

Reflexões do alcance direto e indireto da lei 10.522

Na coluna desta semana, retomamos a discussão sobre o alcance do art. 19-E, da Lei nº 10.522/02[1] e empreendemos sobre o tema.



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

Em coluna anterior[2], sustentamos que o *sentido literal* do dispositivo não

abrangeria créditos não-tributários, processos de compensação, entre outros, que não fossem de “*determinação e exigência de crédito tributário federal*”. Esse entendimento segue mantido por nós, em contraposição àqueles que sustentam que ele deva receber uma *interpretação analógica* ou *extensiva*, ampliando seu alcance.

Entretanto, atentando à célebre advertência de Eros Grau, de que “*não se interpreta o Direito em tiras*”, devemos ir além da análise isolada da novel disposição.

A aplicação literal do art. 19-E aos casos estritamente regulados por ele, rejeitando o alcance de sua normatividade sobre processos aduaneiros ou de compensação, por exemplo, evidencia uma visão *parcial* do fenômeno jurídico e, principalmente, **a assunção de que todos os processos sujeitos pelo rito do Decreto 70.235/72 são processos regulamentados diretamente pelo Decreto 70.235/72**. Explicamos.

Spacca



Legenda

O Decreto nº 70.235/72, quando editado, se destinou expressamente a reger apenas **dois** tipos de processos administrativos, conforme disposto em seu art. 1º[3]: **i) o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União** (artigos 2º a 45); e **ii) o processo administrativo de consulta** (artigos 46 a 58).

Inclui-se nesse conjunto de disposições entre os artigos arts. 2º e 45, a previsão de resolução dos empates por meio do voto de qualidade, prevista no art. 25, § 9º, do Decreto 70.235/72[4]. Esses **empates**, ressalte-se, não são aqueles ocorridos em qualquer julgamento administrativo, mas *apenas no julgamento de processos e determinação e exigência dos créditos tributários*. Isso é corroborado pelo próprio *caput* do art. 25, que delimita o alcance de suas disposições aos processos de exigências de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal – em perfeita harmonia com o art. 1º do Decreto 70.235/72.

Diante da clareza com a qual o Decreto nº 70.235/72 enuncia seu alcance, pergunta-se: qual o fundamento legal para a sua adoção em outras matérias julgadas pelo CARF, como *multas aduaneiras, processos de compensação e outros*, inclusive com aplicação do voto de qualidade?

A resposta é bastante simples: o legislador optou por fazer **remissões legislativas ao rito do Decreto nº 70.235/72**. Senão vejamos alguns exemplos:

a) *Processos decorrentes da não homologação de pedido de compensação* – art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96[5];

b) *Processos de aplicação de direitos antidumping ou de direitos compensatórios* – art. 7º, §5º, da lei nº 9.019/1995[6];

c) *Indeferimento de opção pelo SIMPLES Federal*, art. 8º, §6º, da lei nº 9.317/95[7];



d) *Processos de cobrança de multa aduaneira decorrente da conversão de pena de perdimento – art. 23, §3º, do Decreto-lei nº 1.455/76*[\[8\]](#);

Como se vê, nenhum dos processos mencionados nos exemplos acima são relacionados à “*determinação e exigência do crédito tributário*”, mas se submetem ao *rito* estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72. Em outras palavras, e retomando o que foi dito anteriormente, *são créditos cujo processo obedece ao rito do Decreto, mas não são regulados diretamente por ele, e sim reflexamente, por força da remissão legal*.

A expressão “*remissão*” é utilizada nos estudos de técnica legislativa para fazer referência às hipóteses em que o texto legal (chamado de *norma de remissão*) se refere a outra disposição legal (denominada *objeto da remissão*), de modo que esta última deve ser considerada como parte integrante do regramento estabelecido pela *norma de remissão*. Na expressão de Salvador Coderch, *a norma de remissão incorpora o objeto de remissão à sua normativa própria*[\[9\]](#).

A sua característica essencial é exatamente a *assunção do objeto da remissão* pela cláusula remissiva, realizando uma *função de transferência ou de transmissão (Übertragungsfunktion)*[\[10\]](#). Em outras palavras, sem a *norma de remissão*, o regramento específico estaria fora do alcance da normatividade própria do *objeto de remissão*.

Trata-se de uma técnica bastante usual na prática da redação legislativa, sobretudo como forma de economia, evitando repetições desnecessárias e mantendo a legislação dentro de determinados limites de extensão, ao passo que põe de maneira clara a sistemática de *interações* entre as leis dentro do ordenamento[\[11\]](#).

A remissão pode comportar diversas espécies, a exemplo da *remissão interna*, quando é feita em relação a preceitos que compõem a própria lei, e a *remissão externa*, que se dá nas hipóteses em que o reenvio é feito a diplomas normativos distintos, ou mesmo a elementos sem caráter normativo, como pareceres, projetos etc.[\[12\]](#).

Outra classificação relevante é proposta por Fritz Ossenbühl[\[13\]](#), que divide as remissões legislativas em *i) estáticas (statische Verweisung)* e *ii) dinâmicas (dynamische Verweisung)*.

O primeiro tipo, *estática*, seria aquele no qual o reenvio é feito à redação de um texto legal, considerando o seu teor *no momento do início da vigência da norma de remissão*, de modo que posteriores alterações no *objeto da remissão* não afetariam o conteúdo que fora incorporado. De maneira mais clara, o diálogo promovido entre a *norma de remissão* (N_1) e o *objeto de remissão* (N_2) é feito no instante da vigência de N_1 , mantendo-se inalterado mesmo que a N_2 sofra alterações. Ele é muito comum em instrumentos contratuais, como forma de manutenção das condições originais das negociações.



O segundo tipo, *dinâmica*, se dá quando a norma de remissão incorpora o objeto de remissão *de acordo com a sua redação vigente no momento de sua aplicação concreta*. Em outras palavras, na hipótese de os dispositivos do *objeto de remissão* sofrerem alterações, a *norma de remissão* incorporará essas modificações de maneira *reflexa*[14].

É preciso ressaltar que no âmbito legislativo, *a remissão estática é tida como excepcional*, tendo em vista que o natural é que o ordenamento jurídico se comunique sempre considerando as normas válidas, vigentes e eficazes. Dickmann aponta que sempre se deve, na interpretação de *normas de remissão*, considerá-las *prima facie dinâmicas*, salvo nas hipóteses em que o legislador tenha estabelecido expressamente a vinculação ao conteúdo anterior do *objeto de remissão* (normalmente usando-se da fórmula “*conforme redação vigente em...*”)[15].

Voltando às normas de remissão estabelecidas nos dispositivos mencionados acima, podemos classificá-las como *remissões externas e dinâmicas*, em razão da inexistência de quaisquer disposições legais que as estabeleçam como estáticas. Em razão disso, qualquer alteração sofrida pelo Decreto nº 70.235/72 *afeta automaticamente o rito do processo administrativo de todos esses casos que não envolvem determinação e exigência de crédito tributário federal*, sem que seja necessária qualquer alteração ou complementação relativa à *norma de remissão*[16].

Isso explica o porquê da redação do art. 19-E da Lei nº 10.522/02 se referir apenas a “*processos de determinação e exigência de crédito tributário*”: ela se destinava *diretamente* a alterar o dispositivo do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72, na parte em que ela determina que “*em caso de empate, [os Presidentes das Turmas] terão o voto de qualidade*”.

É preciso um breve esclarecimento, aqui. Não há que se confundir o **enunciado normativo** (*texto*) com a **norma jurídica** (*sentido atribuído a esse texto*)[17]. Uma norma não coincide necessariamente com um artigo isolado de lei, podendo ser constituída por uma pluralidade de artigos/parágrafos ou, pelo contrário, um único artigo conter uma pluralidade de normas[18]. Nesse sentido, o enunciado do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72 compreende *pelo menos* três normas distintas, dentre as quais destacamos a seguinte:

“Em caso de empate no julgamento de processos de exigência de créditos tributários federais, os Presidentes das Turmas (...) terão o voto de qualidade.”

Frise-se, por óbvio, que o “*empate*” em questão é aquele ocorrido *no julgamento de processos administrativos de determinação e exigência dos créditos tributários federais*, como demonstrado anteriormente, com a sua aplicação a outras situações sempre *mediada* pelas *normas de remissão* presentes em outros textos legais.



Cotejando o art. 19-E da Lei nº 10.522/02 e o art. 25, §9º do Decreto nº 70.235/72, verifica-se de plano que as duas normas contemplam uma mesma situação — o *empate em processos de determinação e exigência de crédito tributário* — mas apresentam soluções jurídicas distintas, configurando situação de *antinomia*[\[19\]](#).

Pois bem. Nas hipóteses em que uma *norma posterior*, de *mesma hierarquia*, se encontra em antinomia com outra do mesmo ordenamento, aplica-se o critério da *lex posterior* para determinar a revogação da anterior, conforme determinação do art. 2º, §1º, da LINDB, *verbis*:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Desse modo, em razão dessa incompatibilidade, podemos concluir que o art. 19-E da Lei nº 10.522/02 veio **revogar tacitamente**[\[20\]](#) o regime jurídico de resolução dos *empates em processos administrativos de determinação e exigência dos créditos tributários federais*, estabelecido no art. 25, §9º. quais sejam aqueles de determinação e exigência de créditos tributários federais[\[21\]](#).

Poder-se-ia objetar que a LC nº 95/98 teria *vedado* a revogação tácita, exigindo cláusula de revogação expressa. Tal raciocínio, entretanto, não se sustenta por diversas razões: *i*) o descumprimento dessa lei complementar não se sujeita a sanção, em face do teor de seu art. 18[\[22\]](#); *ii*) o seu art. 13, §2º, XI, reconhece *expressamente* a existência de revogação tácita no ordenamento[\[23\]](#); e *iii*) a jurisprudência dos tribunais superiores tem reconhecido de forma pacífica a existência de revogação tácita, mesmo após a edição da LC 95/98, com aplicação do art. 2º, §1º, da LINDB (*e.g.* AgInt no REsp 1.807.353/PE e AgInt no AREsp 1.238.490/RJ).

É preciso que esse ponto reste claro: o Decreto nº 70.235/72 se destina a regular os processos de determinação e exigência do crédito tributário federal, assim como o art. 19-E, da Lei nº 10.522/02. O alcance desse rito sobre outros processos ou créditos *não decorre dos dispositivos do Decreto nº 70.235/72* (logo, de sua própria normatividade), mas sim de *normas de remissão* específicas, referentes a cada umas dessas situações, que o adotaram como *objeto de remissão*.

Desse modo, tendo em vista que a revogação tácita afetou o *objeto da remissão*, é mister concluir que ***o novo regime se aplica a todos os demais processos administrativos que adotem, por meio de normas de remissão dinâmica, o rito do Decreto nº 70.235/72.***



Não há dúvidas de que o novel art. 19-E atinge apenas créditos tributários abarcados pelos processos regulados *diretamente* pelo Decreto nº 70.235/72. Todavia, por força da *norma de remissão* de leis específicas, impõe-se, *reflexamente*, uma *adoção integral* do rito do Decreto nº 70.235/72, incluindo-se aí os novos critérios de resolução da empates nos julgamentos para processos de créditos não tributários ou que não envolvam determinação e exigência do crédito.

Em suma: *i*) o teor do art. 19-E da Lei nº 10.522/02 alcança *diretamente* apenas os processos de determinação e exigência de crédito tributário federal, conforme o seu teor literal, revogando tacitamente a regra existente para casos de empate, prevista do Decreto 70.235/72; e *ii*) por meio de *remissões dinâmicas*, esse rito é integralmente apropriado por outros processos administrativos, aplicando-se *reflexamente* o novo critério legal a processos aduaneiros, de compensação, entre outros.

[1] Art. 19-E. *Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.*

[2] <https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/direto-carf-alcance-voto-qualidade-questionamentos-decorrentes>

[3] Art. 1º. *Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.*

[4] Art. 25. O julgamento do *processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal* compete: (...)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, *em caso de empate*, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

[5] Art. 74. (...) § 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

[6]



Art. 7º. (...) § 5º A exigência de ofício de direitos antidumping ou de direitos compensatórios e decorrentes acréscimos moratórios e penalidades será formalizada em auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, observado o disposto no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e o prazo de 5 (cinco) anos contados da data de registro da declaração de importação.

[7] Art. 8º (...) § 6º O indeferimento da opção pelo SIMPLES, mediante despacho decisório de autoridade da Secretaria da Receita Federal, submeter-se-á ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

[8] Art. 23. (...) § 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

[9] CODERCH, Pablo Salvador. “La disposición final tercera de la compilación catalana y la técnica legislativa de las remisiones estáticas”. In: *Anuario de derecho civil*, Vol. 37, Nº 4, 1984, págs. 975-1006. No mesmo sentido: PAPA, Anna. “Alcune considerazioni sulla tecnica del rinvio nella produzione normativa”. In: *Rassegna parlamentare*, 1991, pag. 282-299. CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Técnica Legislativa*, 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, p.119-120.

[10] STAATS, Johann-Friedrich, “Verweisung und Grundgesetz”. In: RÖDIG *et alii* (eds.). *Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung*. Berlin: Springer, 1976, p. 244-246.

[11] RUIZ, Eliseo Muro. *Elementos de Técnica Legislativa*. México: UNAM, 2007, p.105.

[12] MENDES, Gilmar. *Questões Fundamentais de Técnica Legislativa*. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, n. 11, setembro/novembro 2007. Salvador: IBDP. CODERCH, Pablo Salvador. “Las remisiones”. In: *La forma de las Leyes – 10 estudios de técnica legislativa*. Barcelona: Bosch, 1986, p. 229. CARBONELL, Miguel. “Los objetos de las leyes, los reenvíos legislativos y las derogaciones tácitas: notas de técnica legislativa”. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. México, nueva serie, ano XXX, núm. 89, maio-agosto de 1987, p. 438.

[13] Cf. OSSENBÜHL, Fritz. “Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik”. In *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1967, 401-408.



[14] CODERCH, Pablo Salvador. “Las remisiones”. In: *La forma de las Leyes – 10 estudios de técnica legislativa*. Barcelona: Bosch, 1986, p. 236.

[15] DICKMANN, Renzo. *Procedimento legislativo e coordinamento delle fonti*. Padova: CEDAM, 1997, p.135. No mesmo sentido, Rodolfo Pagano afirma que a intenção de fazer um reenvio estático deve estar claramente expressa na legislação (PAGANO, Rodolfo. *Introduzione alla legistica – L’arte di preparare ele leggi*. Milão: Giuffrè, 2004, p.149).

[16] Um exemplo disso foi a Lei nº 11.941/09, que extinguiu o Conselho de Contribuintes e criou o CARF, realizando profundas alterações no Decreto nº 70.235/72, e afetando reflexamente os processos administrativos de exigência de multas aduaneiras e de processo de compensação.

[17] Essa distinção é trivial na Teoria do Direito contemporânea, sendo sustentada por Robert Alexy (cf. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008), Humberto Ávila (*Teoria dos Princípios*, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2016) e muitos outros.

[18] GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*, trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.25.

[19] ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, 5ª reimpresión. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006, p.101. NINO, Carlos Santiago. *Introdução à análise do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 322. BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010, pp. 245-246.

[20] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*, 4ªed. São Paulo: Atlas, 2003, p.204.

[21] Essa revogação tácita é corroborada pela Decisão Monocrática proferida pelo Ministro Gilmar Mendes, na ADI nº 5731/DF, após a edição da Lei nº 13.988/2020, que reconheceu a revogação da norma existente no art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235/72.

[22] Art. 18. Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.

[23]



Art. 13. (...) §2º Preservando-se o conteúdo normativo original dos dispositivos consolidados, poderão ser feitas as seguintes alterações nos projetos de lei de consolidação:

XI – declaração expressa de *revogação de dispositivos implicitamente revogados por leis posteriores*.

Date Created

27/05/2020