

## Lei 14.689/23 e a retomada do voto de qualidade: novas reflexões

A Lei nº 14.689/23 e a retomada do voto de qualidade no Carf já foram objeto de reflexões de alguns dos nossos colunistas [\[1\]](#), mas, considerando que o tema ainda é incipiente, convêm novas considerações críticas a seu respeito, e atualizar outras já feitas.

Spacca



Depois de idas e vindas legislativas, o voto de qualidade foi retomado no Carf, nos termos do Decreto nº 70.2035/72, sob responsabilidade dos presidentes de turmas, conselheiros representantes da Receita Federal. A grande diferença agora são os efeitos extraprocessuais atribuídos à exigência fiscal quando resolvida definitivamente com esse recurso de desempate.

Considerando a limitação de caracteres desse texto, iremos pinçar algumas questões que foram enfrentadas recentemente pela PGFN, pelo Carf ou pelo Judiciário.

### O alcance da exclusão das multas e os capítulos da decisão

O §9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 foi excessivamente amplo em sua redação ao determinar a exclusão de multas e cancelamento da representação fiscal para fins penais “*na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade*”, pois bastaria, na literalidade do dispositivo, que *qualquer um dos capítulos da decisão* fosse resolvido pelo critério de desempate para que as multas fossem exoneradas.

Spacca



Acontece que, entre os *capítulos do acórdão do Carf*, pode-se ter questões de admissibilidade recursal (tempestividade, legitimidade, interesse, concomitância *etc.*), preliminares processuais (*e.g.* nulidades procedimentais), preliminares de mérito (*e.g.* decadência), além de sucessivas e distintas questões meritórias (conectadas ou não). Trata-se, na lição da doutrina processual, de *parcelas da decisão autônomas e independentes entre si* [2]. Daí a estranheza que a existência de empate com voto de qualidade pode gerar, haja vista a possibilidade de uma dessas parcelas redundar eventuais efeitos sobre outro capítulo da decisão a despeito da inexistência de qualquer prejudicialidade interna entre elas.

Por outro lado, o artigo 25-A do Decreto nº 70.235/72, estabelece em seu §7º que o benefício se aplica “*exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade*”, dando a entender que o benefício estaria restrito à parcela da decisão resolvida por esse instrumento, ao contrário do §9-A do art. 25.

À evidência, a legislação traz uma distinção de alcance entre os dois dispositivos (artigo 25, §9º-A e artigo 25-A), a despeito de ambos tratarem de benefícios tributários ao contribuinte que perdeu seu processo pelo voto de qualidade: 1) o artigo 25, §9º-A cria uma *anistia* para a multa, condicionada à aplicação do voto de qualidade; e 2) o artigo 25-A cria outra *anistia*, essa em relação aos juros moratórios, mas condicionada ao pagamento da obrigação principal por parte do devedor.

Spacca



Como se vê, tanto uma interpretação *literal* (vinculante em certa medida por força do artigo 111, I do CTN) quanto *sistemática* (em especial pelo cotejo com a restrição presente no artigo 25-A) do §9º-A do artigo 25 parecem indicar um alcance da anistia que extrapolaria o capítulo de decisão resolvido pelo voto de qualidade. Por outro lado, sob uma perspectiva *lógico-racional* (voltada à *ratio legis*) e teleológico (voltada à *ratio legislatoris*) há diversos elementos que indicam que o sentido normativo a ser atribuído à referida regra deve conter os efeitos da anistia ao âmbito do capítulo de decisão resolvido pelo voto de qualidade, pois em relação aos demais não haveria qualquer dúvida do Colegiado de Julgamento, critério que inspirou praticamente todos os pleitos doutrinários e legislativos a respeito da leniência punitiva nesses casos.

Entendemos que o mais adequado seria resolver a dúvida por meio de alteração legislativa, para inserir dispositivo que restringisse à anistia criada pelo artigo 25, §9-A do Decreto nº 70.235/72, nos mesmos termos do §7º do artigo 25-A, ou seja, restringindo o âmbito do alcance da norma ao capítulo da decisão resolvido pelo voto de qualidade. Na ausência dessa alteração, deve prevalecer a *lógica do razoável* (Recaséns-Siches), adotando-se a interpretação mais restritiva por ser a que melhor realiza e mais congruente aos valores concretos que determinaram a referida regra.

Enquanto isso não ocorre, a PFN, ao regular o *Pedido de Revisão de Dívida Inscrita* (PRDI) já esclareceu seu entendimento de que a anistia se aplica “*apenas à parcela do crédito que tiver sido constituído definitivamente pelo voto de qualidade no Carf favorável à Fazenda Nacional*” [3], posição esta que deverá ser ombreada pela RFB na aplicação dessa lei durante a liquidação dos julgados. Por outro lado, já se tem notícia de uma primeira decisão judicial a respeito do tema dando exatamente essa interpretação ao dispositivo, ou seja, de que o efeito do voto de qualidade está restrito apenas ao capítulo da decisão resolvido por esse critério de desempate [4].

### **Aplicação aos processos de cobrança de multas isoladas**

Outro problema diz respeito à aplicabilidade desse regime implicar a exclusão de multas aos *processos nos quais o único crédito controlado se refere a multas isoladas*. Isso se dá porque o artigo 25-A



estabelece que, após a resolução do julgamento por voto de qualidade, com a *vitória* da Fazenda Nacional, haveria a opção de pagamento do valor remanescente — que inexistiria na hipótese de multa isolada, já que a totalidade da multa seria afastada, implicando a derrocada total dos interesses fiscais no caso.

Por outro lado, na esteira da existência de alcances distintos para o artigo 25, §9º-A e o artigo 25-A do Decreto nº 70.235/72, poder-se-ia sustentar também que não há conexão normativa necessária entre os dois dispositivos, sendo o primeiro compatível com os processos de multas isoladas, ao passo que o segundo, por uma questão lógica, seria inaplicável a tais casos, já que implica a continuidade da cobrança do principal e juros, mesmo após a exoneração da multa. Em outras palavras, da inaplicabilidade lógica do artigo 25-A a esses casos, não se pode necessariamente derivar a inaplicabilidade do artigo 25, §9º-A.

Em reforço a essa posição, convém destacar que o Relator da Lei nº 14.689/2023, senador Otto Alencar, no parecer por ele preparado à Comissão de Assuntos Econômicos, propôs duas emendas legislativas para deixar claro que só haveria exclusão da multa naqueles casos em que a sanção viesse acompanhada da exigência de uma obrigação principal [5], *emendas essas que não foram aprovadas pelo Congresso Nacional*, o que sublinharia a aplicabilidade do artigo 25, §9º-A também para os casos de multa isolada.

A contrapartida a tal posição, mais uma vez, seria o fato de a incidência do dispositivo pressupor a existência de *julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública*, o que não ocorreria na hipótese de julgamento de processos em que se discute apenas multa isolada, pois a incidência do artigo 25, §9º-A, nessa hipótese, anularia qualquer sucesso fazendário, gerando uma situação contraditória, uma “vitória de Pirro” para o Erário.

Aqui também há diversos sentidos normativos possíveis, a respeito do alcance para multas isoladas. Em uma interpretação *lógica* do dispositivo, há razões para afastar apenas aquelas multas que acompanham uma obrigação principal, no qual remanesceria algum interesse do Erário após a anistia da multa, sob pena de haver uma contradição nos próprios termos do dispositivo por inexistir qualquer “vitória da Fazenda Nacional”. Por outro lado, sob uma interpretação *genética e teleológica*, construída a partir dos debates legislativos, há razões para considerar que essa interpretação teria sido rechaçada junto com a emenda legislativa rejeitada, mencionada anteriormente.

A despeito disso, a PGFN já esclareceu, também nas orientações do PRDI, que a exoneração se aplicaria apenas à “*multa de mora, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996*”, afastando a regra para as multas isoladas em geral.

Por outro lado, a 1ª CSRF, em interessante julgamento no âmbito do Processo Administrativo nº 16327.720866/2019-14, que analisava exclusivamente a matéria relativa à concomitância entre multas isoladas do não recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL e multas de ofício, concluiu, por maioria de votos, que não seria possível a concomitância, negando-se provimento ao REsp da PFN, mas os conselheiros vencidos consignaram que, mesmo que se desse provimento ao REsp, deveriam “[Deixar] , *porém, de restabelecer a sua exigibilidade no caso concreto, com base no art. 15 da Lei nº 14.689/2023*”, reconhecendo a sua aplicabilidade às multas isoladas (Ac. nº 9101-006.786).



Logo, o mais adequado também seria uma alteração legislativa para esclarecer definitivamente esse ponto, evitando uma eventual controvérsia judicial a respeito.

### **A exclusão da multa nos casos de exclusão de sujeito passivo ou responsável tributário**

Existe ainda outro problema não pensado pelo legislador no que tange à exclusão da multa na hipótese em que o processo administrativo agregue uma discussão de sujeição passiva ou de responsabilidade tributária.

Imaginemos que uma determinada autuação seja concluída com a indicação, no polo passivo, (1) do contribuinte, pessoa jurídica, (2) de outra pessoa jurídica solidária, acusada de confusão patrimonial com o contribuinte, gerando interesse comum na situação que constituiu o fato gerador (artigo 124, I do CTN) e, ainda, (3) o sócio administrador do contribuinte, com esteio no artigo 135, inciso III do CTN. Consideremos que, ao final do processo administrativo, a exigência contra o contribuinte seja mantida por unanimidade de votos, enquanto a sujeição passiva do solidário e do responsável seja mantida por voto de qualidade.

A depender da posição que se adote a respeito das obrigações solidárias gerarem uma *pluralidade* ou uma *unidade* de vínculos [6], os efeitos do voto de qualidade poderão ser reputados como uma exceção pessoal e, portanto, limitados àquele(s) que foi(ram) agraciado(s) com tal voto, isso caso se entenda pela pluralidade de vínculos ou, em contrapartida, alcançar todos os demais codevedores, caso se conclua pela unicidade do vínculo obrigacional. Aqui, pode haver um elemento de conexão entre capítulos diversos da decisão, para fins de aplicação dos efeitos da anistia, com base no vínculo de solidariedade estabelecido entre eles.

Uma resposta possível é que, em se tratando de uma obrigação solidária, o benefício dado ao crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles (artigo 125, II do CTN). A contrapartida, todavia, seria argumentar que esse benefício configuraria uma exceção pessoal, cuja incidência, portanto, estaria restrita aos devedores solidários.

A primeira controvérsia, aqui, seria determinar se a *anistia* também estaria alcançada pelo regime jurídico dos efeitos da solidariedade, que faz referência expressa apenas à isenção e à remissão, sob risco de se criar regimes jurídicos diferentes para distintas parcelas de um mesmo crédito tributário.

A segunda, seria determinar se a resolução de uma questão de sujeição passiva pelo voto de qualidade configuraria uma exceção pessoal, concedida individualmente a cada solidário ou seria um benefício geral. Deve-se lembrar, aqui, que tanto as isenções quanto as remissões pessoais estão sujeitas a despacho concessivo da autoridade administrativa (artigos 172 e 179 do CTN), o que não se dá com a anistia em análise.

Caso se entenda que o artigo 125, II, compreende também a *anistia*, questão preliminar, pode-se entender que: 1) se o benefício for considerado pessoal do solidário, ele será cobrado, em solidariedade, apenas do principal, enquanto o contribuinte poderá ser cobrado do crédito integral; 2) caso seja considerado um benefício geral, a redução obtida para o solidário exoneraria todos os obrigados.



A Lei nº 14.689/2023 também não traz qualquer resposta clara para esses questionamentos, o que dá margem para discussões perante o Judiciário.

### Conclusões

Ante oposto, resta claro que a Lei nº 14.689/2023, ao trazer novas balizas aos PAFs resolvidos por voto de qualidade, acabou por deixar inúmeras lacunas para sua aplicação, a ponto de, já nos primeiros casos concretos em que sua interpretação veio à baila, indicar importantes divergências de interpretação.

Há de se acompanhar como essas divergências serão pacificadas pelos órgãos julgadores a fim de se verificar a necessidade, ou não, de novo pronunciamento do Congresso Nacional acerca dos pontos controvertidos já surgidos e ainda os que estarão por vir à tona assim que massificada a aplicação da dessa lei.

Por ora, o que se pode afirmar é que a má redação legislativa dá sólidos subsídios para ambos os lados das discussões, o que deve acirrar o debate e gerar uma metacontencioso fiscal.

---

[1] Vide: [Lei nº 14.689: fantástica fábrica do metacontencioso tributário – Consultor Jurídico](#)[Consultor Jurídico \(conjur.com.br\)](#); [Lei 14.689/23: voto de qualidade, multas e retroatividade – Consultor Jurídico](#)[Consultor Jurídico \(conjur.com.br\)](#)

[2] DINAMARCO, Candido Rangel. Capítulos de Sentença. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 42-43.

[3] <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/Revisao%20de%20Divida%20Inscrita%20%28PRDI%29>

[4] Nesse sentido: [Nova lei só se aplica ao ponto que o voto de qualidade do Carf apreciou, diz juiz – Consultor Jurídico](#)[Consultor Jurídico \(conjur.com.br\)](#).

[5] Esse é o teor do parecer no trecho que aqui interessa:

*Nesse ponto, propomos duas emendas de redação para que fique clara a adoção do voto de qualidade, na forma disciplinada pela lei em que se converter o projeto, bem como a exclusão apenas das multas que sejam acessórias do débito tributário principal. Eventuais penalidades que sejam objeto exclusivo da autuação, caso de penalidades por infração da legislação aduaneira, não são afastadas pelo voto de qualidade, pois configuram o montante principal da dívida. (disponível em: [Voto de qualidade no Carf é aprovado na CAE do Senado e segue ao plenário – JOTA](#). Acessado em 07.11.2023).*

Por sua vez, a redação proposta e rejeitada era a seguinte:

Art. 25 (...).

*§ 9º-A Ficam excluídas as **multas incidentes sobre o valor do principal** e cancelada a representação fiscal para 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;*



---

(grifos nosso).

[6] A respeito do tema Orlando Gomes ensina: “*A natureza da obrigação solidária é controvertida. Inclina-se alguns para a tese da unidade e outros, em maioria, para a da pluralidade. Os adeptos da primeira teoria afirmam que existe um só vínculo. Os pluralistas sustentam que há tantos vínculos quantos devedores, ou credores, unidos pela identidade de objeto e de causa*”. (In: *Obrigações*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 79).

## **Meta Fields**