realizada de ofício, pela via da oposição de embargos de declaração ou como questão de ordem pela parte, ao final do julgamento⁶.

O segundo estudo, intitulado “MULTA AGRAVADA PELO DOLO: QUESTÕES PROBATÓRIAS, ANÁLISE DO ERRO COMO HIPÓTESE DE DESCARACTERIZAÇÃO DO DOLO E DOSIMETRIA DA QUALIFICAÇÃO”⁷, publicada em face do Congresso do IBET de 2016, evento destinado a debates sobre “50 anos do Código Tributário Nacional”, Fernando F. Castellani fez alentada abordagem sobre o tema e, com fundamento no Direito Penal, analisou os requisitos necessários para a configuração da multa qualificada e as figuras da fraude ou de sonegação. Ainda, em razão dos artigos 20⁸ e

6. O IN DUBIO PRO REO E SUA APLICABILIDADE ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. X Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET– Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. Coleção IBET. Ed. Noeses, 2013, pp.891/906.

7. XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – 50 Anos do Código Tributário Nacional. Coleção IBET. Ed. Noeses, 2016, pp., 463/482.

8. Erro sobre elementos do tipo

Art. 20 – O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei.

Descriminantes putativas

§1º - É isento de pena quem, por erro plenamente justificável pelas circunstâncias, supõe situação de fato que, se existisse, tornaria a ação legítima. Não há isenção de pena quando o erro deriva de culpa e o fato é punível como crime culposo.

21⁹ do Código Penal, que tratam dos denominados erro de fato e erro sobre a licitude do fato, chamados, respectivamente, de erro de direito ou erro de proibição, analisou as figuras do dolo, da culpa, do erro e da dosimetria da pena, concluindo que, na ocorrência de situações de erro de direito ou de erro de fato, a multa qualificada deveria ser desconsiderada, diante de causa de desconstituição do próprio crime. Porém, destaca Fernando Castellani, que não se trata de discussão sobre a responsabilidade do tributo não pago ou pela ordinária multa de ofício, que independem da intenção do agente, seja pelo próprio conceito de tributo, seja pela responsabilidade objetiva na sanção tributária e devem ser imputados sempre.

Por fim, o último dos estudos, publicado por ocasião do XIV Congresso do IBET, realizado no ano passado, intitulado “O VOTO DE QUALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”¹⁰, é de autoria de Pedro Lunardelli. Nele, após considerações sobre a problemática do voto de qualidade, Lunardelli põe em relevo o artigo 112 do CTN, destacando que o legislador fez inegavelmente a opção de determinar a decisão favorável ao contribuinte toda vez que estiverem presentes as hipóteses prescritas nos incisos do artigo que, por conta dela, impedem a subsunção normativa. Mas, reconhece Lunardelli, que pesquisas feitas em julgados do CARF mostram que na pronúncia do voto de qualidade pelos Presidentes de Turmas, na maioria das vezes Fazenda Nacional foi vencedora, o que demonstra a não aplicação do artigo 112 do CTN e, pois, a sua inadequação ao arcabouço normativo vigente.

9. Erro sobre a ilicitude do fato

Art. 21 – O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.

Parágrafo único – Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência.

10. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário. Coleção IBET. Ed. Noeses, 2017, pp., 1005/1018.

Pois bem, por ocasião deste XV Congresso do IBET, cujo tema versa sobre “30 anos de Constituição e o Sistema Tributário Brasileiro”, vamos novamente abordar o tema do voto de qualidade, não porém sobre a questão de sua possível ilegalidade/inconstitucionalidade, mas, sim, tendo em conta o já vestusto artigo 112 do CTN, buscando a sua origem e efetiva aplicabilidade, as razões da aplicação do princípio do *in dubio pro reo* pelo STF na Ação Penal n. 470 e, também, em face do recente posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, feito em função da ADI 5.731, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB, contra o voto de qualidade

Assim, no percurso de nosso estudo, faremos breve síntese do princípio do *in dubio pro reo*, das origens do artigo 112 do CTN, do entendimento da PFGN sobre o tema e, consequentemente, as razões da necessidade de sua efetiva aplicação.

2. O princípio do *In Dubio Pro Reo*

O princípio do *in dubio pro reo*, sob a perspectiva do direito tributário, foi objeto de abordagem de Marcos Aguiar Villas-Bôas¹¹ em sua tese de mestrado, que (re)afirma que a sua origem deriva da aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, para que reste protegido o direito fundamental de propriedade e de liberdade do contribuinte, de sorte que o tributo somente possa ser exigido quando a imposição estatal esteja indene de dúvidas. Daí derivando, segundo Marcos Aguiar, a figura do princípio do *in dubio pro* contribuinte, que é aquele que impõe a busca por um estado ideal de coisas: a máxima efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte.

Rafael Pandolfo¹² afirma que as origens do princípio do *in dubio pro reo* remonta à Grécia antiga, em que os julgamentos

11. *In dúbio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais* MP Editora, 2012, p. 258.

12. *Ob. cit.*, pp. 895/896.

eram realizados por um conselho de aristocratas – areópago -, no qual, em caso de empate, sagrava-se vencedor o réu, bem assim em razão da figura do *non liquet*¹³, nascido em Roma, que consistia na possibilidade de o jurisconsulto, em virtude de incerteza quanto à correta aplicação da justiça ao caso concreto, se abster de emitir opinião sobre a causa levada perante sua jurisdição, consagrado implicitamente nas Institutas de Gaio através do brocardo *favorabiliores rei potius quam actores habentur*, transcrito do Digesto de Justiniano¹⁴.

3. O Artigo 112 do CTN - sua origem e efetiva aplicabilidade

No projeto original do CTN, redigido por Rubens Gomes de Sousa, a regra constante no artigo 112¹⁵ do CTN encontrava-se em outra seção. Figurava no então Livro VII, que tratava das Infrações e Penalidades, mais especialmente no Título I, que disciplinava o que então se denominava de Legislação Tributária Punitiva, cuja redação era a seguinte:

Art. 273 . A lei tributária que defina infrações ou lhes comine penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I – Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza e extensão de seus efeitos;

13. Rafael Pandolfo esclarece, em nota de rodapé (10), que o “termo *non liquet* é abreviação da frase *iuravi mihi no liquere atque ita iudicatu illo solutus sum*, que representa o juramento proferido pelo juiz ao abster-se de julgar por entender que a causa não estava clara. Ob, cit., p. 895.

14. *A condição do réu deve ser favorecida em relação à do autor* (Digesto Justiniano 50.17.125).

15. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comine 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.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

II – Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

III – Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos seletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não.

No relatório preparado por Rubens Gomes de Souza¹⁶, que instruiu a exposição de motivos do Projeto de Código Tributário Nacional aprovado, bem se vê as razões e o porque do artigo 112 do CTN:

8. O Anteprojeto regulava, nos livros VIII e IX respectivamente, a matéria relativa ao processo tributário administrativo e judicial, incluída pelo seu autor em razão do interesse prático de oferecer um texto único ao exame da crítica. Desde a primeira fase dos seus trabalhos, a Comissão orientou-se no sentido de destacar essa matéria, para efeito de seu tratamento em leis específicas. Posteriormente, foi recebida a sugestão 835 exatamente nesse sentido.

Diferentes considerações justificam essa orientação (...).

9. Além dos dois Livros concernentes ao processo, a que se vem fazer referência, a Comissão eliminou ainda o Livro VII do Anteprojeto, que tratava das infrações e das penalidades. **A matéria nele contida sofreu rigoroso exame à luz do critério adotado de “normas gerais”, daí resultando a preservação apenas dos dispositivos que afetassem a conceituação da obrigação tributária penal em seus aspectos substantivos, dos que se encontrassem enquadramento nos preceitos constitucionais relativos aos direitos e garantias individuais, e dos que decorressem da garantia constitucional implícita do devido processo legal (...).** (Grifamos)

Assim, buscando as raízes históricas do CTN, vê-se que o artigo 112 do CTN é norma de direito penal tributário, dirigida a casos nos quais se tenha a imposição de multa qualificada e, portanto, “pessoa(s) acusada(s)” de crime contra a

16. *In*, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, RJ, 1954, pp. 91/93.

ordem tributária, e não em situações nas quais há empate em decisões colegiadas a propósito do crédito tributário; e mais, o art. 112 do CTN é indicativo de transposição conceitual da regra do artigo 386 do Código de Processo Penal:

Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

- I – estar provada a inexistência do fato;
- II – não haver prova da existência do fato;
- III – não constituir o fato infração penal;
- IV – estar provado que o réu não concorreu para a infração penal;
- V – não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;
- VI – existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu da pena (...), ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;
- VII – não existir prova suficiente para a condenação;

A norma do art. 112 do CTN é, pois, de índole penal. Fora originariamente fixada no código junto ao grupo de regras de direito fiscal criminal. A opção feita pela exclusão da matéria penal do código foi parcial, pelo que, na opinião de um de seus mais expressivos artífices, Rubens Gomes de Sousa, preferiu-se a manutenção de alguns dispositivos, a exemplo da regra que determina interpretação mais favorável ao acusado, nas hipóteses aventadas pelo Código.

4. O STF e a Ação Penal n. 470 – Aplicação do Princípio do *In Dubio Pro Reo*

Na ação penal n. 470, em que o STF julgou os acusados de participar do esquema de compras de votos que ficou conhecido como “Escândalo do Mensalão”, houve empate no julgamento da acusação de um dos crimes supostamente praticado.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

E, em conformidade com o disposto no Regimento Interno do STF¹⁷, caberia ao Presidente do Tribunal o voto de qualidade. O Presidente do STF Ministro Ayres Britto, suscitou questão de ordem sustentando que “**prevalece a absolvição do réu em caso de empate, porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade**”, decidindo, pois, pela aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, nos seguintes termos:

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu¹⁸.

Dos debates havidos no plenário por ocasião da decisão sobre a questão de ordem proposta pelo Ministro Ayres Britto, vale a pena destacar o voto do Ministro Gilmar Mendes¹⁹:

É. Quer dizer, é preciso que haja algum critério. Mas me parece que, como já foi amplamente demonstrado, a meu ver, no caso, estamos diante daquilo que compões a nossa tradição e alberga, também, tem lastro, portanto, constitucional, princípio da presunção de inocência.

Eu estava até me lembrando, Presidente, de que o próprio Código de Processo Penal permite a absolvição por insuficiência de prova, por dúvida, portanto, quanto à comprovação dos fatos imputados. Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, com sustentar outro resultado?

Ou seja, o STF, na Ação Penal n. 470, em conformidade com os valores da Carta Magna, decidiu que o voto de

17. 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 trinta dias, quando seja urgente a matéria e não possa convocar o Ministro licenciado.

18. Acórdão STF da AP n. 470/MG, p. 6254.

19. Acórdão STF da AP n. 470/MG, pp. 6264/6265.

qualidade, em caso de empate – em face da aplicação do princípio do *in dubio pro reo* -, deve ser proferido a favor do réu.

5. A PGFN e o Artigo 112 do CTN

A circunstância de que o artigo 112 do CTN teria índole penal e seria aplicável a acusações de crimes contra a ordem tributária, nada mais é, hoje, do que tese aceita pela PGFN, abraçada pela Advogada Geral da União nos autos da ADI nº 5.731, proposta pela OAB contra o “voto de qualidade”.

De fato, a AGU - com base na NOTA/PGFN/CAST/Nº 683/2017, da lavra do senhor procurador da Fazenda Nacional Dr. Leonardo Quintas Furtado, bem como de manifestação da Divisão Nacional de Acompanhamento Especial e Estratégia de Defesa (DIAJ) da Coordenação-Geral de Representação Judicial da PGFN, da lavra do senhor procurador da Fazenda Nacional Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy -, apesar de sustentar a constitucionalidade do voto de qualidade, reconhece a sua aplicação na solução da acusação de crimes contra a ordem tributária²⁰.

Veja-se, a propósito, o quanto dito pela AGU no item 33 das informações prestadas pela Advogada-Geral da União nos autos da ADI n. 5.731, elaboradas pelo Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

Sabemos que o tributo não é sanção de ato ilícito. No entanto, as normas tributárias seriam absolutamente inócuas se apenas impusessem obrigações, sem fixar penalidades para aqueles que as desobedecessem. Desse modo, com já referíamos anteriormente, **dentro da legislação tributária encontramos dispositivos legais que definem infrações (condutas ilícitas) e que, conseqüentemente, determinam penalidades (principalmente multas). Alguns autores apelidam esta fração do direito tributário de direito tributário penal, eis que trata de normas contidas em leis**

20. A PGFN, apesar de solicitação de nossa parte, não disponibilizou o conteúdo da referida Nota/PGFN, tampouco a manifestação da DIAJ/PGFN, ao argumento de que se tratam de documentos internos do Órgão.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

tributárias – que regem as relações entre o fisco e sujeito passivo -, mas atinentes às punições administrativas aplicáveis àqueles que transgrediram o ordenamento tributário. Esta fração, dada a similitude com o direito penal, absorve deste, alguns princípios como o da retroatividade benigna, (...). Mais um desses dispositivos é o veiculado pelo art. 112 do CTN. Ali, fica estabelecido que as leis tributárias que cuidam de infrações e penalidades, na eventualidade de seus textos não serem tão claros, de modo a suscitar dúvidas quanto ao seu alcance ou aplicação, ensejam ao intérprete o dever de entendê-las da maneira mais benéfica ao infrator. Trata-se, portanto, da adoção do princípio do *in dubio pro reo*. Ou seja, a eventual dúvida sobre a interpretação de lei punitiva deve ensejar ao aplicador (autoridade fiscal ou juiz) posição que seja a mais favorável ao réu. Tal princípio, como dissemos, tem raízes no direito penal. Justifica-se pelo primado da **presunção da inocência**. Deve a dúvida ensejar decisão que seja a mais favorável ao réu. Em outras palavras, a liberdade é a regra e o castigo uma exceção. Os incisos do art. 112 estabelecessem uma listagem das dúvidas que possivelmente surgirão na interpretação e aplicação da lei tributária punitiva. (Grifos e itálico no original)

E a PGFN/AGU, na sustentação que fez da compreensão de que o artigo 112 do CTN é regra de direito penal, cita a precisa lição de Regina Helena Costa, hoje Ministra do STJ:

“O dispositivo [art. 112 do CTN] refere-se às normas de direito tributário penal, vale dizer, àquelas que disciplinam as infrações e sanções tributárias. E assim, aplica-se o princípio universal do direito penal, *in dubio pro reo*: em caso de dúvida, interpreta-se a lei tributária de modo mais benéfico ao infrator, nas hipóteses apontadas”. (COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 164).

Ora, se é certo que das dobras da Constituição emerge o princípio do *in dubio pro reo*, se também é certo que, em face de seu artigo 37 a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência - bem como às regras emanadas do artigo 2º da Lei 9.784/1999²¹ -, segue-se daí que o Presidente de Turmas do

21. Art. 2º A administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da

CARF, em situações em que haja aplicação de multa qualificada e, portanto, acusação de crime contra a ordem tributária, não somente pode como deve, em casos de empate no julgamento, votar pela sua exoneração.

E mais, a PGFN, no cumprimento de sua nobre missão, tal como predicado na Lei Complementar nº 73/1993, em obediência aos princípios emergentes da Constituição Federal e à diretivas da já referida Lei 9.784/1994, pode e deve, inclusive de ofício, em caso de empate em julgamentos em que estiver em questão a aplicação de multa qualificada, propor a sua exoneração.

legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, moralidade, ampla defesa, contraditório segurança jurídica, interesse público e eficiência:

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

I – atuação conforme a lei e o Direito;

(...)

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

(...)

VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.