

Comentários sobre a “Lei do CARF”

Natanael Martins

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP
Sócio de MFT Advocacia Empresarial

Felipe Romão de Paiva

Mestre em Direito Constitucional pela UFF
Advogado pleno de MFT Advocacia Empresarial

1. Introdução

A Lei nº 14.689/2023, conhecida informalmente como “Lei do CARF”, retomou a previsão do critério de desempate de julgamentos pelo voto de qualidade de Conselheiros representantes do Fisco ao processo administrativo fiscal. A aprovação da lei foi resultado de um diálogo institucional entre a OAB e a Fazenda Nacional, do qual resultou a ideia de proteger o interesse público nas discussões do CARF, sem onerar excessivamente os contribuintes em casos de controvérsia resolvida pelo voto de qualidade. Pelo presente artigo, os autores pretendem fazer breves anotações sobre as mudanças verificadas em face da “Lei do CARF”, bem como tratar de pontos específicos, propondo reflexões tendentes a aprimorar as discussões, sem a intenção de esgotar o debate.

2. Voto de Qualidade: fundamentos de sua [re]adoção

Por ocasião da nova gestão federal, o Ministério da Fazenda apresentou no início do ano um pacote econômico composto por diversas medidas tributárias. Dentre as quais, incluiu-se a Medida Provisória nº 1160/2023, editada para retomar o voto de qualidade no CARF em caso de empate, buscando resolver os julgamentos de maneira favorável à Fazenda, em cuja exposição de motivos¹ constam as alegações de que os empates decididos em favor do contribuinte teriam provocado a reversão de entendimentos do Tribunal acerca de “*grandes temas tributários*”, bem como suposta estimativa de perda anual equivalente a R\$ 59 bilhões de reais, tendo em vista que, ao se sagrar vencida na via administrativa, a Fazenda está impedida de recorrer ao Judiciário, prejudicando, inclusive, a fixação de entendimentos vinculantes em matérias da alçada do STJ e do STF.

A iniciativa foi alvo de críticas, considerando que os motivos avocados não consubstanciam a relevância e urgência exigidas pela Constituição Federal como pressupostos à edição de medida provisória², exceção à tramitação ordinária via projeto de lei. Para que o Governo pudesse falar em derrotas injustificadas, Hamilton Dias de Souza muito bem ponderou que “*seria necessária a constatação de que foram irregulares, como ocorreria se o bloco dos Conselheiros indicados pela iniciativa privada votasse sistematicamente a favor do contribuinte, com o objetivo de forçar empates*”. Ou que teria havido desvios mais graves, exigindo apurações inclusive na esfera penal. O citado jurista aprofundou a impugnação aos pressupostos, demonstrando que “*a regra de desempate hoje em vigor não apresenta qualquer viés em favor dos contribuintes, pois, após a sua introdução [resolução favorável aos contribuintes em caso de empate, pela Lei 13.988/2020], a maioria absoluta dos processos do Tribunal continuou a ser decidida de modo unânime ou majoritário (94,7%), sendo que, dos casos restantes, apenas 1,9% foram automaticamente desempatados a favor do contribuinte e 3,4% são relativos a processos que não resultam de autos de infração e que ainda se sujeitam a voto de qualidade*”. Sendo que, “*nesse diminuto universo, é comum que os Conselheiros indicados pelo Fisco votem com os contribuintes e vice-versa, tal como ocorre nas*

¹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1160-23.pdf

² CRFB. Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

votações por maioria, que responderam por 18,7% dos julgamentos realizados em 2022”³.

Assim, a retomada do voto de qualidade pela via da medida provisória teria fundamento exclusivamente arrecadatório, tratando-se de escolha de mera conveniência política, devendo, por isso, observar a regra do rito ordinário legislativo.

Nesse mesmo caminho seguiu a OAB, valendo-se da sua prerrogativa, para ajuizar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.347 perante o Supremo Tribunal Federal⁴, em face da Medida Provisória nº 1.160/2023, sob fundamento de violação ao princípio da legalidade⁵; de necessidade de lei para tratar da matéria⁶; ausência do pressuposto democrático na edição da MP; e prevalência do princípio “*in dubio pro contribuinte*”, de que trata o artigo 112 do Código Tributário Nacional⁷.

Tão problemáticos os vícios inerentes à medida, e devidamente alardeados perante o debate público, que refletiram em acordo entabulado com o Governo federal, formalizado nos autos da citada ADI em petição requerendo a concessão de medida cautelar⁸, consistente em contrapartidas reconhecidas favoravelmente aos contribuintes, a qual, ainda que pendente de decisão pelo Ministro Relator Dias Toffoli, acabou sendo incorporada em paralelo, resultando na redação atual da Lei nº 14.689/2023.

Referido acordo foi possível graças ao diálogo institucional entre a OAB, o Ministério da Fazenda e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo sido

³ SOUZA, Hamilton Dias de. Voto de qualidade: inconstitucionalidade por falta de pressuposto de fato. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-jan-17/dias-souza-voto-qualidade-falta-pressuposto-fato>

⁴ Lei 9.868/1999. Art. 2º Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade:

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

⁵ CRFB. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁶ CRFB. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁷ CTN. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

⁸ Disponível em <https://s.oab.org.br/arquivos/2023/02/3835ff07-a710-4873-8635-bfe2c022a79e.pdf>

exaltado como fruto de uma ferramenta democrática para a resolução de temas constitucionais, que permitiu a interação entre os poderes e entre estes e a própria sociedade, de modo que todas as instituições tomaram posições ativas e abertamente responsáveis para a construção do significado material da Constituição.

Imbuídos do espírito otimista que consolidou as contrapartidas reconhecidas aos contribuintes, os Autores passarão a tratar de alguns pontos que chamam a atenção.

3. Exclusão de Multas e Cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais: aplicação a processos decididos inclusive sob a vigência da MP nº 1.160/2023 e a processos ainda pendentes de apreciação de mérito em TRFs

Como primeiro desdobramento relevante, a previsão para a exclusão de multas e o cancelamento da representação fiscal para fins penais na hipótese de julgamentos empatados e decididos pelo voto de qualidade⁹, inclusive aos casos já julgados pelo CARF e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente¹⁰.

Segundo o Parecer do Senador Otto Alencar¹¹, exarado à ocasião de quando ainda tramitava o Projeto de Lei nº 2.384/2023, o voto de qualidade “*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*”, sendo que “*em caso de empate no julgamento, há certa razão do contribuinte em impugnar a exigência fiscal*”, de modo que “*devem ser ao menos afastadas as penalidades tributárias*”. Com isso, infere-se que o legislador entendeu por bem reconhecer o empate do julgamento como evidência de que o lançamento fiscal em

⁹ Lei 14.689/2023. Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 25.

§ 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.

¹⁰ Lei 14.689/2023. Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

¹¹ Disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9436714&ts=1695388985273&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline&_gl=1*11svi1b*_ga*NDA1NTkxMTE1LjE2ODQ0MzczMjc.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5ODE3ODYzMC4xNi4xLjE2OTgxODAxNDUuMC4wLjA.

discussão resolvido pelo voto de qualidade é alvo de controvérsia que macula, no mínimo, a higidez do crédito tributário. Nesse contexto, não pareceu razoável manter as penalidades em face do sujeito passivo, muito menos a representação para fins penais, que carrega em si o dolo como pressuposto de sua aplicação.

O ponto inicial de atenção decorre do afastamento das penalidades, tendo sido referenciado na lei a multas em sentido amplo, sem discriminar se haveria alguma exceção, o que nos leva a crer que estão incluídas na desoneração multas tributárias de quaisquer espécies, sejam decorrentes de tributos lançados de ofício, sejam multas isoladas, bem assim as multas aduaneiras, estas bem lembradas pela ilustre Conselheira do CARF Liziane Angelotti Meira¹².

Outro ponto de destaque reside na extensão dos efeitos dada pelo artigo 15 da lei, ao contemplar também os casos já julgados pelo CARF e os processos judiciais pendentes de julgamento em segunda instância, medida que merece ser exaltada, dado os efeitos aplicáveis a casos ainda não transitados em julgados, à luz da retroatividade benigna, direito de índole fundamental previsto pelo artigo 5º, inciso XL da Constituição Federal¹³, e pelo artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional¹⁴.

Apesar de a Lei do CARF prever a retroatividade, e tendo em vista o princípio basilar de hermenêutica jurídica de que se deve considerar os comandos dispostos na literalidade da lei, fato é que não se deve passar despercebido o limite imposto à retroação dos efeitos aos casos somente até a segunda instância judicial, sem abranger as instâncias especiais do STJ e STF, desprovido de qualquer justificativa para tanto. Considerando que as Cortes são também responsáveis por julgar o mérito em face da legislação infraconstitucional e da Constituição Federal, respectivamente¹⁵, inclusive

¹² Meira, Liziane Angelotti. Lei 14.689/2023: no retorno do voto de qualidade, como ficaram as multas? Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-out-10/territorio-aduaneiro-retorno-voto-qualidade-ficaram-multas>

¹³ CRFB. Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

¹⁴ CTN. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

¹⁵ CRFB. Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

sob efeitos vinculantes¹⁶, entendemos questionável e contraditória referida limitação, cuja dicção literal aparenta não se sustentar em eventual análise judicial nesses termos.

4. Voto de Qualidade e a Questão dos Responsáveis Solidários

Como estamos a tratar, a Lei nº 14.689/2023 retomou o voto de qualidade em casos de empate, favorável ao Fisco, condicionado às contrapartidas postuladas em debate institucional sobre o tema, o qual foi exaltado por traduzir essencialmente o espírito democrático regente da República Federativa do Brasil¹⁷.

Pois bem. Se o legislador teve o cuidado de desonerar o sujeito passivo principal das penalidades no contexto em que o crédito tributário é fundado em dúvidas, tendo em vista o empate à ocasião do julgamento, parece-nos natural a extensão desses efeitos aos sujeitos solidariamente responsabilizados pelo mesmo crédito, e, portanto, a quem também recai as mesmas penalidades, pela ótica de que o suposto dolo reconhecido ao devedor principal seria compartilhado pelos responsáveis solidários.

Ora, se há fundada dúvida sobre o crédito tributário ao ponto de desonerar as multas e cancelar a representação fiscal para os fins penais, haveria motivo para manter a sujeição passiva atribuída a responsáveis solidários?

b) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal;
CRFB. Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

¹⁶ CPC. Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

¹⁷ CRFB. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Esta provocação que por ora fazemos advém de uma tentativa de dialogar com a opinião jurídica do ilustre procurador da Fazenda Nacional, Fabrício Sarmanho de Albuquerque, em artigo veiculado pelo Valor Econômico na edição do dia 18/10/2023¹⁸, escrito a título da promulgação da Lei do CARF. Em breve síntese, o autor defende a necessidade de regulamentação da nova lei, dado que, por exemplo, a exoneração da multa e o cancelamento da representação fiscal para fins penais seria medida aplicável somente nos casos em que o voto de qualidade recaia sobre decisão de mérito, isto é, considerando a exigência fiscal em si, uma vez que a multa é acessória do valor do principal. Por esse raciocínio, o autor estabelece um critério de *distinguish* em que a responsabilidade solidária não estaria contemplada por essa desoneração, pois diria respeito a questão preliminar, por se tratar de ilegitimidade passiva, com fundamento legal nos artigos 337, inciso XI e 485, ambos do Código de Processo Civil¹⁹.

Ainda que se queira considerar o debate em torno da ilegitimidade passiva como uma preliminar de mérito, a responsabilidade solidária vai além de mera preliminar, cingindo-se ao mérito. É o que acontece nas modalidades disposta pelo artigo 124, inciso I²⁰, quanto no artigo 135²¹, ambos do Código Tributário Nacional, que, em linhas gerais, comungam do pressuposto de que teria havido relação direta e pessoal do sujeito tido por responsável solidário com o(s) ato(s) que deram azo à relação jurídica-tributária, especialmente quando tais atos dificultaram ou impediram a arrecadação de tributos, ou que teria sido resultante de atos praticados por sócios e/ou administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, as responsabilidades de que tratam os citados artigos resultam de suposto ilícito por parte dos sujeitos, de cujo alegado dolo advém a imputação da responsabilidade pela obrigação tributária em face daquele que agiu no intuito de burlar o dever de recolher tributos²².

¹⁸ Disponível em <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/uniao-consegue-aprovar-nova-lei-do-carf-falta-a-regulamentacao.ghtml>

¹⁹ CPC. Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

XI - ausência de legitimidade ou de interesse processual;

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

²⁰ CTN. Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

²¹ CTN. Art. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

²² DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96.

Vale dizer, apenas os ilícitos tributários que acarretam sanções administrativas e penais são aqueles passíveis de responsabilização solidária, pela qual se estabelece relação jurídica de caráter sancionatório, sobre a qual repousa a discussão.

Veja que aqui não se trata de argumento pela ilegitimidade passiva, mas, sim, pela análise de mérito que envolve aferir e mensurar a extensão da responsabilidade tendo como parâmetro o próprio fato gerador, que é o mérito da exigência fiscal, do qual decorre a penalidade aplicada.

Assim, se a Lei nº 14.689/2023 impõe condição objetiva aos julgamentos no âmbito do CARF, de cuja decisão favorável ao Fisco em caso de empate emerge a inimputabilidade do agente, no que tange a multas e à representação fiscal para fins penais, é fato que os responsáveis solidários também devem ser beneficiados proporcionalmente à extensão da responsabilidade a eles recaída, máxime porque, *in casu*, a atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, regra geral, funda-se na imputação de conduta dolosa a eles atribuída pela administração tributária no ato de lançamento²³.

Desse ponto se extrai o princípio “*in dubio pro contribuinte*”, que é aquele que impõe a busca por um estado ideal de coisas, mediante a máxima efetividade dos direitos fundamentais que lhe são garantidos²⁴. Referido princípio decorre da própria estrutura do processo administrativo fiscal, que é essencialmente acusatório, eis que voltado para a constrição do patrimônio dos contribuintes, eventualmente redirecionado para a constrição de sua liberdade, quando desborda para aspectos criminais, fruto de problemas tributários. Logo, tratando-se de processo sob o rito acusatório em que há empate no julgamento, a dúvida razoável deve refletir favoravelmente ao contribuinte²⁵. Nesses termos, ao estabelecer o voto de qualidade favoravelmente ao Fisco, o legislador entendeu-se por desonerar a multa e cancelar a representação fiscal para fins penais, aplicando-se o princípio de forma mitigada.

²³ Vide, a propósito dessa afirmação, as diretrizes postas no PN COSIT/RFB nº 4/2018 sobre imputação de responsabilidade solidária a terceiros.

²⁴ MARTINS, Natanael. O voto de qualidade e a questão da multa qualificada.

²⁵ SCAFF, Fernando Facury. O governo errou no CARF. O princípio é *in dubio para o contribuinte*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-jan-23/justica-tributaria-governo-errou-principio-in-dubio-pro-contribuinte>

A preponderância do princípio “*in dubio pro contribuinte*” é tamanha que o artigo 112, inciso II do Código Tributário Nacional²⁶ impõe a regra da interpretação benigna da penalidade ao contribuinte, em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à extensão dos seus efeitos. De modo que, se as punições administrativas e penais aplicáveis àqueles acusados de transgredirem o ordenamento jurídico tributário são estendidas aos responsáveis solidários, os efeitos da exoneração da multa e do cancelamento da representação fiscal para fins penais também devem se estender em igual medida.

5. Pagamento a Vista: exclusão de juros, possibilidade de uso de prejuízos fiscais e de uso de precatórios

Outro desdobramento relevante diz respeito à exclusão dos juros SELIC, incidente sobre o valor de principal, de maneira proporcional ao atraso do pagamento, desde que o devedor reconheça o crédito tributário como devido e se manifeste interessado em quitá-lo no prazo de 90 dias, podendo ser parcelado em até 12 parcelas²⁷.

Além da exclusão dos juros, o artigo dispõe um verdadeiro rol de possibilidades admitidas pela Fazenda Pública ao pagamento do crédito tributário, como a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, inclusive de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou mesmo de sociedades que sejam controladas diretamente ou indiretamente por uma mesma pessoa

²⁶ CTN. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

²⁷ Lei 14.689/2023. Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 25-A. Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O pagamento referido no caput deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário.

§ 2º No caso de não pagamento nos termos do caput ou de inadimplemento de qualquer das parcelas previstas no § 1º deste artigo, serão retomados os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

jurídica, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Receita Federal do Brasil, no prazo máximo de 5 (cinco) anos.

Por fim, destacamos também a escolha do legislador em permitir o pagamento mediante uso de precatórios²⁸.

6. Discussão Judicial da Matéria: dispensa de encargos legais e de garantias a contribuintes “rotulados” com capacidade de pagamento; possibilidade de celebração de NJP ou outra solução qualquer sobre aceitação de garantias; e possibilidade de proposta acordo de transação específica pelo sujeito passivo

Outro ponto que merece destaque diz respeito às medidas que privilegiam contribuintes adimplentes vencidos no CARF pelo voto de qualidade, sem ofender os princípios da igualdade e isonomia, quais sejam: (i) inscrição do crédito tributário em dívida ativa sem a inclusão do encargo de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025/1969; (ii) possibilidade de concessão de “transação tributária específica”²⁹;

²⁸Lei 14.689/2023. Art. 25-A.

§ 1º O pagamento referido no caput deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário.

§ 3º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, admite-se a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade.

§ 4º O valor dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: I – por meio da aplicação das alíquotas do imposto de renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II – por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

§ 5º A utilização dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 6º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 3º deste artigo.

§ 7º O disposto no caput deste artigo aplica-se exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 8º Se não houver opção pelo pagamento na forma deste artigo, os créditos definitivamente constituídos serão encaminhados para inscrição em dívida ativa da União em até 90 (noventa) dias e:

I – não incidirá o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969; e

II – será aplicado o disposto no § 9º-A do art. 25 deste Decreto.

§ 9º No curso do prazo previsto no caput deste artigo, os créditos tributários objeto de negociação não serão óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 10. O pagamento referido no § 1º deste artigo compreende o uso de precatórios para amortização ou liquidação do remanescente, na forma do § 11 do art. 100 da Constituição Federal.”

²⁹ Lei 14.689/2023. Art. 3º Os créditos inscritos em dívida ativa da União em discussão judicial que tiverem sido resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no [§ 9º do art. 25 do](#)

(iii) dispensa da apresentação de garantia para a discussão judicial dos créditos tributários mantidos pelo voto de qualidade aos contribuintes tidos com capacidade para pagamento; (iv) inexecução, quando exigidas, de garantias até o trânsito em julgado da medida judicial; e (v) possibilidade de celebração negócio jurídico processual (“NJP”) para o aceite, avaliação, modo de constrição e substituição de garantias, em seu artigo ³⁰.

7. Incentivos à Conformidade Tributária: opção ou dever da administração tributária – consequências

Após lapidar os critérios de classificação de “bom contribuinte”, o legislador do CARF cuidou da cultura de *conformidade tributária*, instituindo o chamado “*contribuinte conforme*”, aquele tido como regular no âmbito cadastral e fiscal, mediante aferição de que age de maneira compatível à lei, transmitindo e declarando informações consistentes ao Fisco³¹. E, uma vez atendidos tais pressupostos, como incentivo para estar conforme, o legislador entendeu por reconhecer a esses contribuintes o direito à

[Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), poderão ser objeto de proposta de acordo de transação tributária específica, de iniciativa do sujeito passivo.

³⁰ Lei 14.689/2023. Art. 4º Aos contribuintes com capacidade de pagamento, fica dispensada a apresentação de garantia para a discussão judicial dos créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos contribuintes que, nos 12 (doze) meses que antecederam o ajuizamento da medida judicial que tenha por objeto o crédito, não tiveram certidão de regularidade fiscal válida por mais de 3 (três) meses, consecutivos ou não, expedida conjuntamente pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, a capacidade de pagamento será aferida considerando-se o patrimônio líquido do sujeito passivo, desde que o contribuinte:

I – apresente relatório de auditoria independente sobre as demonstrações financeiras, caso seja pessoa jurídica;

II – apresente relação de bens livres e desimpedidos para futura garantia do crédito tributário, em caso de decisão desfavorável em primeira instância;

III – comunique à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a alienação ou a oneração dos bens de que trata o inciso II deste parágrafo e apresente outros bens livres e desimpedidos para fins de substituição daqueles, sob pena de propositura de medida cautelar fiscal; e

IV – não possua outros créditos para com a Fazenda Pública, presentes e futuros, em situação de exigibilidade.

§ 3º Nos casos em que seja exigível a apresentação de garantia para a discussão judicial de créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não será admitida a execução da garantia até o trânsito em julgado da medida judicial, ressalvados os casos de alienação antecipada previstos na legislação.

§ 4º O disposto neste artigo não impede a celebração de negócio jurídico ou qualquer outra solução consensual com a Fazenda Pública credora que verse sobre a aceitação, a avaliação, o modo de constrição e a substituição de garantias.

§ 5º Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar a aplicação do disposto neste artigo.

³¹ Lei 14.689/2023. Art. 7º Para aplicação das medidas de incentivo à conformidade tributária, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil considerará os seguintes critérios:

I – regularidade cadastral;

II – histórico de regularidade fiscal do sujeito passivo;

III – compatibilidade entre escriturações ou declarações e os atos praticados pelo contribuinte;

IV – consistência das informações prestadas nas declarações e nas escriturações.

autorregularização, impondo à Administração Tributária o *poder-dever* de (i) orientar os contribuintes em matéria tributária e aduaneira; (ii) não aplicar eventual penalidade administrativa; (iii) conceder prazos maiores para o recolhimento de tributos sem penalidades; e (iv) dar prioridade de análise em processos administrativos, inclusive de restituição, compensação ou de ressarcimento de créditos³².

Neste ponto, é importante destacar que o legislador empregou um tom impositivo à Administração Pública, a qual, sob a competência de exercer “função administrativa”, está autorizada a utilizar de suas prerrogativas quando, e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos³³. Ora, conjugando-se os interesses arrecadatários e de “compliance”, o legislador entendeu legítimo privilegiar o contribuinte que é bom pagador e que age conforme a legislação tributária, ambos à luz do interesse público.

Desse modo, o legislador, certamente inspirado pelos critérios de lógica, prudência e razoabilidade, sob os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência³⁴, *autorizou* a Administração Pública a adotar as medidas de autorregularização em prol desses contribuintes.

Mas, tratando-se de ônus decorrente da atribuição de um *poder-dever*, a Administração Pública não pode se furtar de deferir o tratamento especial quanto à autorregularização aos contribuintes que demonstram os pressupostos legais, para cuja verificação basta a aplicação dos critérios objetivos instituídos pelo artigo 7º, *caput*, da Lei nº 14.689/2023, seja de ofício, seja de iniciativa dos próprios contribuintes.

Aliás, a instituição da cultura de conformidade tributária vai ao encontro do movimento global preconizado pela Organização para a Cooperação e

³² Lei 14.689/2023. § 1º Como incentivo à conformidade tributária, deverão ser adotadas as seguintes medidas, com vistas à autorregularização:

I – procedimentos de orientação tributária e aduaneira prévia;

II – não aplicação de eventual penalidade administrativa;

III – concessão de prazo para o recolhimento de tributos devidos sem a aplicação de penalidades;

V – prioridade de análise em processos administrativos, inclusive quanto a pedidos de restituição, de compensação ou de ressarcimento de direitos creditórios; e

VI – atendimento preferencial em serviços presenciais ou virtuais.

³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. P. 61

³⁴ CRFB. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Desenvolvimento Econômico (OCDE), em prol do novo modelo de relação entre o Fisco e os contribuintes, pautado, dentre outras diretrizes, pela transparência, igualdade e conhecimento da realidade empresarial, conforme ressaltado em Parecer do Senador Otto Alencar³⁵.

Justamente por isso, não se pode perder de vista que as condições e efeitos relacionados à aplicação de incentivos à conformidade tributária demonstram que a norma se reveste de conteúdos de norma direito processual e material, isto é, norma de natureza híbrida, tão bem estudadas em Direito Penal, dado que regulam aspectos relacionados aos sujeitos, ao objeto e aos atos processuais, ao mesmo tempo em que vinculam à teoria do fato gerador e suas consequências, pelo que é possível sustentar-se, inclusive, a sua aplicação retroativa a casos ainda pendentes de julgamento, na linha do quanto aqui já dito sobre a aplicação retroativa do voto de qualidade.

8 Conclusão

A Lei nº 14.689/2023 foi promulgada após intenso debate inicialmente derivado da controvertida intenção de impor o voto de qualidade pela via oblíqua da Medida Provisória nº 1.160/2023, cujas polêmicas fomentaram o debate democrático sobre o tema, culminando na redação atual da lei ordinária, editada concorrentemente à referida MP. Apesar de retomado o desfecho favorável ao Fisco em caso de empate, as contrapartidas reconhecidas pareceram sopesar os efeitos deletérios da manutenção do crédito em contexto que repousa fundada dúvida acerca de sua exigibilidade.

A nova lei do CARF trouxe alterações substanciais e que merecem ser exaltadas, sem prejuízo da regulamentação de alguns pontos que se faz necessária. Através desse artigo, os autores pretenderam enriquecer o debate público sobre a nova lei, tecendo comentários sobre eventuais desdobramentos que podem surgir do tema, especialmente a extensão dos efeitos aos responsáveis solidários.

³⁵ Disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9436714&ts=1695388985273&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline&_gl=1*11svi1b*_ga*NDA1NTkxMTE1LjE2ODQ0MzczMjc.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5ODE3ODYzMC4xNi4xLjE2OTgxODAxNDYuMC4wLjA.

