

## Os processos vinculados e sua sistemática de julgamento pelo Carf

No linguajar comum, *vínculo* é o que ata, o liame, o que estabelece um relacionamento ou dependência. Já no linguajar do contencioso administrativo fiscal federal, o *vínculo entre processos* pode ter significações e implicações muito diferentes, tratadas pelas regras que regem os julgamentos do Carf, as quais parecem cada vez menos refletir os problemas enfrentados pelo tribunal. É o que buscaremos analisar.



**Thais de Laurentiis**  
Professora

A normativa sobre as *espécies de vinculação* (muito bem trabalhadas no

Acórdão nº 9101-002.755) consta do artigo 6º, §1º, do Regimento Interno do Carf (Ricarf), *in verbis*:

"Artigo 6º — Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º. Os processos podem ser vinculados por:

I – conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II – decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III – reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos".



Os parágrafos do mesmo artigo estabelecem o *regime de julgamento de processos vinculados*, afirmando que os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão (§2º), sendo que tal prevenção pode ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que se entender preventivo (§3º). Há também previsão de conversão do julgamento em diligência para serem vinculados os processos pela unidade preparadora (§4º), ou do aguardo do julgamento do processo principal, caso os autos estejam em diferentes seções de julgamento do Carf (§5º).

Pois bem, embora haja essa minuciosa e bem trabalhada disciplina sobre a tramitação dos processos vinculados, o dispositivo estabelece uma *faculdade*: os processos *poderão* ser distribuídos e julgados segundo a lógica ali estabelecida. Esse é o ponto que nos parece problemático e ao qual voltaremos oportunamente.

O artigo 6º do Ricarf estabelece três diferentes espécies de vinculação de processos: por reflexão, conexão ou decorrência.

Não causam maiores dúvidas a situação de *processos reflexos* (artigo 6º, inciso III do Ricarf), tão vivenciada na dinâmica entre a 1ª e a 3ª Seções do Carf. O próprio Ricarf, em seu artigo 2º, inciso IV, prevê a competência da 1ª Seção para a solução de casos relativos a CSLL, IRRF, contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, IPI e CPRB, quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova (e.g. Acórdão nº 1402-004.049). O exemplo clássico é de omissão de receitas que, uma vez constatada pela fiscalização, culminará na lavratura de auto de infração de IRPJ (processo principal), bem como de PIS/Cofins (reflexos), sendo que a mesma decisão sobre a existência ou não da omissão de receitas deve ser aplicada a todos os processos, principal e reflexos, pela competente seção de julgamento, vale dizer, a 1ª Seção do Carf.

Lembre-se que a distribuição de competência entre as três seções de julgamento do Carf consiste em repartição jurisdicional em razão de matéria (competência absoluta), com vistas ao atendimento do interesse público. Como tal, não é passível de modificação, devendo ser conhecida de ofício eventual incompetência [\[1\]](#). Cumpre ainda registrar que a distribuição de competências efetuada pelo Ricarf, via ato administrativo infralegal, deve ser observada da mesma forma que as normas cogentes de qualquer outra superior hierarquia legal (Constituição, leis em sentido estrito etc.), como adverte Cássio Scarpinella Bueno [\[2\]](#) ao comentar o artigo 44 do CPC.

No que tange aos casos de *processo conexos* (artigo 6º, inciso I, do Ricarf), podemos encontrar ampla jurisprudência do Carf fazendo uso da faculdade trazida pelo artigo 6º, §2º, do regimento interno, no sentido requerer ou delegar competência entre colegiados.



Nesse sentido, temos o Acórdão nº 3403-002.193, que não conheceu do recurso voluntário e determinou o envio ao conselheiro que havia primeiro recebido os demais casos (prevento) de pedidos de ressarcimento de crédito de Cofins relativos a outros trimestres, sendo todos eles objeto de uma mesma fiscalização. Ou ainda o Acórdão nº 3401-005.950, que se deparou com a situação em que dois autos de infração tinham por objeto exatamente o mesmo tributo, IPI, os mesmos períodos de apuração, os mesmos produtos, a mesma motivação (de fato e direito) e elementos de prova, aduzidos pela fiscalização para questionar a classificação fiscal adotada originalmente, sendo um relativo à matriz e outro à filial. Tendo isso em vista, também declinou da competência para a turma que já tinha iniciado o julgamento de um dos autos de infração em questão.

Percebe-se que na conexão *"não há um processo que pode ser classificado como o principal. O julgamento pode se dar em qualquer um dos processos, (...) sem prejuízo nenhum para os demais"* (Acórdão nº 9101-002.755). A prevenção aqui funciona como critério de utilidade suficiente para impor a reunião dos processos, de modo a ser obter uma tutela mais eficiente e íntegra. Tal *"utilidade está presente naquelas situações nas quais as providências a tomar (reunião de processos) sejam aptas a proporcionar a harmonia de julgados ou a convicção única do julgador em relação a duas ou mais demandas"* (Acórdão nº 2301-002.935). Entretanto, não há impedimento lógico ou regimental para que os processos sejam julgados separadamente [3].

Já no que concerne os *processos decorrentes* (artigo 6º, inciso II, do Ricarf), algumas dúvidas vêm à tona.

A primeira delas é se os processos vinculados por decorrência, estando em fases processuais distintas, devem invariavelmente levar a uma determinação de sobrestamento para aguardo do resultado da causa principal.

Existem muitos precedentes que vão no sentido dessa obrigatoriedade. Temos como exemplo os processos oriundos de Dcomp, cujo crédito pleiteado para fazer frente aos débitos está sendo analisado em processo apartado (PER). Nesse caso, o Acórdão nº 1002-000.671 entendeu pela necessidade de sobrestamento do primeiro processo, até que a decisão definitiva sobre o crédito fosse prolatada no segundo [4].

Entendendo pela desnecessidade do sobrestamento, *haja vista que o processo principal já havia sido julgado*, sendo então possível a aplicação do quanto lá decidido no momento da liquidação do decorrente, vemos casos sobre auto de infração para cobrança de multa isolada por compensação não declarada (cf. §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996), que são decorrentes justamente do processo em que se discute a não homologação da compensação (e.g. Acórdão nº 3201-009.235).

Outro caso em que se constata a decorrência de processos é a situação em que glosas de crédito culminam na lavratura de lançamento de ofício, ou vice-versa. Explicamos. Pode ser que um contribuinte transmita PER/Dcomps requerendo determinados créditos, o que gera uma auditoria fiscal para a verificação da liquidez e certeza destes. A fiscalização constatando que os créditos são indevidos, não homologará as compensações e, eventualmente, tais negativas de crédito impactarão na escrita do contribuinte de modo a gerar novos débitos, os quais serão lançados via auto de infração. Mas também a ordem dos fatores pode ser invertida: diante da lavratura de auto de infração, criando débitos na escrita do contribuinte, sumirão os saldos credores de períodos posteriores que tinham sido objeto de PER/Dcomps, as quais não serão homologadas. Nas duas situações, claramente, há decorrência entre os



processos de ressarcimento e o auto de infração.

Mas pergunta-se, qual é o processo principal e qual o decorrente?

A Portaria RFB nº 48, de 24 de junho deste ano, indica que o processo principal é o auto de infração (artigo 3º, inciso III, c/c artigo 4º, inciso III). Contudo, tal ato normativo sucedeu e revogou a Portaria RFB nº 1.668, de 29 de novembro de 2016, cuja inteligência era oposta: principal seria o pedido de ressarcimento (artigo 3º, inciso III e §1º, alínea "c").

Essa mudança de orientação, entretanto, não deveria implicar maiores problemas, ao nosso ver. Isso porque tais atos normativos têm por escopo tratar da formalização de processos administrativos em autos únicos ou apensados. Não estão, em verdade, lidando com a preocupação de processos conexos/decorrentes/reflexos para fins de julgamento no Carf, muito mais detalhada e complexa.

Assim, embora as portarias possam ser um norte, parece que o que vai determinar qual é o processo principal e quais são os decorrentes são as particularidades do caso concreto. O que importa é que esses atos normativos também estabelecem a necessidade de vinculação e julgamento semelhantes entre processos decorrentes.

A preocupação com a dependência/dominância entre processos decorrentes se justifica porque não é pacífica no Carf a questão da obrigatoriedade de que estes processos tenham necessariamente o mesmo destino.

No Acórdão 3402-009.030, discutiu-se o seguinte caso: o direito creditório indicado em PER/Dcomps foi objeto de procedimento fiscal, o qual redundou na lavratura dos autos de infração de PIS e Cofins, por insuficiência de recolhimento das contribuições. No auto de infração foram objeto de lançamento todos os itens glosados referentes ao período analisado no processo de ressarcimento. Diante desse cenário, o voto condutor do citado acórdão assume que *"a análise da subsistência do direito creditório do presente processo depende do resultado do processo nº10675.723090/2011-92, devendo a decisão neste último processo projetar seus efeitos sobre aquele (s), no que couber"*. Ocorre que, no momento de efetivamente projetar esses efeitos, foi feita uma ressalva: só seriam adotadas parcialmente as razões de decidir do processo já julgado (cujo trâmite estava finalizado no Carf, com julgamento inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais), pois com relação a uma determinada glosa de crédito, não se concordava com o que fora lá julgado [\[5\]](#).

Em sentido diametralmente oposto foi proferido o Acórdão nº 3401-009.369. Nessa ocasião, o colegiado nem mesmo conheceu das razões de recurso voluntário que já haviam sido discutidas e julgadas no processo principal.

Igualmente no sentido de que processos decorrentes tenham obrigatoriamente a mesma decisão, acatando o julgamento do processo anterior, citamos os Acórdãos 3002-001.009; 3402-007.618 (ênfatizando que ultrapassada a possibilidade de ser reconhecida prevenção para julgamento conjunto dos casos, resta a aplicação do quanto já decidido no primeiro processo); 3302-010.542 (tratando a decisão anterior com efeitos de coisa julgada administrativa) [\[6\]](#); e 9101-003.954 (apesar de afastar a obrigatoriedade de sobrestamento, assume a necessidade de congruência entre processos decorrentes).



A 3ª Turma da CSRF vai na mesma toada, como se depreende da recente decisão proferida por meio do Acórdão nº 9303-011.590.

Nesse caso, o colegiado superior avaliou a seguinte situação: por estarem em momentos processuais distintos, processos decorrentes foram julgados separadamente. O do auto de infração foi julgado sem os pedidos de ressarcimento, sendo que o processo oriundo do auto de infração (decorrente), era relativo apenas à consequência das glosas ocorridas nos processos de ressarcimento (principal). Assim, a CSRF se viu obrigada a anular o acórdão do proferido no bojo do processo originário do auto de infração, para adequar os julgamentos que haviam sido conflitantes (sobre crédito de PIS/Cofins).

Diante desse cenário, fica escancarada a problemática que já havia sido antevista pelo advento da Portaria ME nº 260, de 1º de julho de 2020, a qual, regulamentando o artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, estabeleceu que a regra de desempate ali prevista se aplica exclusivamente aos processos administrativos de cobrança de crédito tributário por meio de auto de infração, deixando de lado os processos de ressarcimento/restituição, aos quais permanece a solução via voto de qualidade favorável do presidente de turma, na forma do §9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235. Tal regra criou situação de impraticabilidade de liquidação de casos decorrentes, porque julgamentos logicamente excludentes podem ser proferidos pelo conselho (e.g. Acórdãos nº 3402-007.706 e n. 3402-007.705). Trata-se de excrescência criadora de impasse insolúvel pelos órgãos de julgamento ou de liquidação do processo administrativo fiscal federal, na contramão da bem firmada lógica de vinculação de processos estampada no artigo 6º do Ricarf, a qual deveria prevalecer, de modo que processos decorrentes sempre tenham o mesmo resultado.

Fazenda Pública e contribuintes, que contam com o contencioso administrativo para fazer valer seus direitos, aparentemente viverão nessa dislexia enquanto não foram julgadas pelo Supremo Tribunal Federal as ADIs 6.415, 6.399 e 6.40 [\[7\]](#). Que seja breve.

[\[1\]](#) DINARMARCO, Cândido Rangel et alii. Teoria Geral do Processo. São Paulo: Malheiros, 2007, 23ª ed, p. 257.

[\[2\]](#) Novo Código de Processo Civil Anotado. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 88.

[\[3\]](#) Embora não seja o mais adequado quando se pensa que as decisões a serem proferidas são expressões do tribunal enquanto instituição e não dos seus circunstanciais julgadores

[\[4\]](#) Também entendendo sobre a necessidade de sobrestamento, citamos: 1) a Resolução nº 3302-000.720, determinando o sobrestar auto de infração para cobrança de PIS/Pasep lavrado em decorrência de indeferimento do pedido de restituição efetuada; 2) a Resolução nº 1402-001.400 tratando de processo sobre notificação de lançamento de multa por compensação não homologada; 3) e a Resolução nº 1402-000.398 determinando o sobrestamento de processo de multa isolada, aplicada em



---

face da não homologação das Dcomps.

[5] Julgamento proferido pela maioria dos membros do colegiado, restando vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz e Jorge Luis Cabral.

[6] Sobre esse tema, já pudemos nos manifestar nesta coluna: <https://www.conjur.com.br/2021-out-27/direto-carf-coisa-julgada-administrativa-ferramenta-pesquisa-carf> . No mais, enfatize-se que esse Acórdão entendeu que a situação tratava de conexão, quando, ao nosso ver, trata-se de decorrência.

[7] São as três ADIs clamando pela inconstitucionalidade do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, apresentadas pela Procuradoria-Geral da República, pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip), seja por vício formal e/ou material.

#### **Date Created**

24/11/2021