



PARECER SEI Nº 943/2024/MF

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012. VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN no 1.005, de 30 de junho de 2009.

Extensão e efeitos do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, introduzido pelo art. 2º da Lei n.º 14.689/23. Exclusão de multas e demais efeitos.

Interpretação do art. 25-A do Decreto n.º 70.235/72, trazido pelo art. 2º da Lei n.º 14.689/23.

Processo SEI nº 10951.109547/2023-89

I

1. Trata-se de consulta formulada pela Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional - CAEJ (38549752), na qual apresenta questionamentos acerca: (a) da extensão e efeitos do §9º-A, introduzido, no art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, pelo art. 2º da Lei n.º 14.689/23; (b) da extensão e efeitos do art. 8º da Lei n.º 14.689/23 e (c) da interpretação do art. 25-A do Decreto n.º 70.235/72, trazido pelo art. 2º da Lei n.º 14.689/23.

2. Após descrever as questões e expor a fundamentação, enumerando os diversos pontos relacionados às inovações legislativas que demandam esclarecimento, a Consulente apresenta o rol de indagações abaixo reproduzido:

"3. QUESTÕES PROPOSTAS PELO CONSULENTE:

Diante do exposto, são apresentados alguns questionamentos a serem respondidos, nos limites das

atribuições institucionais de cada Coordenação, sem prejuízos de outros que venham a ser reputados pertinentes:

1. Situações em que apenas alguns dos capítulos da decisão se deram com base em voto de qualidade
 - 1.1. A definição por voto de qualidade se estende aos outros capítulos? Qual o tratamento aplicável: (i) caso se trate de capítulo afeto ao mérito da infração; (ii) caso se trate de questão preliminar de natureza processual; (iii) caso se trate de prejudicial de decadência?
 - 1.2. Qual o tratamento a ser dado em caso de decisão do CARF pelo não conhecimento de recurso especial do contribuinte por voto de qualidade quando a decisão da turma ordinária foi favorável à Fazenda por maioria de votos? E quando a decisão da turma ordinária foi proferida com o voto de qualidade a favor da Fazenda?
 - 1.3. Para as hipóteses em que o contribuinte teve uma compensação não homologada por voto de qualidade, o débito foi mantido e então foi aplicada multa de mora, o contribuinte teria direito à aplicação dos benefícios previstos na lei para afastar a multa sobre o débito, considerando que a multa incidu sobre o débito e o voto de qualidade foi em relação ao crédito?
 - 1.4. Qual o tratamento a ser dado caso a responsabilidade seja mantida por voto de qualidade?
2. Dos questionamentos relacionados às multas.
 - 2.1. Qual a solução a ser dada em caso de decisão por voto de qualidade apenas no capítulo decisório sobre a multa? No caso de multa qualificada ou agravada, deve-se manter a multa integralmente, retirar a qualificação ou retirar apenas a multa de ofício?
 - 2.2. Qual a solução a ser dada em caso de multa qualificada por dispositivo diverso do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996, exemplificativamente, a multa prevista no artigo 18, caput e § 2º, da Lei 10.833/2003, c/c inciso I do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96, que trata de DCOMP não homologada em virtude de fraude, visto se tratar de previsão não alterada pelo § 9º-A introduzido pelo art. 2º da Lei 14.689/23?
 - 2.3. Qual o tratamento a ser dado à multa qualificada quando a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidir, por maioria ou unanimidade, reformar julgamento da turma ordinária decidido por voto de qualidade? Seria o caso de aplicar a nova previsão estabelecida pela Lei 14.689/23, que inseriu o §9º-A ao art. 25 do Decreto 70.235/72?
 - 2.4. Qual a solução a ser dada em caso de decisão por voto de qualidade sobre multa aduaneira?
 - 2.5. Qual a solução a ser dada em caso de decisão por voto de qualidade sobre multa isolada?
 - 2.6. Qual o tratamento a ser dispensado aos autos de infração já lavrados, com imposição de multa qualificada, no que tange à interpretação do § 1º-C, I, acrescido ao art. 44 da Lei 9.430/96 pela Lei 14.689/23?
 - 2.7. Qual a repercussão do § 1º-C, II, acrescido ao art. 44 da Lei 9.430/96 pela Lei 14.689/23 quanto à certeza e liquidez da multa qualificada na pendência de processo penal relacionado ao crédito tributário?

3. Quanto ao artigo 25-A do Decreto 70.235/72, introduzido pelo 2º da Lei nº 14.689/2023:

3.1. O que se entende por julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade? Qual o marco temporal para a contagem do prazo de 90 dias para exclusão dos juros?

4. Em relação aos questionamentos específicos relacionados ao Processo Administrativo Fiscal (PAF):

4.1. Existe interesse recursal e/ou atendimento a pressupostos recursais para interposição de recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando o objetivo for apenas alterar o quórum do julgamento nas turmas ordinárias?

4.2. Qual a consequência jurídica do acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais por maioria ou unanimidade que reforme uma decisão por voto de qualidade proferida pela turma ordinária?

4.3. Qual o tratamento a ser dado em caso de decisão do CARF pelo não conhecimento de recurso especial do contribuinte por voto de qualidade quando a decisão da turma ordinária foi favorável à Fazenda por maioria de votos? E quando a decisão da turma ordinária foi proferida com o voto de qualidade a favor da Fazenda?"

3. O expediente foi originalmente encaminhado à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT e à Coordenação-Geral do Contencioso Administrativo Tributário - COCAT. A COCAT se pronunciará sobre os pontos que se encontram em sua esfera de competência, o que corresponde, no caso, ao item 1, item 2, exceto subitem 2.2, 2.6 e 2.7, itens 3 e 4.

É o relatório. Passa-se ao exame das questões levantadas pela Consulente.

II

II.1 Considerações iniciais. Natureza jurídica da regra

4. As principais questões levantadas pela Consulente se referem ao §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, introduzido pelo art. 2º da Lei n. 14.689, de 20 de setembro de 2023, transcrito a seguir:

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

5. Antes de adentrar o exame das questões objeto de consulta, cabe registrar que a presente manifestação não pretende exaurir as discussões originadas a partir da introdução §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 pela Lei n. 14.689/23. As repercussões do novo diploma emergirão à medida que a norma for aplicada. A finalidade desta manifestação é fornecer vetores de orientação de caráter geral que

viabilizem a resolução dos questionamentos presentes e futuros, além de aplicar as linhas gerais aos pontos específicos já apresentados.

6. Inicia-se o esforço de consecução deste objetivo, buscando definir a *natureza jurídica* da regra.

7. A distinção entre direito material e direito processual classifica, na primeira categoria, as normas que regulam as relações jurídicas referentes a bens jurídicos, estabelecendo o **conteúdo** dos direitos. Essas normas dividem-se nos ramos do Direito, e.g., direito civil, penal, administrativo e também direito tributário. De outro lado, o direito processual disciplina a aplicação das regras de direito material, objetivando protegê-los. A relação que se estabelece entre as duas classes de normas é **instrumental**. O direito processual é meio para aplicação do direito material, assegurando sua proteção.

8. A partir da classificação em comento, constata-se a natureza processual do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, introduzido pela Lei n.º 14.689/23. O dispositivo determina os efeitos de decisões tomadas no contencioso administrativo fiscal, isto é, os efeitos de ato processual, estabelecendo a consequência da decisão tomada por voto de qualidade.

9. Nota-se que o conteúdo da norma não estabelece critérios a serem considerados na decisão, mas sim estipula, aprioristicamente, os efeitos decorrentes do acórdão dotado das características previstas em Lei (resultado alcançado por meio de voto de qualidade), independentemente do tipo de infração ou de outros aspectos de direito material postos à apreciação do órgão julgador.

10. Uma vez configurado o antecedente – decisão por voto de qualidade –, impõe-se o consequente: exclusão de multas, dispensando-se o órgão julgador de proferir qualquer juízo sobre os pressupostos legais para a incidência de tais multas. Cabe ao órgão competente para liquidação do julgado aplicar a regra.

11. Sobre a matéria, manifestou-se esta PGFN por meio do Parecer SEI n.º 3.407/23, ao promover a análise jurídica do Projeto de Lei n.º 2.384, de 2023, o qual resultou na Lei n.º 14.689/23, ora sob escrutínio:

“21. Em síntese, trata-se de regra que prevê, no contexto de decisões proferidas no âmbito do CARF, a **exclusão das multas** incidentes sobre o crédito tributário, na hipótese de julgamento de processo administrativo resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade.

22. Verifica-se que, na hipótese de desempate do julgamento por voto de qualidade, a **exclusão das multas** passou a ser um **efeito automático decorrente da decisão**, assim como o cancelamento da representação para fins penais”. (destaques no original)

12. Cabe ressaltar que a existência de efeitos materiais derivados da lei processual, no caso, a exclusão de multas, não lhe descaracteriza a natureza. É uma norma que trata da *aplicação* do direito material – incidência de sanções tributárias – mas com ele não se confunde, apresentado natureza

instrumental. Os efeitos de sua incidência se restringem ao processo em que proferida a decisão, ou seja, cinge-se a efeitos concretos, não repercutindo de forma geral, o que seria característico de uma norma de natureza material

13. Fixado tratar-se de norma processual, cujo conteúdo consiste em **efeito automático decorrente da decisão**, passa-se a tratar dos consectários imediatos da natureza processual da inovação legislativa.

14. Primeiramente, verifica-se a desnecessidade de a matéria regulada pelo dispositivo ser objeto de deliberação pelo Colegiado, decorrendo seus efeitos da direta incidência da Lei, que deve ser aplicada quando da liquidação do *decisum*.

15. Outrossim, sob o aspecto da Lei no tempo, a natureza processual da previsão importa incidência imediata e prospectiva, conforme disposição do art. 14 do Código de Processo Civil – CPC/15, cuja aplicação supletiva ao processo administrativo fiscal é prevista no art. 15 do CPC/15.

16. Excepcionando o que o art. 14 do CPC/15 determina, há incidência retroativa do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 por força das previsões insertas nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 14.689/23. Dado constituírem exceções à regra geral da irretroatividade, sua aplicação a atos ou fatos pretéritos circunscreve-se aos termos veiculados nos enunciados, isto é: (i) incide nos processos administrativos julgados nos termos do § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 **durante a vigência** da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, consoante determina o art. 16 e (ii) incide aos **casos já julgados pelo CARF** e ainda **pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data de publicação da Lei n.º 14.689/23**.

17. Para aferir a pendência de apreciação pela instância ordinária pressuposta à aplicação do art. 15 da Lei n.º 14.689/23, cumpre verificar se, no momento da publicação do ato legal – 20 de setembro de 2023 – o contribuinte já instaurara discussão judicial (pendência) atinente ao mérito do crédito tributário (apreciação de mérito) de caso julgado pelo CARF. Cumpre, portanto, aferir se (i) havia ajuizado a ação ou suscitado incidente para discutir o crédito quanto a aspecto definido pelo voto de qualidade no âmbito do CARF e (ii) a discussão sobre o mérito ainda não se encerrara na mesma data.

18. A determinação quanto ao momento em que se encerra a pendência da discussão no âmbito do Tribunal Regional Federal competente constitui matéria processual estranha às atribuições desta Coordenação e, portanto, não será examinada neste Opinitivo.

19. Terceiro consectário da natureza processual do enunciado sob análise é o afastamento da previsão dos artigos 106 do CTN, adotando-se, sobre o ponto, as razões do Parecer SEI n.º 6.898/2020/ME. A disposição sob exame não descaracterizou uma conduta como infracional ou contrária à exigência, nem, tampouco, alterou ou reduziu penalidades, limitando-se a determinar sua exclusão na hipótese de decisão proferida nos termos do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, isto é, atribuiu efeitos à decisão

proferida no âmbito do PAF.

20. Em contraposição, veja-se a regra veiculada pelo art. 8º da mesma Lei. A este dispositivo, que *alterou a quantificação da multa* prevista no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, cominando penalidade menos severa, aplica-se o art. 106 do CTN, conforme conclusão do Parecer SEI n.º 3.950/2023.

21. Uma vez estabelecida a natureza jurídica da norma e definidos os consectários de caráter geral decorrentes dessa definição, a continuidade da análise dos efeitos e a extensão do novel dispositivo requer que se estabeleça o significado da expressão “*julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública*”.

22. Antes de iniciar o exame das disposições legais, insta estabelecer as premissas sobre as técnicas de hermenêutica a serem utilizadas.

II.2 Interpretação do §9º-A do Decreto n.º 70.235/72

II.2.1 Técnica hermenêutica aplicável

23. A interpretação promovida, como toda interpretação jurídica, ostenta índole pragmática, isto é, além de estabelecer sentido, orienta-se a propiciar condições de decidibilidade diante de situações concretas de dúvida ou conflito, ciente de que a hipótese do legislador racional é marcada pela limitação.

24. Na execução desse mister, invoca-se o auxílio das tradicionais lições do professor Tércio Sampaio Ferraz Jr., segundo o qual os critérios de interpretação são a *coerência*, o *consenso* e a *justiça*.

25. A coerência se relaciona com os métodos interpretativos gramatical e lógico-sistemático, os quais assumem que o sentido da norma deve ser buscado dentro de um sistema hierárquico de normas e conteúdos normativos¹. Nessa linha, a técnica gramatical trata de regras para lidar com a equivocidade da linguagem natural e analisar o modo como estão conectadas as palavras. Seu foco são as conexões léxicas.

26. Ampliando o exame, o método lógico enfoca a conexão da expressão normativa com as demais do contexto, identificando eventuais inconsistências na busca do significado mais adequado. Nessa etapa, se aplicam regras gerais como a inexistência de palavras supérfluas e a prevalência do especial sobre o geral, mas também regras práticas para lidar com emergentes situações conflitivas.

27. As questões de compatibilidade em um todo estrutural são o objeto da interpretação sistemática, que pressupõe a unidade do sistema jurídico². Vale registrar:

“A primeira e mais importante recomendação, nesse caso, é de que, em tese, qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema, para que se preserve a coerência do todo. Portanto, nunca devemos isolar o preceito nem em seu contexto (a lei em tela, o código: penal, civil etc) e muito menos em sua concatenação imediata (nunca leia um só artigo, leia também os parágrafos e demais artigos).³”

28. O critério do consenso corresponde à busca por sentido funcional e respaldo social. Diz respeito às metodologias hermenêuticas que buscam atribuir sentido por meio da conexão das expressões normativas com o conjunto dos aspectos cultural, político e econômico que circunscrevem o enunciado a ser interpretado. Abrange os métodos histórico e sociológico, que correspondem, respectivamente, às condições do tempo em que a norma incide e as condições em que se originou.⁴

“Para o levantamento das condições históricas, recomenda-se ao intérprete o recurso aos precedentes normativos, isto é, de normas que vigoraram no passado e que antecederam à nova disciplina para, por comparação, entender os motivos condicionantes de sua gênese.”⁵

29. A abordagem é particularmente relevante na presente análise, que trata de disposições cujo ingresso no ordenamento jurídico ocorreu em contexto político-econômico específico. Na esfera tributária federal, como já mencionado, houve a restauração do voto de qualidade no âmbito do CARF após interregno de excepcionalidade. A previsão de exclusão da multa correspondeu à medida contraposta a sua reinstauração, resultando de negociação entre o Poder Executivo, o Poder Legislativo e setores econômicos. Os relatórios e pareceres elaborados no curso do processo legislativo, adiante reproduzidos, evidenciam os aspectos político, econômico e os valores jurídicos envolvidos na edição do normativo.

30. O critério da justiça busca identificar os objetivos da norma – teleologia –, considerando os valores albergados pelo ordenamento. Se traduz nos métodos axiológico e teleológico, os quais assentam-se na premissa de que toda norma tem um propósito. A abordagem encontra reflexo juspositivo na Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, atualmente denominada Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, quando prediz que, *na aplicação da lei, deve-se buscar atender aos fins sociais a que ela se dirige e ao bem comum* (art. 5º).

31. São metodologias que também se fundam na unidade sistemática, assim como aquelas que concretizam o critério do consenso, porém enfocando as consequências da interpretação conferida à norma, na busca por assegurar que sejam consentâneas com as finalidades e os valores que a instituíram.

32. Na aprovação da legislação em comento, a questão dos valores jurídicos assume elevada relevância na investigação do sentido da norma. É consabido que, no contexto político-econômico em que editada a Lei n.º 14.689/23, a previsão de exclusão da multa funda-se em critério de justiça, segundo o qual os lançamentos tributários mantidos por decisão do CARF tomada pelo voto de qualidade são marcados pela controvérsia – considerando a estrutura paritária do órgão – e, por consequente, merecem tratamento mais benéfico. Dito de outro modo, entendeu-se que a imposição de multas demanda quórum qualificado. Sem prejuízo de discussão sobre o critério de justiça adotado, verifica-se que a previsão normativa encontra marcado fundamento axiológico, cujo reconhecimento deve orientar a interpretação do dispositivo formalizado.

II.2.2 Extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

33. Estabelecida a natureza jurídica da norma e os efeitos dessa classificação, bem como o

aparelho exegético a ser utilizado em seu exame, passa-se à busca pelo sentido da expressão “*juízo de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública*”

34. O enunciado comporta duas expressões cuja elucidação é determinante para aplicação da norma (i) *juízo resolvido* e (ii) *resolução favorável à Fazenda Pública*. Inicia-se o exame pelo primeiro deles.

35. O ato processual que julga a lide, assim *resolvendo-a*, é um ato decisório. Sobre tal ato, cumpre fixar que, não obstante a manifestação do órgão competente seja, em sua forma, una, – uma sentença, um acórdão –, ela se sujeita à decomposição, constituindo-se de partes decisórias que *resolvem* pretensões distintas postas na relação jurídica processual. Os chamados “capítulos de sentença” correspondem a cada uma dessas “unidades decisórias”, as quais são, em todo ou em parte, determinadas pelos objetos do processo.

36. Barbosa Moreira denomina as sentenças “cujo dispositivo contém mais de uma decisão” ou ainda “que se compõe(m) de mais de um capítulo” de sentenças objetivamente complexas⁶. Nessa linha, as pretensões apresentadas não necessariamente serão julgadas no mesmo ato decisório. É possível, por exemplo, que uma delas seja objeto de recurso à instância superior, enquanto, em relação à outra, as partes permitam que se opere a preclusão. Dessa forma, haverá dois atos decisórios e, pois, dois momentos distintos de resolução da(s) lide(s).

37. Cândido Dinamarco esclarece os diferentes posicionamentos doutrinários sobre o tema capítulos da sentença. Vale mencionar: (i) reconhece-se a repartição apenas do dispositivo nos pontos atinentes ao mérito, a exemplo de Chiovenda; (ii) reconhece-se a repartição do dispositivo, inclusive os capítulos sobre os pressupostos de admissibilidade do julgamento, caso de Liebman; (iii) separam-se os capítulos segundo os fundamentos da decisão. Em seguida, promove exame sob o prisma da utilidade para o direito brasileiro – ainda sob a égide do antigo Código de Processo Civil, posicionando-se no seguinte sentido:

“São de notória **relevância** apenas **os cortes feitos no decisório da sentença, mediante a identificação e isolamento de capítulos portadores de preceitos concretos e de imperativa eficácia prática**. Esses capítulos serão homogêneos, quando todos contiverem exclusivamente pronunciamentos sobre o **objeto do processo, ou meritum causae**, resolvendo-se em segmentos da decisão sobre as pretensões contrapostas das partes; ou heterogêneos, se incluírem em primeiro lugar a explícita afirmação do direito do demandante ao mérito e, em seguida, o julgamento do mesmo (infra, n. 35).

A configuração dos capítulos da sentença segundo o modo-de-ser do direito brasileiro corresponde substancialmente a que fora proposta por Enrico Tullio Liebman em seu famoso ensaio. **Cada capítulo do decisório, quer todos de mérito, quer heterogêneos, é uma unidade elementar autônoma, no sentido de que a cada um deles expressa uma deliberação específica**; cada uma dessas deliberações é distinta das contidas nos demais capítulos e resulta da verificação de pressupostos próprios, que não se

confundem com os pressupostos das outras.

(...)

Definem-se portanto os capítulos da sentença, diante do direito positivo brasileiro e dessas considerações, como unidades autônomas do decisório da sentença. É no isolamento dos diversos segmentos do decisório que residem critérios aptos a orientar diretamente a colisão dos diversos problemas já arrolados, quer no tocante aos recursos, quer em todas as demais áreas de relevância já indicadas.” (Capítulos de sentença. São Paulo, Malheiros, 2013. p. 12, 18 e 35-36)

38. A noção de *capítulo da sentença* é acolhida no Direito Processual brasileiro, podendo ser identificada em diversos artigos do novo Código de Processo Civil, quando, dentre outros, referencia a existência de partes nas decisões, prevê a interposição parcial de recurso. Destaca-se o art. 1.013, §1º, que traz a redação “capítulo impugnado”. Cabe transcrever as previsões legais, por ilustrativas:

Art. 490. O juiz resolverá o mérito acolhendo ou rejeitando, **no todo ou em parte**, os **pedidos** formulados pelas partes.

Art. 997. **Cada parte interporá o recurso** independentemente, no prazo e com observância das exigências legais.

Art. 1.002. A decisão pode ser impugnada **no todo ou em parte**.

Art. 1.008. O julgamento proferido pelo tribunal substituirá a decisão impugnada **no que** tiver sido objeto de recurso.

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da **matéria impugnada**.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, **desde que relativas ao capítulo impugnado**.

39. Dado que o Código Processo Civil não traz distinção quanto às partes da decisão suscetíveis de impugnação, não diferenciando os elementos decisórios de mérito daqueles relativos a questões processuais, é possível concluir, em linha com a doutrina citada, que o ordenamento processual brasileiro adota a decomposição da decisão em questões, questões essas resolvidas na medida em que necessárias à apreciação das pretensões apresentadas, sejam essas questões de mérito ou processuais.

40. A escansão dos julgamentos em unidades de deliberação menores mostra-se útil na disciplina dos recursos, para determinar a rescindibilidade da decisão e, como intuitivo, no exame dos efeitos que dimanam da decisão, razão pela qual as premissas da Teoria dos Capítulos da Sentença foram trazidas nesta manifestação.

41. Firmado que as decisões proferidas no bojo de um processo são estruturadas em capítulos, inclusive para o fim de interposição de recursos, é de se reconhecer, como consequente, que cada um desses capítulos irradia efeitos próprios. Assim, a aplicação da metodologia hermenêutica sistemática, que

leva a interpretar o preceito do §9º-A do Decreto n.º 70.235/72 em harmonia com as regras processuais aplicáveis ao processo administrativo fiscal, conduz à conclusão de que o novo §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 aplica-se, separadamente, a cada um dos capítulos decisórios que se resolverem pelo voto de qualidade.

42. Ressalva-se, todavia, que capítulos decisórios correspondem a unidades da decisão, ao dispositivo do acórdão, e não a seus fundamentos. A diversidade dos fundamentos que concorrem para determinar o resultado da unidade decisória não altera seu caráter uno.

43. **Dessarte, é possível definir que o “julgamento resolvido” corresponde a cada uma das unidades decisórias que definem, resolvendo, portanto, as pretensões apresentadas ao órgão julgador, e, em consequência, os efeitos da §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 devem ser aferidos em relação a cada uma dessas unidades.**

44. Em prosseguimento, passa-se à definição do que seja “*resolução favorável à Fazenda Pública*”.

45. Para tanto, cumpre, de início, definir a premissa de que são as decisões de mérito que definem a **exigência de tributos** ou **contribuições**, conforme previsão do art. 25, caput, do Decreto n.º 70.235/72.

46. Em reforço, tem-se a previsão do próprio art. 1º do Decreto nº 70.235, de 1972, que define o escopo do processo administrativo fiscal como a “**determinação e exigência dos créditos tributários da União**”, afora o procedimento de consulta, que não assume relevância para a presente análise. O “julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário” corresponde ao controle de legalidade dos atos relacionados ao “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” (art. 142 do CTN), vale dizer, ao *julgamento da validade do lançamento tributário*.

47. A aplicação do § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 deve respeitar os limites impostos pelo próprio *caput* do art. 25, além do art. 1º do Decreto, isto é, **aplica-se ao julgamento de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal/**créditos tributários** da União.

48. O exame da legalidade da constituição do crédito tributário (i.e., o mérito) pressupõe a superação das questões processuais. Após conhecer o recurso no exercício do juízo de admissibilidade, o colegiado passa ao julgamento propriamente dito do *processo de determinação e exigência do crédito tributário*.

49. Assim, a expressão “**resolvido** favoravelmente à Fazenda Pública” deve ser interpretada no sentido de que as pretensões contrapostas do Fisco e do sujeito passivo tenham sido apreciadas pelo CARF.

50. Nessa linha, resgate-se a distinção feita na subseção antecedente entre as questões

processuais e as meritórias. As questões de mérito, como intuitivo, versam sobre os direitos materiais controvertidos. Sua resolução, pois, é apta a definir a procedência das pretensões ventiladas pelas partes. As normas processuais, por sua vez, constituem instrumento para proteção dos direitos materiais. Correspondem, no plano decisório, à análise sobre os pressupostos legais para o pronunciamento do órgão julgante, ou seja, não veiculam juízo sobre pretensões, salvo a própria pretensão de obter o pronunciamento.

51. Na dinâmica de julgamento, o exame das questões processuais antecede logicamente o das questões materiais e desse exame podem advir duas espécies de decisões: (i) decisões que superam a questão processual e permitem o exame do mérito, quando, então, será resolvida a respectiva questão em capítulo próprio e (ii) decisões que não superam a questão processual e, pois, impedem a produção dos capítulos decisórios atinentes ao mérito.

52. No primeiro caso, é evidente, os capítulos que apreciam pressupostos para exame do mérito são eminentemente instrumentais e deles não dimana efeito extraprocessual, prestando-se, exclusivamente, para definir o direito da parte ao pronunciamento do órgão julgador. No segundo caso, as decisões que não superam a questão processual, além de não adentrarem o exame do *processo de determinação e exigência do crédito tributário*, não operam **efeitos substitutivos**.

53. O efeito substitutivo dos recursos consiste na substituição da decisão recorrida, em relação às matérias recorridas e conhecidas no mérito, pela decisão proferida pelo órgão *ad quem* (art. 1008 do CPC/15). Nos capítulos recorridos e conhecidos, a decisão “**não mais subsista(e) como norma individual e concreta**” (AgRg no AREsp n. 158.448/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20/11/2012, DJe de 18/12/2012.). Isto é, uma vez conhecido o mérito do recurso e reapreciada a questão devolvida, será a nova decisão que permanecerá no ordenamento, mantenha ela o dispositivo da decisão recorrida ou reforme-a.

54. Dessarte, cabe reconhecer que as decisões proferidas pelo CARF, nos capítulos atinentes às questões processuais, sejam extintivas do processo, sejam antecedentes ao exame do mérito, *não definem a exigência de tributos ou contribuições* (não resolvem as pretensões veiculadas pelas partes) e, portanto, não podem repercutir os efeitos do preceptivo sob exame. Dito de outro modo, deve-se distinguir o julgamento “**em** processo administrativo” do julgamento “**do** processo administrativo”. As deliberações sobre as questões processuais são decisões **no** PAF mas não constituem decisões **do** PAF.

55. Ademais, a aplicação do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 a capítulos decisórios processuais seria uma interpretação admissível somente a partir da leitura isolada do dispositivo. As técnicas de exegese lógico-sistemática, sociológico-histórica e a teleológico-axiológica, sobre as quais se discorreu de forma extensa acima, conduzem à conclusão diversa.

56. Como exposto, as regras de hermenêutica recomendam que se considere a finalidade dos

comandos legais sob a perspectiva axiológica, bem como o contexto sócio-econômico-cultural, além da sistematicidade.

57. Voltando a atenção para o processo legislativo que originou a norma em exame, aplicando-se, pois, os métodos sociológico e histórico acima descritos, na busca do contexto no qual foi inserida a norma no ordenamento, depreende-se, dos pareceres dos relatores, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, que a exclusão das penalidades tributárias foi erigida à medida de justiça fiscal diante de situações em que a manutenção do crédito tributário é reputada controversa, o que se caracteriza pela decisão tomada pelo voto de qualidade. O Parecer de Plenário ao Projeto de Lei n.º 2.384/23 é claro nesse sentido:

“A nosso ver, contudo, o atual modelo de aplicação do voto de qualidade pela Fazenda Pública não se alinha adequadamente ao disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, o que recomenda **a previsão de concessão de desonerações relativas às parcelas acessórias do montante principal do crédito tributário nos casos de empate no julgamento administrativo.** Ademais, na medida em que a Fazenda Pública tem a faculdade de constituir unilateralmente o seu título executivo, mediante a realização do lançamento tributário e da inscrição em dívida ativa, **justifica-se a previsão de regras especiais para as hipóteses em que a existência ou o valor do crédito exigido são controversos.**

(...)

Portanto, nossa posição é a de que, nos casos de empate nos julgamentos realizados pelo CARF, a Fazenda Pública deve dispor do voto de qualidade. Contudo, **o crédito tributário constituído sob tal condição deve receber um tratamento especial e favorecido”.**

(Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2298319)

58. O Relatório Legislativo apresentado no Senado converge nesse sentido:

De um lado, é importante compreender que o instituto é necessário, em decorrência da paridade de composição do Conselho e da impossibilidade de a Fazenda Nacional recorrer ao Poder Judiciário em caso de derrota na esfera administrativa. De outro lado, deve-se considerar que, **em caso de empate no julgamento, há certa razão do contribuinte em impugnar a exigência fiscal. Assim, nos casos em que o voto de qualidade lhe for contrário, devem ser ao menos afastadas as penalidades tributárias.**

Esse entendimento está refletido no texto aprovado pela Câmara dos Deputados, mediante a exclusão de multas e do cancelamento da representação fiscal para fins penais, na forma do art. 2º do PL, que altera o Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

As disposições merecem acolhimento, pois, a um só tempo, impedem a continuidade dos prejuízos que a Fazenda Nacional vem experimentando desde a extinção do voto de qualidade **e mitigam os efeitos**

negativos do instituto sobre o contribuinte. Este passa a ser desonerado de penalidades, juros e encargo legal, **caso o julgamento da controvérsia que levou à esfera administrativa se encerre com empate resolvido favoravelmente à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade.** Além disso, pode recorrer ao Poder Judiciário e, na hipótese de ter capacidade de pagamento, fica dispensado de garantir o débito em juízo”.

(Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158907>)

59. O recurso aos trabalhos legislativos revela a finalidade da norma ao mesmo tempo em que ilustra o contexto de sua edição, reforçando a conclusão pela inaplicabilidade do dispositivo às decisões sobre questões processuais, uma vez que estas não manifestam juízo sobre o crédito tributário, e, pois, não podem evidenciar controvérsia sobre a obrigação tributária.

60. Ainda sob a perspectiva histórico-sociológica, acatando a recomendação de examinar “os precedentes normativos” para “por comparação, entender os motivos condicionantes de sua gênese”⁷, são válidas as razões lançadas no Parecer SEI n.º 6.898/2020/ME, ao pontuar que proposta originária do art. 19-E previa exclusão de penalidades, a demonstrar que o escopo da regra são os pronunciamentos que deliberam sobre o crédito tributário:

“25. Partindo para a *interpretação teleológica* do dispositivo, se a intenção do legislador era privilegiar um suposto “princípio *in dubio pro contribuinte*”, é possível argumentar que **não haveria sentido a sua aplicação em questões nas quais o CARF está deliberando sobre a instrução do processo administrativo** ou corrigindo falhas técnicas existentes em um acórdão, por exemplo.

(...)

31. A emenda original previa o *afastamento de determinadas penalidades*, na hipótese do "processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário resolver-se favoravelmente à Fazenda Nacional, em virtude do voto de qualidade a que se refere o § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972." A redação original evidencia que **o dispositivo sempre esteve vocacionado aos julgamentos com conteúdo de mérito**, que podem redundar na desqualificação ou na substituição da multa de ofício. É que as decisões processuais não envolvem a discussão das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 - que possuem natureza de crédito tributário -, o que confirma a incompatibilidade do dispositivo proposto com as deliberações meramente processuais.”

61. Da exposição transcrita, depreendem-se dois aspectos fundamentais: primeiro, que a previsão ora em debate já fora apresentada anteriormente ao Poder Legislativo e, segundo, reforça-se o que os pareceres e relatórios sobre o Projeto de Lei n.º 2834 já demonstravam: a previsão deriva de um critério justiça segundo o qual uma decisão tomada pelo voto de qualidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, confere ao sujeito passivo direito a um prêmio, qual seja, a exclusão das multas incidentes sobre o crédito principal.

62. Associando-se os aspectos de direito processual acima expostos e o resultado da aplicação das técnicas de hermenêutica sistemática e teleológica ao preceptivo em comento, conclui-se que são as decisões meritórias, porque resolvem sobre a exigência do crédito tributário, que são aptas a atrair a incidência dos efeitos do novo dispositivo introduzido pela Lei n.º 14.689, de 2023.

63. Uma vez fixada natureza da norma – norma processual – e definido o conteúdo e o alcance da expressão “julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade”, passa-se ao exame dos questionamentos apresentados.

64. Os primeiros questionamentos a serem respondidos são aqueles contidos no item 1 da Seção III da Consulta CAEJ, que traz indagações acerca da aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 em caso de aplicação do voto de qualidade apenas a um dos capítulos da decisão.

65. Com base em todo o exposto acima, é possível responder ao item 1.1 da Consultante no sentido de que, como regra geral, o §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 se aplica, autonomamente, a cada um dos capítulos de mérito do julgado, não incidindo sobre questões decididas que possuam natureza processual, eis que os capítulos que versam sobre essas questões não se pronunciam sobre pretensão sobre a qual possam operar seus efeitos.

III

III.1 Solução da consulta

III.1.1 Das questões atinentes aos efeitos do recurso especial interposto em face de decisão que julgar, por voto de qualidade, resolvendo o processo favoravelmente à Fazenda Nacional

III.1.1.1 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 quando o recurso especial do contribuinte é conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)

66. O item 4.2 dos questionamentos indagam sobre a situação em que o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), reexaminando questão decidida pela Turma Ordinária por meio de voto de qualidade, se manifesta por maioria ou unanimidade. O item 2.3 traz questionamento semelhante, especificando a questão em relação ao julgamento da multa qualificada.

67. Quando a CSRF se pronuncia sobre questão de mérito apreciada pelas Turmas Ordinárias, surgem dois cenários possíveis. O primeiro é a reforma da decisão que foi proferida pela Turma Ordinária em favor da Fazenda Pública, situação em que não há que se falar em aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72, pois não se configuram seus pressupostos, i.e., não há decisão favorável à Fazenda Pública. O outro cenário é a manutenção da decisão da Turma Ordinária, o que pode se dar por voto de qualidade ou por outro quórum de decisão.

68. Em qualquer dos casos, reforma ou manutenção, as questões suscitadas são resolvidas a partir da análise do efeito substitutivo dos recursos, enunciado no art. 1008 do CPC. A disposição impõe que, nas matérias recorridas e conhecidas no mérito pelo órgão *ad quem*, ou seja, nos capítulos recorridos, a decisão “**não mais subsista como norma individual e concreta**” (*AgRg no AREsp n. 158.448/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20/11/2012, DJe de 18/12/2012.*)

69. O recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciado no mérito, seja para reforma, seja para manutenção do julgado, importa substituição da decisão proferida pela Turma Ordinária naquilo que foi objeto de recurso conhecido, pelo acórdão da CSRF, obstando a atribuição de qualquer efeito à decisão recorrida, pois não mais subsistente. Assim, a técnica lógico-sistemática responde à indagação. A interpretação conjugada do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 com as regras processuais que tratam da eficácia das decisões e dos efeitos dos recursos resulta em que somente a decisão meritória que subsiste no sistema jurídico pode irradiar os efeitos introduzidos pela Lei n.º 14.689/23.

70. O pronunciamento original deixa de operar efeitos no mundo jurídico, ainda que haja manutenção da decisão, passando a ser o acórdão da CSRF o julgamento a ser examinado para o fim de verificar a aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72. Se a decisão da CSRF for também atingida por meio de voto de qualidade, aplica-se o referido dispositivo. Caso o julgamento tenha ocorrido por unanimidade ou maioria, a hipótese de incidência da regra não se configura.

71. Ante todo o exposto, a resposta ao questionamento é no sentido de que a manutenção de decisão favorável à Fazenda Nacional por maioria ou unanimidade pela CSRF descaracteriza a hipótese de incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, ainda que a decisão recorrida tenha sido tomada pelo voto de qualidade.

72. No tocante ao questionamento veiculado no item 2.3, a pergunta é semelhante, porém específica em relação ao julgamento da multa qualificada. Os efeitos do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 sobre o julgamento das multas serão tratados em item específico deste parecer.

73. Neste ponto, a questão é examinada sob o enfoque dos efeitos do recurso, aplicando-se as conclusões já apresentadas nesta seção integralmente. Ademais, fixa-se que o julgamento sobre a exasperação das multas é matéria atinente ao mérito e, portanto, os capítulos decisórios respectivos atraem a incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto.

74. Quando a decisão, na Turma Ordinária, se der por voto de qualidade quanto à manutenção da multa em sua forma qualificada, o recurso do contribuinte pode ensejar a reforma do julgado, que significará uma decisão favorável ao sujeito passivo, afastando-se tal decisão do campo de incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto.

75. A manutenção do acórdão recorrido pelo voto de qualidade não gera questionamentos, eis que as decisões substituta e substituída repercutem os mesmos efeitos. O acórdão decidido por quórum

diverso, por sua vez, resultará, em conformidade com o acima exposto, em afastamento do §9º-A do art. 25 do Decreto, uma vez que a decisão que resolve a lide é aquela proferida pela CSRF e esta última não se subsume à hipótese legal porque não tomada por voto de qualidade.

III.1.1.2. Esclarecimentos adicionais sobre o recurso do contribuinte desprovido pela CSRF em julgamento definido por unanimidade ou maioria

76. A título adicional, importa esclarecer que a manutenção da decisão recorrida pelo contribuinte com alteração do resultado da votação, que passa de qualidade para maioria, não caracteriza *reformatio in pejus*.

77. Para além da regra geral da inaplicabilidade da vedação da *reformatio in pejus* ao processo administrativo, em decorrência do dever de autotutela da Administração Pública, conforme reconhecido pelo STJ⁸, verifica-se que a previsão de exclusão das multas em caso de decisão tomada pelo voto de qualidade mostra-se alheia ao campo de incidência do instituto.

78. José Carlos Barbosa Moreira, em lição consagrada, afirma existir *reformatio in pejus* "quando o órgão 'ad quem', no **juízo** de um recurso, profere decisão mais desfavorável ao recorrente, sob o ponto-de-vista [sic], prático, do que aquela contra a qual se interpôs o recurso".⁹ A regra prescreve a impossibilidade de uma nova decisão trazer desvantagem ao recorrente, na ausência de impugnação da parte adversa (ou de outro legitimado) com pedido específico. Trata-se de decorrência do princípio dispositivo, que por sua vez, se relaciona com a autonomia da vontade e a imparcialidade do julgador. Uma vez que a contraparte não exerceu seu direito recursal, não lhe pode advir vantagem.

79. O postulado se direciona à **decisão**, as deliberações realizadas pelo órgão a quem devolvido o conhecimento da matéria posta em recurso, proibindo-lhe de reformar a decisão recorrida de forma contrária ao interesse jurídico do recorrente.

80. A expressão "do ponto de vista prático" reforça esta conclusão, pois presta-se a circunscrever a vedação a mudanças no dispositivo da decisão, isto é, não há óbice ao conhecimento e alteração dos fundamentos do julgamento.

81. O Código de Processo Civil incorpora a proibição ao *reformatio in pejus*, por exemplo, no art. 505, quando prevê recorribilidade parcial e no art. 515, quando vincula o tribunal ao pedido do recorrente.

82. Fixado o âmbito de abrangência da regra, isto é, os dispositivos da decisão, constata-se que a previsão §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 lhe é estranha. A norma não diz respeito à matéria a ser decidida pelos órgãos julgadores, mas sim estabelece efeito automático da decisão. Não se relaciona com o instituto da *reformatio in pejus*, pois fora da alçada do órgão julgador definir sua aplicação. Dito de outro modo, a incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 não compõe o objeto do processo e, portanto, não se aplicam as regras que delimitam o âmbito decisório do julgador.

83. A definição das diferenças qualitativas e quantitativas feita por Barbosa Moreira demonstra que a incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 não se amolda a nenhuma das modalidades do reformatio in pejus.

“é qualitativa a diferença quando se substitui a providência jurisdicional por outra, de teor diverso, praticamente menos vantajosa ainda para o recorrente. exemplo: (a) tício, condenado ao pagamento de multa por suposta infração do contrato celebrado com caio, recorre, sozinho, sustentando a inexistência da infração, e o órgão ad quem decreta a resolução do contrato. é quantitativa a diferença quando se onera o recorrente com um plus, ou se lhe retira tudo ou algo do que lhe concedera o órgão a quo. exemplos: (b) tício recorre, sozinho, contra a decisão que decretara a resolução do contrato, e o órgão ad quem condena-o, mais, a pagar a caio perdas e danos; (c) tício, condenado ao pagamento de “x”, recorre sozinho, e o órgão ad quem condena-o a pagar x + y; (d) caio, que em primeira instância obtivera apenas x, recorre sozinho, para pleitear y, e o órgão ad quem nega-lhe tanto y quanto x.”¹⁰

84. A leitura do excerto transcrito evidencia que, mesmo sob o aspecto quantitativo, a mudança agravadora que é interdita é aquela que decorre de uma **decisão**. A mudança na situação prática vedada é aquela que deriva de **pronunciamento** do órgão julgador, que, no exemplo acima ilustrado, condena o recorrente a pagar outras quantias. A previsão do art. §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, por constituir efeito da decisão que independe de pronunciamento do julgador, não caracteriza alteração gravosa do julgamento.

85. Sob outra perspectiva, cabe registrar que, por não constituir capítulo decisório, ou seja, por não se sujeitar à deliberação do órgão julgador, a questão encontra-se fora do âmbito protetivo do princípio da proteção da confiança¹¹. Não há possibilidade de violação à segurança jurídica, pois se trata de regra objetiva de incidência automática, isto é, o recorrente tem ciência do risco envolvido na interposição de recurso contra decisão tomada pelo voto de qualidade, risco consistente na possibilidade de sua manutenção por outro resultado de votação, que afastará a incidência do regramento instituído pelo art. §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

III.1.1.3. Interpretação do art. 25-A do Decreto n.º 70.235/72 e esclarecimentos adicionais sobre a interpretação do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72

86. Prosseguindo na determinação do sentido e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 e adentrando o exame do 25-A do Decreto n.º 70.235/72, cumpre afastar interpretações no sentido de que a manutenção da decisão recorrida favorável à Fazenda Nacional por resultado diverso do voto de qualidade não afastaria a incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 porque a redação do enunciado não exige “julgamento resolvido **definitivamente**”, diversamente do que prevê o art. 25-A do Decreto n.º 70.235/72, acrescido ao Decreto pela mesma Lei n.º 14.689/23.

87. A exegese proposta parecer partir do cotejo das literalidades do §9º-A do art. 25 e do art.

25-A do Decreto n.º 70.235/72 descurando, todavia, da interpretação sistemática com as demais disposições aplicáveis.

88. Verifica-se, de logo, que esbarra na literal previsão do art. 1.008 do CPC/15, eis que, como acima exposto, em caso de recurso, a decisão individual e concreta que subsiste no ordenamento é a derradeira decisão de mérito proferida no processo sobre a questão. O adágio de que a lei não contém palavras inúteis não basta para superar a vulneração à expressa previsão legal e à própria lógica do sistema recursal em que incorre a interpretação em tal sentido. Uma decisão que foi substituída não pode operar qualquer efeito.

89. Ademais, a comparação dos dispositivos é inadequada em virtude da diversidade de objetos. Enquanto o §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 regula os efeitos de uma decisão de mérito proferida no Processo Administrativo Fiscal, o art. 25-A do normativo trata de regra especial para o pagamento de tributo mediante parcelamento associado a benefício de exclusão dos juros.

90. A expressão **definitivamente** se funda na necessidade de estabilidade para que o contribuinte formule o pedido de pagamento, isto é, não pode o sujeito passivo prosseguir na discussão do processo e, ao mesmo tempo, manifestar-se nos termos do art. 25-A do Decreto.

91. Se houver interposto recurso especial, por exemplo, deverá apresentar o competente pedido de desistência, que será adequadamente processado, antes que busque usufruir do pagamento em condições especiais. Imagine-se, outrossim, que, em face do acórdão, são opostos embargos declaratórios, que são rejeitados ou conhecidos e providos, mas sem efeitos infringentes. Dado que sua apresentação interrompe o prazo para interposição de recursos (art. 1.026 do CPC/15), salvo se manifestamente incabíveis, a decisão de mérito se tornará definitiva somente quando findo o prazo recursal cujo início ocorrer com a intimação sobre a decisão que apreciou os embargos.

92. A importância da fixação do momento a partir do qual será facultado ao sujeito passivo apresentar seu pedido de adesão ao parcelamento instituído no art. 25-A do Decreto é evidente, pois o dispositivo estabelece que a efetiva manifestação para o pagamento deve ocorrer no prazo de 90 (noventa) dias, ou seja, a expressão **definitivamente** serve para fixar o termo *a quo* do referido prazo, que assume relevância, mais uma vez, em razão da exclusão de juros de mora até “a data do acordo para pagamento”.

93. Por outro lado, uma vez compreendido o regime jurídico que trata dos efeitos dos recursos no Processo Administrativo Fiscal, percebe-se que seria desnecessária a inclusão do termo “definitivamente” no art. 25, §9º-A, pelo legislador. Como visto, o efeito substitutivo retira do ordenamento a decisão reformada como norma individual e concreta. E, antes mesmo disso, o efeito suspensivo do qual são dotados os recursos no âmbito do CARF inviabiliza que a decisão recorrida produza os efeitos disciplinados pelo §9º-A do art. 25. Logo, a exclusão das multas e o cancelamento da representação fiscal para fins penais somente podem decorrer da decisão de mérito definitiva.

94. Não se caracteriza, pois, a incongruência que a interpretação proposta para o §9º-A do art. 25 e do *caput* do art. 25-A busca superar, devendo prevalecer a solução encontrada pela interpretação lógico-sistemática: operam-se os efeitos decorrentes da decisão que é existente, válida e eficaz no sistema jurídico.

95. Na mesma linha, deve ser afastado qualquer entendimento no sentido de que basta que um dos capítulos decisórios seja resolvido pelo voto de qualidade para que a §9º-A do art. 25 do Decreto se estenda aos demais. A proposta interpretativa não encontra amparo no direito processual civil e a previsão isolada do §7º, do art. 25-A recém introduzido no Decreto n.º 70.235/72, que predica que o benefício se aplica “*exclusivamente à parcela **controvertida**, resolvida pelo voto de qualidade*” não lhe serve de fundamento.

96. A razão, mais uma vez, é a diversidade dos objetos tratados em cada um dos dispositivos. Dado que o art. 25-A do Decreto cria modalidade de pagamento mais vantajosa, faz-se necessário circunscrever as parcelas do crédito suscetíveis de inclusão no parcelamento e exclusão de juros, estabelecendo-se, logicamente, que somente aquelas decididas pelo voto de qualidade são aptas a tal enquadramento. Cabe observar a técnica redacional, o §7º do art. 25-A utiliza a expressão “parcela controvertida”, evidenciando que faz referência à parcela do crédito tributário e não aos capítulos decisórios, enquanto o §9º-A do art. 25 normatiza “julgamento de processo administrativo fiscal”.

97. Ademais, a ressalva acerca da “*parcela **controvertida***” não se aplica ao §9º-A do art. 25 introduzido pela Lei n.º 14.689/72 por ser incompatível com a disposição. Por determinar a exclusão das multas, cuja discussão pode estar contida no mesmo capítulo decisório do crédito principal ou em outros capítulos da decisão, é esperado que, em determinados casos, a norma repercuta efeitos em outras unidades decisórias. A questão pode ser esclarecida com um exemplo simples, a repercussão da decisão pelo voto de qualidade na deliberação quanto à exigência do crédito tributário principal sobre o capítulo decisório que trata da qualificação da multa. A relação de prejudicialidade entre essas duas questões meritórias se traduz, em termos processuais, na dependência das unidades decisórias respectivas, razão pela qual a referência à “parcela controvertida” não seria tecnicamente adequada, uma vez que o efeito que o multicitado § 9º-A do art. 25 do Decreto atribui ao voto de qualidade, neste caso, transcende o capítulo decisório específico.

III.1.1.4 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 quando o recurso especial do contribuinte não é conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais

98. O item 1.2 dos questionamentos indaga sobre o tratamento a ser dispensado em caso de recurso especial do contribuinte, interposto contra decisão de Turma Ordinária favorável à Fazenda Nacional, que não é admitido pela CSRF em decisão pelo não conhecimento proferida por voto de qualidade.

99. A questão é respondida a partir das regras gerais estabelecidas na seção III.1.1.1 deste Parecer.

100. Recordando o acima o exposto, a decisão que inadmite recurso especial é decisão que examina questão preliminar de natureza processual e não a supera. Tais decisões, por não versarem sobre o mérito, i.e., sobre a a determinação e exigência do crédito tributário/preensão material das partes, não repercutem os efeitos do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

101. Ademais, sob a perspectiva recursal, essa decisão, por não conhecer o mérito do recurso, não substitui a decisão recorrida, subsistindo o acórdão recorrido plenamente eficaz. Por conseguinte, à decisão de não conhecimento de recurso especial não se aplica o §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, sendo indiferente, portanto, que tenha sido o acórdão proferido com base em voto de qualidade.

102. Uma vez que a decisão sobre o não conhecimento do recurso especial não espraia efeitos sobre o direito material, o suporte para análise que determina a aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 continua a ser a decisão recorrida. Dessa forma, se essa decisão foi adotada pelo voto de qualidade, o referido dispositivo se aplica. A contrario sensu, não se cogita da exclusão da multa quando a decisão recorrida foi alcançada por deliberação da maioria ou unanimidade, sendo, reitera-se, irrelevante o quórum do acórdão da CSRF que concluir pela inadmissibilidade do recurso especial do contribuinte.

III.1.2 Das questões atinentes à extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre as multas julgadas no processo administrativo fiscal

103. O processo administrativo fiscal cuida de diversas modalidades de multas, submetidas a regimes jurídicos de aplicação igualmente diversos, que determinam o modo como o §9º-A ao art. 25 do Decreto 70.235/72 as afeta, inclusive a possibilidade de subsunção da multa à norma introduzida pela Lei n.º 14.689/23. A presente manifestação busca distinguir o tratamento a ser conferido às penalidades pecuniárias em função de respectivos regimes jurídicos.

104. Prefacialmente, consigna-se que não há capítulo próprio para as multas moratórias porque o lançamento de ofício afasta sua incidência. Assim, estão fora do âmbito de incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72, por inexistir fundamento legal para sua aplicação após a deflagração do lançamento de ofício. Dito de outro modo, não há que se falar em exclusão pois não incidem nos casos aqui tratados.

105. Por oportuno, registra-se, ainda, que a exclusão da multa importa o afastamento dos juros calculados sobre a penalidade pecuniária, visto guardarem os últimos com a primeira relação de acessoriedade, que somente poderia ser desconstituída por expressa previsão legal em sentido contrário ou outras situações excepcionais.

106. Com estas considerações iniciais, passa-se ao exame dos questionamentos apresentados.

III.1.2.1 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre a multa de ofício qualificada ou agravada

107. O §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 prevê genericamente “ficam excluídas as multas”, ensejando inquirições sobre o tratamento a ser dado aos diferentes tipos de multa imputados ao sujeito passivo; questiona-se, ademais, qual o efeito da aplicação do dispositivo em caso de deliberação pelo voto de qualidade para a multa qualificada.

108. Inicia-se o exame pelas multas de ofício, que constituem acessório ao crédito principal. Para promovê-lo, cabe, de início, reproduzir as disposições da Lei n.º 9.430/96 que versam sobre o tema:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

109. O art. 44, I, institui multa de ofício em percentual mínimo de 75% (setenta e cinco por cento), que deve acrescer ao tributo lançado de ofício como consectário direto e incondicionado do lançamento.

110. O §1º, do art. 44, na redação inaugurada pela Lei n.º 14.689/23, passou a trazer duas modalidades de multas qualificadas. O art. 44, §1º, VI, determinou a majoração da multa para o percentual de 100% (cem por cento) se configurada uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

111. O inciso VII do mesmo parágrafo, a partir de inovação trazida pela Lei nº 14.689/23, prevê aumento do percentual de multa de ofício qualificada – passando de 100% (cem por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento) – em função da **reincidência** do sujeito passivo nas práticas enumeradas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

112. O parágrafo segundo prescreve aumento de metade para os casos de não atendimento a intimações para prestação de esclarecimentos ou apresentação de documentação.

113. A técnica redacional adotada pelo legislador se baseia em estabelecer aumentos à multa, referida sempre no singular. Não obstante, está a tratar de **quatro hipóteses de incidência distintas**. Dito de outro modo, cuida de diferentes multas:

- a) a multa acessória ao lançamento de ofício cuja incidência é automática;
- b) multa majorada, no jargão consagrado na prática, *qualificada*, pela ocorrência de uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;
- c) multa majorada pela ocorrência de uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 conjugada à verificação de reincidência do sujeito passivo;
- d) multa agravada pelo não atendimento à intimações da autoridade fiscal.

114. Cada um das hipóteses de exasperação da multa de ofício constitui uma pretensão autônoma, embora não necessariamente independente, da autoridade fiscal. Os pressupostos de incidência “b”, “c” e “d” condicionam-se à prévia imposição da multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (item “a”) e a multa do item “c” depende do aperfeiçoamento do fato gerador da multa do item “b”, acrescido da reincidência. As duas últimas guardam, entre si, relação de continência. Não obstante, o juízo sobre a incidência de cada uma das multas/hipótese de majoração sujeita-se a exame de materialidade própria pela autoridade fiscal, ou seja, análise autônoma.

115. Deflagrado o contencioso administrativo fiscal com a impugnação do sujeito passivo em relação a alguma das multas, a revisão do lançamento se traduz, em termos processuais, em capítulos autônomos da decisão proferida no processo administrativo fiscal, aplicando-se os consectários da teoria

dos capítulos da sentença sobre os quais se tratou na seção II.2.2.

116. A independência dos capítulos é ilustrada pelo fato de que se encontra na esfera de disposição do sujeito passivo não impugnar todas as multas que lhe foram impostas. É possível que se insurja tão somente quanto à qualificação da multa com fundamento no art. 44, §1º, VI, da Lei n.º 9.430/96 sem que apresente impugnação quanto ao mérito e, pois, da multa de ofício *per se* (art. 44, I). Do mesmo modo, pode impugnar o lançamento no que toca à imputação de não atendimento às intimações (44, §2º, da Lei n.º 9.430/96) sem se irresignar quanto às demais majorações/hipóteses de incidência. Assim, refletindo a impugnação, que pode apresentar-se parcial em relação às imputações infracionais, a decisão que examina a imposição de multas estrutura-se a partir de capítulos distintos para o exame de cada uma delas.

117. Fixadas essas premissas, passa-se às respostas aos questionamentos.

118. A multa de ofício em seu percentual ordinário, aquele previsto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, por constituir consectário inexorável do lançamento, não configura questão autônoma em relação ao crédito principal, sendo apreciada no mesmo capítulo decisório que trata da infração. Consequentemente, quando a decisão quanto ao crédito principal for tomada pelo voto de qualidade, a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, será excluída pela aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

119. As hipóteses de majoração da multa de ofício (art. 44, §1º, VI e VII e §2º), serão julgadas em capítulos autônomos e sucessivos, cabendo a aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, em separado, sobre cada um desses capítulo. Dessa forma, responde-se ao questionamento 2.1 nos seguintes termos:

- a) Caso aplicada a multa prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei n.º 9.430/96, se a sua manutenção for decidida em votação que resulte em voto de qualidade, deverá ser excluída a parcela da multa correspondente à qualificação, remanescendo a multa de ofício ordinária (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96).
- b) Caso aplicada a multa prevista no art. 44, §1º, VII, da Lei n.º 9.430/96, haverá duas deliberações sucessivas. Primeiramente, se decidirá se houve a caracterização de uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e, em seguida, se julgará a caracterização de reincidência do sujeito passivo. Se o julgamento pelo voto de qualidade se der já na primeira deliberação, a qualificação será integralmente excluída, remanescendo a multa em seu percentual ordinário. Se somente a segunda deliberação (reincidência) resultar de aplicação do voto de qualidade, a multa respectiva deverá ser excluída, mantendo-se, outrossim, a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, uma vez que a decisão pela qualificação em virtude da prática de das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64 não foi decidida pelo voto de qualidade.
- c) Na hipótese de aplicação da multa prevista no art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96, a penalidade

pecuniária deve ser excluída em caso de deliberação definida pelo voto de qualidade no capítulo que discutir sua aplicação.

120. Cabe observar que o entendimento pela exclusão da totalidade da multa em virtude do julgamento, pelo voto de qualidade, tão somente do capítulo da decisão relativo a uma das formas de qualificação previstas no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/696 esbarra, primeiramente, na divisão da decisão em capítulos, sobre a qual se discorreu, de forma detida, nas seções antecedentes.

121. Ademais, afrontaria a lógica interpretativa e a justiça fiscal, pois importaria em conferir à conduta negativamente qualificada pelo CARF tratamento mais benéfico que àquele dado à conduta que não recebeu qualificação negativa. Explica-se.

122. O julgamento que determina o **afastamento da qualificação** da multa, seja por voto de qualidade, maioria ou unanimidade resulta apenas na supressão da qualificação, **remanescendo a multa de ofício em sua versão ordinária**. Assim, admitir que a decisão, tomada por voto de qualidade, pela **manutenção da qualificação** resulte na exclusão da totalidade da multa imposta importaria conferir condição mais vantajosa a sujeito passivo em cuja conduta o Colegiado reconheceu prática dolosa, fraudulenta ou conluio. Trata-se de interpretação que traz consequências manifestamente iníquas, caso se trate de sujeitos passivos diversos, além de ilógicas, caso se trate do mesmo sujeito passivo, devendo, portanto, ser repelida, pois a hermenêutica não tolera resultados absurdos.

123. Solução análoga se aplica ao capítulo decisório que examina a multa prevista no art. 44, §2º, da Lei n.º 9.430/96, que impõe o agravamento pelo não atendimento a intimações da fiscalização. Caso esta majoração/hipótese de multa seja mantida pelo voto de qualidade, deve-se excluir a parcela agravada correspondente ao art. 44, §2º, da Lei n.º 9.430/96.

124. O Poder Judiciário, até o presente momento, se manifestou sobre o ponto em uma oportunidade. A decisão proferida no processo n.º 1069910-82.2021.4.01.3400, em curso na Seção Judiciária do Distrito Federal adotou os seguintes fundamentos:

“A nova redação da lei, que se opõe à sanção determinada por meio do voto de qualidade, não pode abarcar também o que o voto de qualidade **não decidiu**. A única dúvida dirimida por meio do voto de qualidade foi a qualificação da multa, pois, mesmo sem o desempate, a multa de fundo, de ofício, foi mantida.

A censura que a lei aplica à sanção firmada por meio do voto de qualidade deve abarcar, portanto, apenas a qualificação da multa, não sua totalidade, pois o percentual de 75% foi chancelado por unanimidade, integrando o mérito, o qual foi analisado sem socorro ao voto de qualidade.”

125. Em relação ao pronunciamento judicial, cabe destacar que, sob a perspectiva do direito processual, em linha com a exposição deste Parecer, adota o entendimento de que os efeitos da legislação se aplicam tão somente sobre os capítulos da decisão definidos por meio de voto de qualidade. Outrossim, à luz do direito material, compreende a análise da multa de ofício de forma segmentada e sucessiva, sendo

a incidência da multa de ofício em seu percentual ordinário objeto do capítulo de mérito atinente à análise da infração correlata, enquanto os agravamentos constituem capítulos próprios.

126. Por oportuno, cabe registrar que as razões lançadas nesta seção aplicam-se, igualmente, seja o capítulo referente à multa de ofício o único capítulo de mérito devolvido à apreciação do CARF, seja um dentre outros capítulos que compõem o objeto do julgamento. Nas duas situações, os aspectos materiais e processuais são os mesmos. As multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 caracterizam-se sempre como multas acessórias a crédito principal lançado. A análise das multas, seja a ordinária (em conjunto com o crédito principal), sejam as exasperações, corresponde, cada uma delas, a um capítulo decisório.

127. Por fim, registre-se que as razões lançadas nesta seção constituem orientação geral para tratamento das multas de ofício, não se restringindo às multas prevista no art. 44, I, e parágrafos, da Lei n.º 9.430/1996. A título de exemplo, o disposto nesta seção se aplica à multa prevista no art. 80, caput, da Lei n.º 4.502/64, que incide em caso de falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado.

III.1.2.2 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre as multas isoladas

128. De início, deve-se reconhecer que a terminologia abrange diversas multas com características diversas. A expressão multa isolada refere-se à multa prevista no 44, II, da Lei n.º 9.430/96, que é aplicada pelo descumprimento do dever de recolhimento antecipado; às multas associadas às declarações de compensação, previstas no art. 18 da Lei n.º 10.833/03 e art. 89, §10, da Lei n.º 8.212/91, e, ainda, multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias sem relação direta com a dimensão pecuniária da obrigação tributária.

129. As multas isoladas em geral serão objeto da seção abaixo, a multa regulada no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96 será tratada na seção subsequente, enquanto o exame das multas previstas no art. 18 da Lei n.º 10.833/03 e art. 89, §10, da Lei n.º 8.212/91 se dará na seção atinente à compensação.

III.1.2.2.1 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre as multas isoladas em geral

130. Esta seção trata das multas isoladas que não estão diretamente vinculadas ao lançamento de tributo. Excluem-se de seu objeto as multas isoladas pelo recolhimento de estimativas, examinadas no item subsequente, e as multas pelo descumprimento dos deveres relacionados a declarações de compensação, a serem tratadas em seção própria mais adiante.

131. As **multas isoladas** são aplicadas, em regra, a partir do descumprimento de uma obrigação acessória, conforme nomenclatura adotada no art. 113, §2º, do CTN, constituindo, por si, a **obrigação**

tributária principal. A título ilustrativo, mencionam-se as penalidades previstas no art. 12, §2º, da Lei n.º 11.116/05 e no art. 80, § 1º da Lei n.º 4.502/64.

132. Em linha com o referencial hermenêutico exposto na seção II.2.1, inicia-se a análise do ponto pela redação do dispositivo do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72. Pede-se licença para transcrever o enunciado mais uma vez:

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

133. A literalidade do enunciado, especialmente a referência à representação fiscal para fins penais, indica que a previsão de exclusão de multas tem por objeto sanções pecuniárias que constituem acessório ao crédito principal.

134. No que diz respeito à representação penal, verifica-se que ela se relaciona aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, isto é crimes que objetivam “*suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório*” (art. 1º) e eximir-se do pagamento ou deixar de recolher tributo (art. 2º, I e II); mal uso de deduções de incentivo fiscal (art 2º, III e IV), além de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Decreto -Lei n.º 2.848/40) e sonegação e contribuição previdenciária art. 337-A do referido Decreto-Lei).

135. Os crimes relacionados à representação penal envolvem a redução da carga tributária ou a malversação de incentivos fiscais, o que indica que a regra se dirige a julgamentos sobre pagamento de tributos que são acompanhados de penalidades pecuniárias, sobre as quais repercutirão os efeitos do §9º-A do Decreto 70.235/72.

136. Dado que, nos julgamentos sobre as incidência de multas isoladas, não há multa acessória ao crédito principal (o qual corresponde à própria multa) a ser extirpada, resta autorizada a conclusão de que não se configura o substrato fático-jurídico previsto no enunciado legal para que se aplique a previsão §9º-A do art. 25 do Decreto.

137. Ressalva-se, entretanto, a eventual possibilidade de a manutenção da multa isolada guardar relação de prejudicialidade com a discussão de um tributo que constitua obrigação principal. Em tais situações, caberá ao órgão julgador verificar se a controvérsia sobre o tributo se comunica com a controvérsia sobre a aplicação da multa.

138. Prosseguindo, sob a perspectiva lógico-sistemática, cumpre promover exegese que harmonize o recém acrescido §9º-A do art. 25, que preconiza a exclusão de multas, com o parágrafo 9º do art. 25 da Lei do PAF, que prevê que o Presidente da Turma deterá voto de qualidade na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de

qualidade.

139. A interpretação que afasta a incidência do novel dispositivo às multas isoladas permite preservar âmbito de incidência mínimo ao §9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, enquanto a aplicação do §9º-A do art. 25 esvaziaria por completo o lançamento das multas isoladas, no caso de empate no julgamento sobre multas isoladas, resultando em interpretação *contra legem*.

140. Observa-se, em reforço, que inexistiria qualquer modificação advinda da revogação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/02, caso fosse aplicado o enunciado à multa de forma isolada. O resultado da decisão da turma julgadora pelo voto de qualidade seria rigorosamente o mesmo resultado que adviria caso não revogada a disposição do art. 19-E da Lei n.º 10.522/02. Dito de outro modo, não haveria voto de qualidade para julgamento de multas isoladas, mantendo-se o desempate automático pró-contribuinte.

141. Tampouco se verifica critério distintivo que fundamente restaurar o voto de qualidade para os créditos tributários atinentes ao tributo e manter o desempate pró-contribuinte para as multas isoladas – que também constituem obrigação principal autônoma –, especialmente uma manutenção que seria tácita, pois não decorreria do critério expresso pelo legislador, mas sim de um efeito automático da decisão.

142. Assim, a interpretação sistemática do §9º e do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 permite concluir que não se configura subsunção do fato à norma na hipótese de julgamento de multa isolada.

143. Caso fosse a vontade do legislador a extinção de multas aplicadas isoladamente em caso de julgamento por voto de qualidade, deveria tê-lo feito expressamente. **A extinção do crédito tributário principal mantido pelo CARF não pode decorrer de um efeito automático da decisão.**

144. Outrossim, sob a perspectiva teleológica, a exclusão estaria em manifesta contrariedade com a finalidade da norma, que busca beneficiar o contribuinte afastando o acréscimo pecuniário de caráter sancionador.

145. O emprego da metodologia histórico-sociológica mediante exame das propostas legislativas que debateram o tema do voto de qualidade e a exclusão de penalidades pecuniárias, ilustrado pelos pareceres acima reproduzidos, evidencia que as multas a serem excluídas são aquelas que constituem acessório de crédito principal cuja manutenção, no procedimento revisor, foi decidida pelo voto de qualidade. Vale repisar que o Parecer de Plenário apresentado na Câmara dos Deputados posicionou-se pela *“concessão de desonerações relativas às parcelas acessórias do montante principal do crédito tributário nos casos de empate no julgamento administrativo.”* O Relatório Legislativo apresentado no Senado adota linha similar: *“nos casos em que o voto de qualidade lhe for contrário, devem ser ao menos afastadas as penalidades tributárias” (...)* *“Este passa a ser desonerado de penalidades, juros e encargo legal”*.

146. Infere-se do Relatório da Câmara dos Deputados o racional do legislador: *“o crédito*

tributário constituído sob tal condição deve receber um tratamento especial e favorecido". Significa dizer que a exclusão das multas advém de um juízo sobre a controvérsia sobre a caracterização da infração que ocasionou o lançamento do principal e das respectivas penalidades, excluindo somente as penalidades.

147. No caso das multas isoladas tratadas nesta seção, como já visto, não há acessórios a serem suprimidos. Ademais, o crédito tributário integralmente excluído torna-se insuscetível a gozo de "tratamento favorecido". Constatase, assim, que **o objetivo do legislador, que deve orientar a definição da teleologia da norma, não é compatível com a exclusão do crédito tributário principal.**

148. Em síntese, conduziria a resultado absurdo, e, portanto, repellido pela técnica hermenêutica, aplicar a regra, que objetiva a exclusão de acessórios, para extinguir todo o crédito lançado.

149. Pode-se concluir, dessarte, que os métodos interpretativos baseados em análise lógico-sistemática, – a relação entre os parágrafos 9º e 9º-A do art. 25 do Decreto e a ausência de penalidade pecuniária a acompanhar as multas isoladas – e, ainda, os métodos histórico-sociológico e axiológico-teleológico – os trabalhos legislativos evidenciam a finalidade de conferir aos contribuintes a exclusão de acessórios pecuniários como prêmio em caso de controvérsia sobre o principal – são conducentes à interpretação pela negativa de incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 caso o crédito principal do processo seja uma multa isolada.

III.1.2.2.2 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre a multa prevista no 44, II, da Lei n.º 9.430/96

150. Cabe, de início, trazer a redação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

151. A leitura da disposição legal revela que, apesar da denominação multa isolada, cuida-se de modalidade de multa que incide em decorrência do *não pagamento do tributo devido sobre a base de cálculo estimada*, no caso de pessoas jurídicas optantes do lucro real, e, no caso de pessoas físicas, sobre os rendimentos e ganhos de capital sujeitos ao chamado carnê-leão. O tributo correspondente, em regra, não é lançado porque “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”, conforme Súmula CARF n.º82.

152. Assim como a sanção pecuniária prevista no art. 44, I, da Lei, a multa prevista no art. 44, II, constitui o consectário do descumprimento de uma obrigação principal, na hipótese, o pagamento devido em razão da sistemática de estimativas ou carnê-leão, ou seja, regimes jurídicos de antecipação do tributo. Destarte, os efeitos do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 sobre a penalidade prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, guardam similaridade com os efeitos sobre a multa prevista no art. 44, I, do mesmo normativo, isto é, caso se decida que houve o descumprimento da obrigação de antecipar o tributo em julgamento concluído pelo voto de qualidade, deve a multa ser excluída.

153. A exclusão da referida multa funda-se na interpretação gramatical, e também encontra amparo nos métodos histórico-sociológico, pois alinhada com o contexto de edição da norma, e teleológico-axiológico, eis que atende à finalidade de subtrair a penalidade pecuniária acessória de crédito principal cuja manutenção foi decidida mediante emprego do voto de qualidade, situação que é tomada como indicativa de controvérsia.

154. Deve-se ressaltar, entretanto, que a obrigação de antecipar o tributo não se confunde com a obrigação apurada no ajuste anual. Seus fatos geradores e bases de cálculo são distintos. Nem mesmo o fato de, eventualmente, no ajuste anual, inexistir saldo de tributo a ser recolhido, desnatura o descumprimento da obrigação antecipatória.

155. A diversidade das infrações se traduz, no processo administrativo fiscal, na circunstância de que a existência da obrigação antecipatória (mas não necessariamente o crédito tributário respectivo), é apreciada em capítulo próprio da decisão, no qual se trata simultaneamente da respectiva multa. Caso o julgamento por voto de qualidade se dê sobre o capítulo do acórdão que aprecia a obrigação antecipatória,

a multa deve ser excluída, em decorrência da aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72. Diversamente, o julgamento pelo voto de qualidade, no capítulo atinente ao lançamento da obrigação principal consistente no dever de pagamento adicional de tributo apurado no ajuste anual, não atinge a multa prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96. Reitera-se que se trata de obrigação principal distinta e, portanto, de outro capítulo da decisão.

156. Não se olvida que as duas infrações aqui tratadas podem originar-se a partir dos mesmos fatos e negócios jurídicos, de forma a ensejar deliberações no mesmo sentido sobre aludidas questões. Trata-se de exame a ser empreendido pela autoridade julgadora competente no exercício de suas funções.

157. Considerando o exposto nesta subseção, conclui-se que a multa prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96 deve ser afastada pela incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, introduzido pela Lei n.º 14.689/23, quando o julgamento sobre a infração atinente à obrigação de antecipar o tributo - sistemática de estimativas ou carnê-leão - se concluir com proferimento de voto de qualidade. Assim, responde-se ao item 2.5 da Consulta.

III.1.2.2.3 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre as multas aduaneiras

158. No tocante às chamadas multas aduaneiras, cabe, primeiramente, estabelecer que se aplicam as razões lançadas na seção antecedente que tratou das multas isoladas, eis que são multas aplicadas isoladamente, constituindo o crédito principal controvertido no processo administrativo respectivo. Por conseguinte, faltando-lhes caráter acessório a uma imposição principal, deixa de se configurar substrato fático subsumível ao enunciado do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72.

159. A par das razões acima expostas, as multas decorrentes de infração aduaneira merecem algumas considerações adicionais em razão de sua natureza.

160. O chamado Direito Aduaneiro corresponde à divisão didática para designar as normas que disciplinam as relações entre Estado e cidadãos decorrentes do tráfego de bens e pessoas, com ou sem conotação comercial. Encontra previsão constitucional no art. 237 da Constituição da República, enquanto o art. 22, inciso VIII, da Carta atribui à União competência para criação de normas referentes ao comércio exterior. O Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, ainda é a principal normatização sobre matéria aduaneira, tratando da fiscalização, do controle e da tributação das operações de comércio exterior, enquanto o Decreto n.º 6.759/09, o Regulamento Aduaneiro, busca consolidar e sistematizar a legislação sobre o tema.

161. A relação que guardam o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro é objeto de debate. Distinção é reconhecida pelo próprio direito positivo, a exemplo da Lei n.º 10.833/03, que trata da legislação tributária no Capítulo II e da legislação aduaneira no Capítulo III. O Superior Tribunal de Justiça,

no julgamento do REsp 1.999.532/RJ, após qualificar como nebulosos os contornos no Direito Aduaneiro no Brasil, adotou proposta da doutrina, segundo a qual define-se o “*Direito Aduaneiro como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade do Estado referentes ao tráfego de mercadorias objeto de comércio exterior no território aduaneiro, bem como dos aspectos a isso correlatos*” e, em seguida, separou as obrigações compreendidas no despacho aduaneiro entre administrativas e administrativas-fiscais, quando imediatamente relacionadas ao recolhimento de tributos. Às últimas atribuiu a natureza de obrigações tributárias acessórias, nos termos do art. 113, §2º do CTN, enquanto as primeiras classificou como administrativas, decorrentes do exercício do Poder de Polícia estatal.

162. Rosaldo Trevisan, em dissertação apresentada em 2008, segmentou a intervenção do Estado na ordem econômica em direta e indireta ou regulatória, manifestada por *direção* (“que abarca, além de medidas normativas que determinam comportamentos, o exercício do poder de polícia”) ou por *indução* (“que envolve as medidas normativas que estimulam ou desestimulam comportamentos”), reconhecendo, na regulação aduaneira, intervenção na ordem econômica na modalidade regulação e destacando que a tributação incidente sobre as operações de comércio exterior não ostenta finalidade arrecadatória, mas sim medida de indução: “*As medidas tarifárias, por sua vez, caracterizam essencialmente a atuação estatal regulatória por indução, mediante o estabelecimento de incentivos (v.g. regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais) ou desincentivos (v.g. majoração de impostos de importação e de exportação) com reflexos tributários, na importação e na exportação*”.¹²

163. A partir do exposto, é possível identificar distinção entre os ramos do Direito Tributário e Aduaneiro no que tange às respectivas finalidades. Enquanto o Direito Tributário é marcadamente arrecadatório, com sopesamentos que buscam atender a valores e princípios albergados pelo ordenamento e, eventualmente, operar efeitos extrafiscais, o objetivo do Direito Aduaneiro é regulatório, visando disciplinar o comércio exterior sob diferentes aspectos, e, nesse mister, o Direito Aduaneiro protege interesses públicos primários que não são contemplados pela legislação tributária.

164. O interesses públicos não patrimoniais que orientam a legislação aduaneira não foram ponderados pelo legislador por ocasião das discussões que culminaram na introdução do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, como se infere das manifestações acima reproduzidas, encontrando-se, pois, fora da teleologia da norma introduzida pela Lei n.º 14.689/23. Outrossim, a defesa dos interesses outros protegidos pelas normas aduaneiras, isto é, assegurar que atendam às finalidades de direção e indução de comportamentos a que se destinam, requer que a imposição das multas seja efetiva, e, pois que a cobrança das respectivas penalidades pecuniárias atinja o patrimônio dos infratores.

165. Essas considerações reforçam a inadmissibilidade da interpretação de que as multas que constituem o crédito principal discutido sejam extintas em virtude de efeito secundário de uma decisão, especialmente quando este efeito contraria o expressamente decidido pela deliberação do órgão julgador competente.

166. O exposto resulta em que, no que tange às multas aduaneiras, duas linhas de razões aliam-se para concluir pelo afastamento do art. 25, §9-A do Decreto n.º 70.235/72. De um lado, enumeram-se questões lógico-sistemática e teleológico-axiológica, uma vez que as multas aduaneiras não são ladeadas por outras multas, de natureza acessória, que sejam subtraíveis em caso de controvérsia e a aplicação do art. 25, §9-A do Decreto n.º 70.235/72 fulminaria o próprio lançamento do principal. De outro, as penalidades de natureza aduaneira protegem valores que devem ser privilegiados para além do aspecto patrimonial, impondo-se sua efetiva cobrança para que cumpram sua função regulatória.

167. Por fim, deve-se registrar que, para os fins da presente manifestação, consideram-se compreendidos na definição de Direito Aduaneiro os julgamentos que versem sobre de exigência de multas aduaneiras e aqueles referentes à aplicação de direitos *antidumping* e de medidas compensatórias.

III.1.3 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 em relação a capítulo da decisão que examinar a responsabilidade tributária

168. Neste ponto, primeiramente, necessário recordar alguns aspectos basilares acerca da sujeição passiva tributária. Nos termos do art. 121 do CTN, a sujeição passiva, designativo de gênero, compreende o contribuinte, quando há relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, I, CTN) ou a condição de responsável tributário, cuja obrigação “decorre de disposição expressa de lei” (art. 121, II, CTN).

169. Conforme exame empreendido no Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55/2009, a doutrina de Rubens Gomes de Souza define a responsabilidade tributária como hipótese de sujeição passiva indireta (em contraposição à sujeição passiva direta do contribuinte) que abarca duas tipologias, a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. Na primeira, a obrigação tributária, desde seu surgimento, é imposta ao substituto, a Lei imputa a terceiro não diretamente relacionado ao fato gerador o dever do recolhimento do tributo; na transferência, a obrigação tributária surgiria em face do contribuinte e seria, em decorrência de fato posterior, transmitida ao responsável tributário.

170. Tratando do tema, Sacha Calmon expõe que, na substituição, a pessoa que realiza a hipótese de incidência é diversa daquela que figura no conseqüente da norma como sujeito passivo da obrigação. Assim, o substituto é responsável por *tributo próprio* porém relacionado a *fato gerador alheio*. Já na transferência, identifica-se uma *obrigação preexistente* que é transferida, assim o responsável obriga-se por tributo alheio.¹³

171. O CTN não adota a classificação entre responsabilidade por substituição e por transferência, mas é possível identificá-las. Quanto à responsabilidade por substituição, o art. 128 do Código Tributário, em disposição que cumpre o papel de *lei geral*, enuncia os preceitos a serem observados pelo legislador ordinário no exercício da competência que lhe confere, isto é, o Código Tributário não institui hipóteses de

substituição.

172. O Capítulo V do Código, destinado a tratar da Responsabilidade Tributária, traz hipóteses identificadas como situações de responsabilização por transferência. Na Seção II, versa sobre a Responsabilidade por Sucessão (arts. 129 a 133), na Seção III, sobre a Responsabilidade de Terceiros (arts. 134 e 135), e na Seção IV, trata da Responsabilidade por Infrações (arts. 136 a 138) .

173. Interessa à presente manifestação a chamada responsabilidade por transferência, eis que a responsabilidade por substituição decorre de expressa disposição legal, em linha com o art. 128 do Código, não constituindo objeto de discussão acessória à controvérsia sobre o próprio crédito tributário. Se houver contencioso sobre o tema, ele dirá respeito à própria legitimidade passiva do autuado, portanto a matéria é estranha ao objeto desta seção.

174. Passando ao exame da questão, cabe rememorar os elementos da regra matriz de incidência tributária. O antecedente do juízo implicacional pressupõe o (i) o critério material (ii) o critério espacial, (iii) critério temporal, enquanto seu conseqüente traz (iv) o critério pessoal e o (v) o critério prestacional.

175. Como acima visto, para que a discussão se estenda à transferência da obrigação tributária surgida com a conjugação dos três elementos do antecedente, assume-se que se aperfeiçoaram e a prestação foi imposta ao sujeito passivo originário. Ao mesmo tempo, caracterizou-se uma das hipóteses legais de transferência e impôs-se a responsabilização do terceiro. Dado que há duas regras distintas em operação, faz-se necessário definir se a segunda regra – a da responsabilização – atrai a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72.

176. Neste ponto, é relevante notar que, embora, em muitos casos, a matéria atinente à responsabilização seja apreciada no mesmo processo que controla o lançamento tributário, esta concomitância não é compulsória. A responsabilização pode ser objeto de procedimento próprio, sendo possível, ainda, seu reconhecimento posterior ao encerramento do processo administrativo, como ocorre, corriqueiramente, no redirecionamento definido em sede de execução fiscal. Em tais casos, fica bem ilustrado que a regra da imputação de responsabilidade é diversa da norma que institui a hipótese de incidência do crédito tributário.

177. Assim, a questão que se põe é definir se a identificação do sujeito passivo, que é essencial à determinação e exigência do crédito tributário, conforme interpretação conjunta dos artigos 142 do CTN, 1º e 25 do Decreto n.º 70.235/72, abrange apenas os sujeitos passivos originalmente previstos no conseqüente da norma tributária ou se abarca aqueles inseridos no polo passivo por transferência da obrigação, quando o exame da ampliação dos obrigados ocorre no bojo do mesmo processo administrativo fiscal que controla o lançamento do crédito tributário.

178. A presente análise se deterá, primeiramente, no exame do art. 135, III, do CTN, por ser a hipótese de responsabilização de maior recorrência no âmbito do CARF e, portanto, se prestará a esclarecer

inúmeros casos. Transcreve-se o dispositivo:

135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

179. A disposição trata da responsabilização de gestores e representantes que tenham agido em infração à lei, contrato social ou estatutos ou, ainda, com excesso de poderes. Trata-se de responsabilidade pessoal que não exclui a obrigação da pessoa jurídica contribuinte, conforme entendimento adotado no já mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55/2009, que, em exame abrangente e minucioso do tema, fixou a natureza solidária das obrigações imputadas. Cabe reproduzir excerto que trata dos pressupostos para responsabilização:

“61. De tudo isso, é importante guardar que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. **Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição.** Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Dessarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, **o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.**”

180. Os pressupostos legais interpretados pelo STJ evidenciam que a atribuição da condição de sujeito passivo, com fundamento no art. 135, III, do CTN, decorre **da condição de administrador conjugada a cometimento de ato ilícito nessa posição.**

181. A ilicitude não corresponde ao fato gerador do tributo, embora possa com ele relacionar-se. A conduta ilícita não se inclui entre os elementos da regra matriz, o que permite concluir que está fora da esfera do julgamento do crédito tributário e, portanto, fora do âmbito de aplicação do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72. Por conseguinte, não se aplica ao capítulo decisório atinente à responsabilização a previsão do multicitado § 9º-A do art. 25 do Decreto.

182. Embora a discussão sobre a responsabilização perpassa a análise do fato gerador do tributo, com ele não se confunde, pois são as condutas voltadas à prática ilícita, por exemplo, uma simulação, que configuram a hipótese de incidência da norma de responsabilização, e não o aperfeiçoamento do fato gerador do tributo. Dito de outro modo, a despeito de revolver o mesmo arcabouço probatório, a análise fática para subsunção é diversa. A responsabilidade se dá, nas palavras de Sacha Calmon, por “fato gerador alheio”.

183. Trata-se de dois paradigmas legais distintos e o paradigma para responsabilização não diz respeito propriamente ao tributo, mas sim, à responsabilidade de um terceiro.

184. Observa-se, em adição, que §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 predica a exclusão de multas acessórias ao crédito tributário cujo lançamento é mantido pelo voto de qualidade, o que é corroborado pela interpretação sociológico-histórica empreendida a partir do exame dos trabalhos legislativos que resultaram na edição da Lei n.º 14.689/23. O reconhecimento da responsabilização não importa a imposição de qualquer multa, mas sim, a participação na relação jurídica tributária. A imputação da multa se relaciona (i) à manutenção do próprio crédito principal, no que se refere à multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 e (ii) à presença de alguma das qualificadoras e agravadoras previstas nos art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 9.430/96. Dessarte, em relação à imputação de responsabilidade tributária, constata-se a ausência de subsunção da questão ao §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

185. Em seguida, sobre o tema responsabilização, em razão de sua prevalência, impõe-se tratar da previsão do art. 124, I, do CTN. O enunciado se insere no Capítulo IV, cujo objeto é o Sujeito Passivo, na Seção II, da Solidariedade. O art. 124, I, obriga “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

186. A amplitude do art. 124, I, do CTN foi examinada na Nota PGFN/CGD n.º 866/2010, que tratou de grupo econômicos, e no Parecer PGFN/CAT n.º 1509 de 2011, manifestações cuja análise incluiu apreciar a jurisprudência do STJ. Verifica-se que o STJ, embora tenha extensivamente debatido as hipóteses em que se configura o interesse comum, não buscou enquadrar a sujeição passiva em uma tipologia específica. Outrossim, o Parecer PGFN/CAT n.º 1510/2010 expôs que a solidariedade pode estabelecer-se em relações entre contribuintes, entre responsáveis e entre contribuintes e corresponsáveis.

187. No âmbito do CARF, a jurisprudência majoritária é no sentido de que o dispositivo fundamenta inclusão, no polo passivo, de pessoas físicas e jurídicas que tenham concorrido, direta ou indiretamente, com a ocorrência do fato gerador do tributo, mormente quando caracterizadas práticas ilícitas.

188. Diante da necessidade de fixar a questão para apresentar solução à consulta apresentada, empreende-se, nesta seção, análise voltada especificamente a definir a aplicação do §9º-A, do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

189. Primeiramente, toma-se em consideração o posicionamento adotado por esta Procuradoria da Fazenda no tocante ao art. 135, III, do CTN, acima apresentado, o qual, com fundamento na jurisprudência do STJ, reconhece que a responsabilização deriva da conjugação da condição de administrador com a prática de atos ilícitos. Em seguida, observa-se o entendimento adotado por esta Procuradoria sobre a aplicação do art. 124, I, do CTN, quando caracterizada atuação comum para práticas ilícitas, o qual se coaduna com a jurisprudência majoritária do CARF e encontra respaldo em precedentes do STJ¹⁶.

190. A análise conjunta das manifestações anteriores desta Procuradoria permite concluir que a

responsabilização fundada no art. 124, I, do CTN, quando decorrente da identificação de prática de atos ilícitos, enquadra-se na modalidade de responsabilidade por transferência, e, por conseguinte, submete-se a exame autônomo em relação ao exame da constituição do crédito tributário, como exposto acima. Dessarte, à responsabilização fundada no art. 124, I, do CTN, quando decorrente da prática de atos ilícitos, aplicam-se as mesmas razões e conclusões vertidas sobre a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.

191. Significa dizer que se trata de exame que não se confunde com a configuração do fato gerador do crédito tributário para os fins do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, embora os mesmos atos e negócios jurídicos componham os elementos de prova subjacentes às duas análises. Outrossim, por se cuidar de exame quanto à responsabilização, não resulta na imposição de qualquer multa, mas sim na participação na relação jurídica tributária. Em síntese, por cuidar-se de imputação de responsabilidade tributária por transferência, não há subsunção da questão ao §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

192. Assim, conclui-se esta seção respondendo ao questionamento 1.4 da Consulente no sentido de que os capítulos decisórios atinentes às discussões sobre a responsabilização tributária previstas no art. 135, III, e 124, I, ambos do CTN, este último quando a imputação da responsabilidade deriva da identificação de prática ilícita, não atraem a incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

III.1.4 Extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 em relação a capítulo da decisão que examinar a decadência

193. Quanto à questão da extensão do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 no exame da decadência, cumpre fixar como premissa primeira que a decadência constitui matéria preliminar de mérito.

194. Preliminar por se constituir em questão *“cujas soluções deve anteceder logicamente a de outras”* uma vez que influencia a solução de outras questões postas à apreciação do órgão julgador, guardando as últimas com a primeira relação de subordinação ou dependência. Nesse sentido é a previsão do art. 1.013, §4º, do CPC/15. Preliminar, e não prejudicial, porque as questões prejudiciais condicionam o conteúdo das questões dependentes, o seu modo de ser, enquanto as preliminares determinam *“seu próprio ser; isto é, para aqueles que, conforme o sentido em que sejam resolvidas oponham ou, ao contrário, removam um impedimento à solução de outras, sem influírem, no segundo caso, sobre o sentido que estas outras hão de ser resolvidas”*¹⁵. De mérito, pois apta a decidir definitivamente a lide e as relações jurídicas apresentadas, projetando os efeitos da coisa julgada material quando reconhecida na esfera judicial (art. 487 do CPC/15).

195. A decadência, conforme tradicional lição do professor Agnelo Amorim Filho, diz respeito ao *“prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular”*, aplicando-se aos direitos potestativos, que são *“aqueles poderes que a lei confere a determinadas pessoas de influírem, com uma declaração de vontade, sobre situações jurídicas de outras, sem o concurso da vontade dessas”*¹⁶.

196. A determinação de prazos decadenciais encontra fundamento na segurança jurídica, princípio derivado de um dos fins precípuos do Estado: a pacificação social. A decadência concretiza-se por meio da estabilização das relações interpessoais, limitando, no tempo, o estado de sujeição daqueles obrigados em razão de direitos potestativos. No âmbito tributário, resulta que os contribuintes não devem permanecer indefinidamente sujeitos ao exercício do direito de constituir obrigações por parte da Administração Tributária.

197. Constitui questão meritória, relativa à exigência do crédito tributário, o que atrairia, a princípio, a aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72. Não obstante, sob a perspectiva histórico-sociológica, bem como teleológico-axiológica não encontra, no exame da decadência, o juízo controvertido quanto à qualificação de determinados fatos ou negócios jurídicos como subsumíveis à hipótese de incidência tributária.

198. No capítulo decisório que enfrenta a decadência, há pronunciamento sobre a tempestividade do exercício do direito potestativo da Administração Tributária quanto ao lançamento do tributo com o fim de privilegiar a segurança jurídica e a estabilidade das relações sociais. Desta apreciação, nada se pode inferir acerca do desfecho da controvérsia sobre o tributo objeto de lançamento de ofício. Caso superada, a subsequente deliberação sobre a validade do crédito tributário será absolutamente independente.

199. Dado que inexistente, em tal julgamento, manifestação sobre a conduta do sujeito passivo, circunstância que, inclusive, caracteriza a questão da decadência como questão preliminar em vez de prejudicial como já dito, a evidenciar seu caráter externo à obrigação tributária, falta, na apreciação da decadência, a controvérsia sobre eventual conduta infracional do contribuinte que determine a exclusão da penalidade.

200. Sob outro viés, não se pode identificar uma penalidade pecuniária acessória ao reconhecimento ou não da decadência. A consequência da superação da preliminar de decadência é permitir o conhecimento dos aspectos relativos ao lançamento do crédito tributário.

201. Dessarte, por ausência de subsunção à hipótese legal do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72, não pode decorrer a exclusão das multas tributárias da unidade decisória que examina a decadência, pois exterior ao âmbito de incidência do normativo.

202. A exclusão das multas no capítulo atinente à decadência poderia, ademais, gerar situação ilógica. Imagine-se caso em que parcela do lançamento é alvo da alegação de decadência, rejeitada por decisão cujo resultado é alcançado por meio de voto de qualidade. A exclusão da multa, em tal hipótese, significaria que parte do crédito tributário seria desacompanhada de qualquer multa, enquanto, em relação à outra parcela, a multa poderia ser mantida. O tratamento díspar para a mesma conduta do contribuinte seria manifestamente ilógico, o que reforça a conclusão pelo afastamento do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 na apreciação da decadência.

203. No ponto, por fim, cabe examinar os casos em que se afasta o prazo de homologação contado da ocorrência do fato gerador previsto no art. 150, §4º, do CTN em virtude da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, em substituição, o prazo e o termo *a quo* previstos no art. 173, I, do CTN, conforme sedimentado pelo STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, sob sistemática de recurso repetitivos, em 12/8/2009.

204. Em tais situações, a deliberação sobre o decurso do prazo decadencial vincula-se à configuração de práticas ilícitas, portanto se caracterizaria juízo sobre a conduta dos contribuintes e/ou responsáveis, circunstância que poderia corresponder ao aspecto teleológico-axiológico do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

205. Uma análise mais detida dos preceitos legais e fatos que lhe são pressupostos afasta a percepção inicial. Primeiramente, verifica-se que a discussão que envolve a aplicação do art. 150, §4º c/c 173, I, ambos do CTN, não diz respeito à regra matriz de incidência tributária, mas sim, a ulterior caracterização de prática dolosa, fraudulenta ou simulatória voltada a ocultar ou alterar as características do fato gerador do tributo. À semelhança da exposição feita na seção III.1.3 sobre as hipóteses de responsabilidade por transferência, há duas regras incidentes, a primeira disciplina o fato gerador do tributo, a segunda traz como antecedente determinadas práticas ilícitas, cuja identificação altera o termo *a quo* do prazo decadencial aplicável (consequente da norma).

206. Assim, a possibilidade de a discussão sobre a decadência, em decorrência da identificação das práticas previstas no art. 150, §4º do CTN, operar os efeitos do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, requer, primeiramente, que se defina se esta norma – o art. 150, §4º do CTN, – se insere no âmbito de abrangência dos arts. 1º e 25 do Decreto, por ser esse o escopo da regra de exclusão das multas.

207. A resposta é negativa, pois o exame requerido pelo enunciado – identificação de dolo, fraude ou simulação – não diz respeito à determinação ou exigência do crédito tributário, nos termos dos arts. 1º e 25 do do Decreto n.º 70.235/72 c/c art. 142 do CTN. Não envolve verificar materialidade do fato gerador, quantificá-lo ou definir o sujeito passivo. Diz respeito, isto sim, à identificação de práticas ilícitas que, no plano lógico, sucedem a configuração do fato gerador e são realizadas com o fim de turbar o trabalho fiscalizatório. Um vez constatadas tais condutas, repercutem no aspecto temporal para exercício da competência tributária e, somente indiretamente, podem afetar a exigibilidade do crédito. A apreciação promovida no capítulo decisório da decadência, todavia, não diz respeito à obrigação tributária, mas às práticas ilícitas.

208. Outrossim, sob os aspectos histórico-sociológico e teleológico-axiológico, não se verifica relação com o contexto de edição do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, nem, tampouco, com sua finalidade. A regra se destina a situações em que a ocorrência do fato gerador é móvel de dissenso e esta controvérsia enseja a exclusão da multa tributária. O juízo controvertido que pode exsurgir no capítulo decisório que delibera sobre a decadência abarcando discussão sobre o afastamento do prazo previsto no

art. 150, §4º, do CTN, por sua vez, volta-se à conduta de dolo, fraude ou simulação, e não ao crédito tributário, ou seja, não há subsunção ao §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, consideradas as metodologias hermenêuticas acima referidas.

209. Ante o exposto, conclui-se que, ainda que a determinação do termo *a quo* do prazo decadencial revolva exame sobre dolo, fraude ou simulação, o capítulo decisório correspondente não se subsume à hipótese de incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

210. Em reforço à conclusão alcançada, deve-se considerar a necessidade de coesão sistêmica na aplicação da norma. A previsão de dolo, fraude ou simulação inserta no art. 150, §4º, do CTN guarda relação de similaridade com as hipóteses de qualificação da multa do art. 44, I, §1º da Lei n.º 9.430/96, que, remetendo à Lei n.º 4.502/64, prescreve a qualificação da multa de ofício em casos de sonegação, fraude e conluio, todos definidos pela Lei como práticas dolosas.

211. Aqui, importante notar, que, diversamente do que se dá no exame da decadência, os critérios, quando investigados em relação à multa qualificada, repercutem diretamente no crédito tributário, enquadrando-se na previsão do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, pois a multa possui dimensão pecuniária.

212. Na seção III.1.2.1 desta manifestação, atinente ao tratamento das diferentes multas de ofício, restou estabelecido que a incidência do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 sobre o capítulo decisório que mantém a qualificação da multa pelo voto de qualidade acarreta a exclusão da parcela da multa correspondente à qualificação, permanecendo hígida a multa de ofício em seu percentual ordinário. Assim, admitir que o afastamento da decadência, em discussão que envolva o art. 150, §4º, do CTN, exclua a totalidade da multa de ofício importa em conferir tratamento díspar a situações similares.

213. Ante todo o exposto, conclui-se que o §9º-A do Decreto n.º 70.235/72 não incide sobre capítulo decisório que examina a decadência por ausência de subsunção do fato à previsão normativa. Assim, responde-se ao item 1.1 parte final.

III.1.5 Dos efeitos da decisão tomada por voto de qualidade quanto à existência de crédito de tributo requerido em sede de compensação

214. O item 1.3 indaga sobre a situação em que o crédito do contribuinte correspondente a tributo recolhido indevidamente ou a maior, pleiteado em sede de compensação, não foi reconhecido pelo voto de qualidade e, conseqüentemente, houve a cobrança da obrigação tributária que se pretendeu adimplir por meio de compensação.

215. Para responder ao questionamento, cabe distinguir duas discussões (i) o juízo sobre a existência do crédito pretendido pelo contribuinte e (ii) o juízo sobre a obrigação tributária do contribuinte.

216. Em caso de declarações de compensação, o débito já foi confessado pelo sujeito passivo, detendo a declaração respectiva eficácia constitutiva. Não há, portanto, espaço para discussão sobre a obrigação tributária.

217. No tocante ao juízo sobre a existência do direito creditício, a análise empreendida em sede de pedido de restituição e/ou compensação não corresponde aos artigos 1º e 25 do Decreto n.º 70.235/72, ou seja, o processo de compensação não comporta exame sobre a exigência e determinação de crédito tributário.

218. A utilização do procedimento regulado pelo Decreto n.º 70.235/72 decorre da previsão do art. 74, §11, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a qual determina que a manifestação de inconformidade e correlatos recursos **obedecerão ao rito processual** do Decreto. Verifica-se, dessarte, que os pedidos de compensação/restituição apenas tomam de empréstimo o rito do PAF, não constituindo matéria que lhe é própria, pois tratam de direito creditício do contribuinte. Sobre o ponto, esta Procuradoria da Fazenda já se manifestou por meio do Parecer n.º 6.898/2020/ME:

"4.2.5 A inovação legal em tela seria aplicável ao julgamento de recurso em face de despacho decisório de redução (glosa) de restituição, ou não alcançaria casos como esse, por não tratar-se de "processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário"? E diante da glosa de compensação em GFIP, por exemplo, quando é feito lançamento tributário, não se aplicaria o voto de qualidade?"

46. A questão já foi solucionada nos itens anteriores. O art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, **não é aplicável aos processos em que se discute o direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento, reembolso e compensação), que não se qualificam como processos de determinação e exigência do crédito tributário. A submissão desses casos ao rito do Decreto nº 70.235 não implica a modificação da sua natureza jurídica, vale dizer, um processo de restituição ou compensação não é "transformado" em processo de determinação e exigência de crédito tributário por força do julgamento segundo o Decreto nº 70.235, de 1972.**

47. A seu turno, o lançamento decorrente da glosa de compensação em GFIP deflagra um processo de exigência de crédito tributário, que estará subordinado ao disposto no art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002."

219. Destarte, em relação aos processos em que se discute direito creditório do contribuinte, não há que se falar em aplicação do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

220. Note-se, ademais, que, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 796.939, *leading case* do Tema de Repercussão Geral n.º 736, a aplicação da penalidade prevista no art. 74, §17 da Lei n.º 9.430/96 restou afastada nos seguintes termos: "é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária". Significa dizer que a não homologação de pedido de compensação não mais constitui hipótese suficiente para atrair a incidência de penalidade pecuniária.

221. Acerca da multa de mora em caso de declaração de compensação, sua hipótese de incidência

não enseja discussão no âmbito do processo administrativo fiscal, restando o questionamento prejudicado neste ponto.

222. **Com base no exposto nesta seção, responde-se ao questionamento do item 1.3, nos seguintes termos: afasta-se o §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 nos processos que discutem direito creditício do contribuinte, uma vez que (i) não há discussão sobre a constituição de crédito tributário e, pois, a interpretação sistemática, bem como os métodos histórico-sociológico e teleológico-axiológico afastam a subsunção do tema à hipótese prevista na referida norma e, ainda, que aplicável fosse (ii) não haveria multa correlata ao crédito não homologado que fosse suscetível de exclusão, o que torna impossível a incidência da norma.**

223. Em prosseguimento, cumpre registrar a possibilidade, ainda que residual, de autos de infração lavrados para formalizar lançamentos sobre bases de cálculo informadas por meio de declarações, como a DIPJ, que não constituíram confissão de dívida. Em tais lançamentos, é possível, em tese, a concomitância de discussões sobre o direito creditício do contribuinte e sobre a obrigação tributária.

224. Em relação a esses casos, deve restar claro que a discussão sobre o direito creditório do contribuinte não se comunica com eventual discussão sobre o crédito da União, decorrente do lançamento tributário. Serão resolvidas em capítulos decisórios distintos e a controvérsia sobre o direito creditório do contribuinte não atrai a incidência do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

225. O tópico compensação demanda, por derradeiro, exame sobre as multas previstas no artigo 18, §§2º e 4º, da Lei n.º 10.833/2003, bem como a multa prevista no art. 89, §10 da Lei n.º 8.212/91. Cabe reproduzir as disposições:

Lei n.º 10.833/03

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove **falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.**

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a **compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei n.º 8.212/91

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente

poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove **falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

226. As referidas multas decorrem de obrigações acessórias inadimplidas, caracterizando-se como créditos tributários principais, nos termos do art. 113, §§2º e 3º, do CTN. O inadimplemento da obrigação é conjugado à prestação de informações falsas (art. 18, §2º, da Lei n.º 10.833/03 e art. 89 da Lei n.º 8.212/91) ou pretensão de compensar créditos cujo aproveitamento é vedado por Lei (art. 18, §4º, da Lei n.º 10.833/03), o que impõe a exasperação da penalidade.

227. Assim, embora relacionadas com o procedimento de compensação de direitos creditórios dos contribuintes, sua discussão abrange questões fáticas que ultrapassam a existência do direito creditório do contribuinte, revolvendo práticas ilícitas (prestação de informações falsas) ou abusivas (declaração de créditos inservíveis à compensação por determinação legal), que ensejam lançamento de crédito tributário (art. 113, §3º, CTN), subsumindo-se, portanto, aos art. 1º e art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

228. Outrossim, tratando-se de multas isoladas, isto é, que independem da constituição do crédito principal, já confessado pelo contribuinte, faz-se pertinente todo o exposto na seção III.1.2.2.1 para concluir pela não incidência do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 nos julgamentos pela manutenção das referidas multas que sejam resolvidos mediante aplicação do voto de qualidade.

229. Não se olvida, por outro lado, que as multas previstas no art. 18, §§2º e 4º, da Lei n.º 10.833/03 e art. 89, §10, da Lei n.º 8.212/91 guardam relação com o crédito compensado sob o aspecto quantitativo, uma vez que suas bases de cálculo partem do montante “do débito indevidamente compensado”.

230. A relação de prejudicialidade no aspecto quantitativo, todavia, não afeta a autonomia das hipóteses de incidência das multas isoladas tratadas nesta seção, cabendo seu exame pelas autoridades julgadoras no caso concreto, exame esse que não se confunde com a aplicação do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

231. Ante o exposto, conclui-se que ao julgamento das multas isoladas previstas no artigo 18, §§2º e 4º, da Lei n.º 10.833/2003 e no artigo 89, §10 da Lei n.º 8.212/91 não se aplica o § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72.

III.1.6 Dos questionamentos sobre a existência de interesse recursal e atendimento a pressupostos recursais para recurso da Fazenda Nacional contra decisão favorável à União tomada pelo voto de qualidade

232. Para definir a viabilidade da interposição de recurso especial com o fim de alterar o quórum

de deliberação, objetivando que o julgamento concluído pelo voto de qualidade seja substituído por julgamento por maioria ou unanimidade, cumpre, de início, recordar algumas noções gerais sobre os pressupostos recursais.

233. O regular exercício do direito de recorrer depende de alguns pressupostos, que Barbosa Moreira classifica em **intrínsecos**, quando dizem respeito à própria existência do poder de recorrer, os quais compreendem (a) cabimento, (b) legitimação, (c) interesse e (d) inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer, e **extrínsecos** (e) tempestividade, (f) regularidade formal e (g) preparo¹⁷.

234. Para responder ao questionamento apresentado a esta Coordenação, importa examinar os pressupostos intrínsecos do cabimento e do interesse recursal e o pressuposto extrínseco da regularidade formal. Inicia-se pelo interesse recursal.

235. O interesse em recorrer conjuga o binômio: (a) utilidade, isto é, obtenção de situação mais vantajosa que o resultado do recurso pode proporcionar ao recorrente, do ponto de vista prático, e (b) necessidade de utilização do recurso para se obter tal resultado¹⁸.

236. A necessidade do recurso, no caso sob exame, não oferece maiores discussões para sua determinação. Não há margem para dúvida de que, para alterar o resultado numérico do julgamento, o recurso que permita nova manifestação do órgão julgador, substituindo a decisão tomada pelo voto de qualidade, é necessário.

237. A vantajosidade ou **utilidade**, exige aprofundamento na análise. É preciso determinar o conteúdo semântico da expressão “situação mais vantajosa (...) do ponto de vista prático”. O já mencionado trabalho de Barbosa Moreira, sobre a relação existente entre utilidade e a melhora na situação prática do recorrente, pontua:

“**Deve aferir-se ao ângulo prático a ocorrência da utilidade**, isto é, a relevância do proveito ou vantagem cuja possibilidade configura o interesse em recorrer. A razão de ser do processo não consiste em proporcionar ocasião para o debate de puras teses, **sem consequências concretas para a fixação da disciplina do caso levado à apreciação do juiz**. Não pode a atividade do aparelho judiciário do Estado servir de instrumento para a solução de questões acadêmicas. Por isso, não entra em linha de conta a veleidade, que alguma das partes tenha, de **obter satisfação psicológica com o acolhimento in totum, pelo órgão ad quem, da argumentação utilizada na defesa do seu direito, se a decisão já assegura a este tutela eficaz**. (BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Comentários ao Código de Processo Civil, 9. ed., v. V, p. 300.)¹⁹

238. A chamada perspectiva prática traduz-se em situação mais favorável do ponto de vista do direito material posto à apreciação e não apenas em relação a teses jurídicas, se alinhando com a questão da irrecorribilidade dos fundamentos da decisão²⁰, pois, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas em Lei, o recurso se direciona contra o dispositivo (art. 504, I, CPC/2015). O resultado prático, portanto, é

uma mudança nos dispositivos decisórios que seja favorável ao recorrente.

239. A utilidade relaciona-se, ainda, com a noção de sucumbência, isto é, desconformidade entre o que a parte pretendia e aquilo que foi concedido²¹, situação que qualifica a parte vencida como legítima para recorrer (artigos 499 e 996, caput do CPC/2015). Assim, vencida é a parte “quando a decisão lhe tenha **causado prejuízo**, ou a tenha posto em situação menos favorável do que a de que ela gozava antes do processo, **ou lhe haja repellido alguma pretensão**, ou acolhido a pretensão do adversário”.²²

240. As lições tradicionais sobre o tema vem sendo objeto de debate, mormente após a introdução do atual Código de Processo Civil, em 2015, para que se amplie o sentido de sucumbência, adotando-se abordagem prospectiva. Nessa linha, ganha relevo a noção de sucumbência material, acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça:

“A propósito, importante destacar lição doutrinária acerca da existência de distinção entre "sucumbência formal" e "sucumbência material" para fins de aferição do interesse recursal das partes:

Por **sucumbência formal se entende a frustração da parte em termos processuais**, ou seja, a não obtenção por meio da decisão judicial de tudo aquilo que poderia ter processualmente obtido em virtude do pedido formulado ao órgão jurisdicional. Nesse sentido será sucumbente formal o autor se este não obtiver a procedência integral de seu pedido e o réu se não obtiver a improcedência integral do pedido do autor.

Na parcial procedência do pedido haverá sucumbência formal recíproca. A sucumbência material, por sua vez, **se refere ao aspecto material do processo, verificando-se sempre que a parte deixar de obter no mundo dos fatos tudo aquilo que poderia ter conseguido com o processo**. A análise nesse caso nada tem de processual, fundando-se no bem ou bens da vida que a parte poderia obter em virtude do processo judicial e que não obteve em razão da decisão judicial. Essa discrepância entre o desejado no mundo prático e o praticamente obtido no processo gera a sucumbência material da parte. Verificando-se a sucumbência formal, em regra, também haverá sucumbência material, sendo presumível que, não obtendo processualmente tudo o que o processo poderia lhe entregar, a parte também não obterá tudo o que poderia obter no plano prático. **É até possível estabelecer uma regra de que, sempre que exista sucumbência formal, haverá também a material, mas essa vinculação entre as duas espécies de sucumbência nem sempre ocorrerá, havendo casos excepcionais nos quais não haverá sucumbência formal, mas ocorrerá a material.** (...) (Daniel Amorim Assumpção Neves, in "Manual de Direito Processual Civil", Vol. Único, 2ª ed., São Paulo: Ed. Método, 2011, págs. 620/622)

Assim, a procedência integral da pretensão deduzida na inicial, conquanto configure a sucumbência formal apenas da parte ré, pode vir a consubstanciar a chamada sucumbência material inclusive do autor da demanda, quando obtido provimento jurisdicional em extensão inferior a tudo aquilo que se almejava obter do ponto de vista prático. É o que ocorre nos casos de pretensão indenizatória calcada

em dano moral. Isto porque a procedência da demanda configura, sem sombra de dúvidas, sucumbência formal e material do réu. Contudo, o arbitramento judicial de quantum indenizatório tido por irrisório, porque inferior aos parâmetros jurisprudenciais ou ao pedido constante da inicial, caracteriza frustração da expectativa do autor, sobressaindo seu interesse em ver majorada a condenação, hipótese caracterizadora, portanto, da sucumbência material viabilizadora da irresignação recursal.” (REsp 1.102.479-RJ, Rel. Min. Marco Buzzi, Corte Especial, julgado em 4/3/2015, DJe 25/5/2015).

241. As premissas teóricas trazidas e o entendimento jurisprudencial sobre o tema permitem identificar tendência à aceitação de sucumbência em acepção material, isto é, a caracterização de interesse recursal ainda que a parte seja formalmente vencedora, nas situações em que o recurso é instrumento hábil à obtenção de situação mais vantajosa. Essa mesma tendência pode ser identificada no art. 503, §1º, do CPC, de 2015, quando prevê que a coisa julgada se opere sobre questão prejudicial, o que ensejaria o interesse recursal para reforma da decisão quanto à questão prejudicial, ainda que a parte se tenha sagrado vencedora. Note-se, ademais, que a legislação estaria a criar situação de interesse recursal para discussão sobre *fundamento* da decisão, mitigando, assim, a lição tradicional quanto a sua irrecorribilidade.

242. Em uma análise formal, a correlação entre sucumbência e interesse recursal, conduz à negativa quanto ao interesse recursal da Fazenda Nacional quando incide o § 9º-A, eis que a sua incidência pressupõe êxito fazendário no julgamento. Parte sucumbente é o contribuinte.

243. A análise sob a perspectiva material, que busca *situação prática mais favorável*, por sua vez, permitiria reconhecer a possibilidade de a Fazenda Nacional alcançar situação prática mais favorável nos casos de julgamentos decididos mediante aplicação do voto de qualidade, vantajosidade consistente na pretensão de restaurar a cobrança da multa excluída. Não obstante, o exame do precedente do STJ e a doutrina evidenciam que a sucumbência, ainda que se acolha a acepção material, correlaciona-se à decisão, mais precisamente ao dispositivo. Assim, a posição mais vantajosa almejada no caso sob exame não se traduz em interesse recursal. Isso, porque a previsão do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, por corresponder a efeito secundário da decisão, não é objeto de deliberação, não compondo a decisão, e, por conseguinte, não é passível de reforma. Assim, não é possível reconhecer interesse recursal que viabilize interposição de recurso especial para, exclusivamente, obter alteração do quórum do resultado de julgamento, uma vez que inexistente capítulo decisório a ser reformado.

244. Deve-se, ressaltar, todavia, a possibilidade eventual de caracterização de interesse recursal para discutir os capítulos decisórios, desde que concorram os demais pressupostos recursais necessário ao conhecimento do recurso especial.

245. Ante o exposto, responde-se ao questionamento do item 4.1 de forma negativa, pela ausência de interesse processual fundado exclusivamente na alteração de quórum de decisão resultante de julgamento em que se aplicou voto de qualidade, ressalvada a possibilidade de caracterização de interesse

processual decorrente de exame dos capítulos decisórios e da relação entre eles.

246. Tratada a questão da recorribilidade da decisão sob o aspecto do interesse recursal, prossegue-se com a análise quanto aos demais pressupostos processuais pertinentes.

247. O cabimento relaciona-se ao regime jurídico positivado para o recurso, abarcando “as hipóteses de sua interposição e sobre qual espécie de decisão determinado recurso é cabível”²³. Decompõe-se em dois fatores, a recorribilidade e a adequação, também chamada de propriedade²⁴. A adequação, além das disposições legais específicas sobre a espécie recursal, relaciona-se com outros institutos recursais tais como a taxatividade, singularidade e fungibilidade. Em suma, o cabimento desdobra-se em dois elementos, a *previsão* legal do recurso, e sua *adequação*, a significar que, uma vez previsto o recurso em lei, cumpre verificar se ele é adequado a combater aquele tipo de decisão. Se for positiva a resposta, revela-se, então, cabível o recurso.

248. A adequação, pelo que se infere da literatura sobre o tema, guarda relação com a regularidade formal, pressuposto extrínseco, na classificação proposta por Barbosa Moreira. O pressuposto da regularidade formal impõe que os atos do procedimento recursal respeitem as leis que os disciplinam, sob pena de nulidade absoluta, nulidade relativa ou irregularidade do procedimento recursal²⁵. A título de exemplo, menciona-se que os embargos de declaração devem apontar erro, omissão ou obscuridade (art. 1.023 do CPC/2015), enquanto o recurso especial deve apresentar a exposição do fato e do direito; a demonstração do cabimento do recurso; as razões do pedido de reforma ou de invalidação da decisão recorrida (art. 1.029, incisos I a III, e § 1º, do CPC/2015). Assim, o cotejo entre as noções de regularidade formal - como atendimento às previsões legais - e adequação, como aptidão para combater a decisão, revela sua correlação. Para definir se um determinado recurso é adequado e, pois, cabível, necessário investigar os requisitos legais para sua válida interposição.

249. A apresentação do recurso especial no processo administrativo fiscal, cujo assento legal se encontra no art. 37, §2º, II, do Decreto n.º 70.235/72 pressupõe interpretação divergente da legislação tributária entre órgãos julgadores do CARF. Veja-se:

SEÇÃO VII

Do Julgamento em Segunda Instância

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – **(VETADO)** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

250. O Regimento Interno do CARF, cuja versão mais atual foi publicada na Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, regulamenta o dispositivo nos seguintes termos:

Seção II

Do Recurso Especial

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso **deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.**

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a **indicação dos pontos nos paradigmas colacionados** que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

251. A leitura das disposições legais evidencia que um dos pressupostos para o cabimento do recurso especial no PAF é a **divergência na interpretação da lei tributária**, sendo a demonstração dessa divergência, de forma analítica, ou seja, com indicação dos pontos divergentes entre arestos proferidos pela Corte, requisito para válida interposição do recurso.

252. O pressuposto fático que subjaz ao questionamento trazido a esta Coordenação - a diversidade de quórum de julgamento - não corresponde à hipótese legal autorizativa da interposição do recurso. Como intuitivo, a divergência diz respeito à decisão alcançada no exame dos fatos e regras, não ao número de julgadores que se posicionou em um determinado sentido interpretativo. Assim, recurso fundado na existência de decisões no mesmo sentido mas alcançadas por quóruns de julgamento diversos, não permitiria subsunção ao art. 37, §2º, II, do Decreto n.º 70.235/72. Consequentemente, não atenderia aos pressupostos recursais da regularidade formal, nem, tampouco, do cabimento, sob o aspecto da adequação.

253. Dessarte, não existe, no atual paradigma legal, previsão de remédio recursal que permita questionar o quórum de julgamento ou que permita exercer a pretensão de obter novo pronunciamento do órgão julgador, sob mesmo capítulo da decisão, no mesmo sentido do recorrido, porém com resultado alcançado por maioria ou unanimidade. Assim, responde-se negativamente ao questionamento 4.1 apresentado pela Consulente, reiterando-se, todavia, a ressalva sobre a possibilidade de, uma vez aperfeiçoados os pressupostos processuais, reconhecer-se a possibilidade de identificar interesse recursal para discussão sobre capítulos da decisão.

III.1.7 Considerações finais

254. Os questionamentos contidos nos itens 2.2, 2.6, 2.7, segunda parte do item 3.1 não se compreendem na competência desta Coordenação, razão pela qual não serão objeto desta manifestação.

CONCLUSÕES

255. Ante todo o exposto nesta manifestação, as respostas às indagações formuladas pela Consulente podem ser sintetizadas nos seguintes termos:

1) O §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72 somente incide sobre o capítulo da decisão julgado mediante aplicação do voto de qualidade e apenas quando o capítulo tratar de questão de mérito, conforme fundamentação exposta na seção II.2.2 deste opinativo. Assim responde-se o item 1.1 dos questionamentos.

2) O proferimento de decisão pelo não conhecimento de recurso especial do contribuinte não atrai a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72, tornando irrelevante o quórum da decisão pelo não conhecimento, vide razões vertidas na seção III.1.1.4 desta manifestação. Dessa forma, para o fim de determinar a aplicação do indigitado dispositivo legal, prevalece como paradigma de análise a decisão recorrida, conforme critério exposto no item 1 destas conclusões. Assim, respondem-se os questionamentos 1.2 e 4.3.

3) A decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que reforma ou mantém capítulo decisório do acórdão recorrido opera efeitos substitutivos, passando a ser o paradigma de análise para o fim de definir a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72. Dessa forma, torna-se irrelevante o quórum da decisão recorrida, conforme seção III.1.1.1 desta manifestação. Assim, responde-se aos questionamentos 2.3 e 4.2.

4) Em relação aos efeitos do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 sobre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 e as majorações enunciadas nos §§1º e 2º, conclui-se, respondendo aos questionamentos do item 2.1 conforme seção III.1.2.1 deste opinativo:

4.a) A decisão favorável à Fazenda Nacional sobre o principal do lançamento, quando definida pelo voto de qualidade, afasta a incidência da multa de ofício prevista art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

4.b) A decisão favorável à Fazenda Nacional sobre a qualificação da multa prevista no art. 44, §1º, VI, quando definida pelo voto de qualidade, afasta a incidência dessa mesma qualificação, persistindo a multa de ofício em seu percentual ordinário, conforme disposição do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

4.c) A decisão favorável à Fazenda Nacional sobre a qualificação da multa prevista no art. 44, §1º, VII, da Lei n.º 9.430/96 envolverá duas deliberações sucessivas. Primeiramente, se decidirá se houve a caracterização de uma das hipóteses previstas nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64](#) e, em seguida, se julgará a caracterização de reincidência do sujeito passivo. Se o julgamento pelo voto de qualidade se der já

na primeira deliberação, a qualificação será integralmente excluída, remanescendo a multa em seu percentual ordinário. Se somente a segunda deliberação (reincidência) resultar de aplicação do voto de qualidade, a multa respectiva deverá ser excluída, mantendo-se, outrossim, a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, uma vez que a decisão pela qualificação em virtude da prática de das hipóteses previstas nos [arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64](#) não foi decidida pelo voto de qualidade.

4.d) A decisão favorável à Fazenda Nacional sobre o agravamento da multa prevista no art. 44, §2º, da Lei n.º 9.430/96 quando definida pelo voto de qualidade, afasta a incidência desse agravamento, persistindo a multa de ofício em seu percentual ordinário conforme disposição do art. art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

5) O julgamento de multas isoladas não atrai a incidência art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 por ausência de subsunção do capítulo decisório à hipótese legal, conforme fundamentos apresentados na seção III.1.2.2.1 desta manifestação. Assim, responde-se ao questionamento do item 2.5 da Consulta.

6) A multa prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, será afastada em caso de decisão tomada pelo voto de qualidade no capítulo decisório atinente à infração que apenas, conforme seção III.1.2.2.2 da fundamentação, não sendo afastada em caso de aplicação do voto de qualidade no capítulo decisório atinente ao crédito principal. Dessa forma, responde-se ao questionamento 2.5 da Consulta.

7) O julgamento das multas aduaneiras não atrai a incidência art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 por ausência de subsunção do capítulo decisório à hipótese legal, conforme fundamentos apresentados na seção III.1.2.2.3 desta manifestação. Assim, responde-se ao questionamento do item 2.4 da Consulente.

8) O julgamento do capítulo decisório que examina a responsabilização com fundamento no art. 135, III, do CTN não atrai a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 por ausência de subsunção à hipótese legal, conforme seção III.1.3 desta manifestação. Assim, responde-se ao questionamento 1.4 da Consulta.

9) O julgamento do capítulo decisório que examina a responsabilização com fundamento no art. 124, I, do CTN, quando a responsabilização é decorrente da identificação de prática de atos ilícitos, enquadra-se na modalidade de responsabilidade por transferência, e, por conseguinte, submete-se a exame autônomo em relação ao exame da constituição do crédito tributário, aplicando-se as mesmas razões e conclusões vertidas sobre a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, conforme seção III.1.3 deste opinativo. Dessa forma, responde-se à indagação 1.4 da Consulente.

10) O julgamento do capítulo decisório que examina a decadência não atrai a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 por ausência de subsunção à hipótese legal, conforme seção III.1.4 desta manifestação. Assim, responde-se ao item 1.1 “iii” dos questionamentos.

11) O julgamento acerca da existência de direito creditório do contribuinte não atrai a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 por ausência de subsunção à hipótese legal, conforme seção III.1.5 desta manifestação. Assim, responde-se ao item 1.3 dos questionamentos.

12) O julgamento das multas isoladas previstas no art. 18 da Lei n.º 10.833/03 e art. 89, §10 da Lei n.º 8.212/91 não atrai a incidência do art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72 por ausência de subsunção à hipótese legal, conforme seção III.1.5 desta manifestação. Dessa forma, responde-se ao item 2.5 da Consulta.

13) Sobre a possibilidade de apresentação de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais fundado exclusivamente na alteração do quórum de deliberação de decisão favorável à Fazenda Nacional cujo resultado tenha sido alcançado mediante aplicação do voto de qualidade previsto no art. 25, §9º-A, do Decreto n.º 70.235/72, conclui-se por sua negativa, conforme exposto na seção III.1.6 desta manifestação. Assim, responde-se ao questionamento do item 4.1 da Consulente.

À consideração superior.

Brasília, 8 de abril de 2024.

Documento assinado eletronicamente

LÍVIA DA SILVA QUEIROZ

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 943/2024/MF.**
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

Documento assinado eletronicamente

RODRIGO MOREIRA LOPES

Coordenador-Geral do Contencioso Administrativo Tributário

1. Aprovo o **Parecer SEI nº 943/2024/MF.**
2. Encaminhe-se à Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional (CAEJ/PGAJUD), em resposta à consulta formulada, bem como à Procuradoria-Geral Adjunta da Dívida Ativa da União (PGDAU) e às Procuradorias-Regionais da Fazenda Nacional, para ciência deste opinativo.

Documento assinado eletronicamente

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

NOTAS

1. Ferraz Junior, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 282
2. Op. cit., p. 284
3. Op. cit., p. 285

4. Op. cit., p. 285/286
5. Op. cit., p. 286
6. Barbosa Moreira, José Carlos. Sentença objetivamente complexa, trânsito em julgado e rescindibilidade, *Revista dialética de direito processual: RDDP*. São Paulo, Descrição Física: 153 v. Referência: n. 45, p. 52–62, dez., 2006
7. Ferraz Junior, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 286
8. RMS 21981/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 05.08.2010
9. Barbosa Moreira, José Carlos. *Reformatio in peius*. *Direito processual civil: ensaios e pareceres*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971b. p. 147
10. Barbosa Moreira, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. v. 5, p. 433
11. Toniolo, Ernesto José (2013). *A proibição da reformatio in peius no sistema recursal do processo civil [Tese]* p. 170. Disponível em <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/207286>
12. Trevisan, Rosaldo. *Atuação Estatal no Comércio Exterior Em Seus Aspectos Tributário e Aduaneiro*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-PR. 2008. <https://archivum.grupomarista.org.br/pergamumweb/vinculos/tede/rosaldotrevisan3.pdf> p. 24-25
13. Coêlho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 599-605
14. EDcl no AgRg no REsp n. 1.511.682/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25/10/2016, DJe de 8/11/2016
15. Barbosa Moreira, José Carlos. *Questões prejudiciais e coisa julgada* *Revista de direito da Procuradoria Geral / Governo do Estado da Guanabara*. Imprensa: Rio de Janeiro, Procuradoria Geral do Estado da Guanabara, 1961. Referência: n. 16, p. 158–268, 1967
16. AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição de decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*, ano 49, vol. 300. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1960
17. Barbosa Moreira, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*, 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, v. V, p. 261-262
18. Op. cit., p. 297
19. Op. cit., p. 300
20. Jorge, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis de acordo com o novo CPC*, 8. ed., *Revista dos Tribunais*, 2017, p. 144
21. Op. cit., p. 138-139
22. Barbosa Moreira, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*, 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, v. V, p. 298.
23. Sousa, Marcos Ticiano Alves de. *Teoria geral dos recursos enfocada pelos pressupostos de admissibilidade, efeitos e princípios recursais*. *Ciência Jurídica: Ad litteras et verba*, ano XXVII, v. 171, maio/junho 2013. p. 297.
24. Nery Junior, Nelson. *Teoria geral dos recursos*, 7. ed., São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 2014. p. 267.
25. Greco, Leonardo. *Instituições de processo civil: recursos e processos de competência originária dos tribunais*, Rio de Janeiro, Forense, 2009. 1. ed., v. III, p. 74.



Documento assinado eletronicamente por **Lívia da Silva Queiroz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 08/04/2024, às 20:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rodrigo Moreira Lopes, Coordenador(a)-Geral**, em 08/04/2024, às 20:51, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 08/04/2024, às 21:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **41023314** e o código CRC **7139FE50**.