



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.721125/2014-38
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.735 – 1ª Turma
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria ÁGIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DESPESAS COM ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o fundamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, por ocasião de sua formação, impõe-se a sua glosa.

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR/99 só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para que esta, querendo, manifeste-se, a título de contrarrazões, sobre quanto à aplicação do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13655/2018, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do art. 24 da LINDB, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Flávio Franco Corrêa e Viviane Vidal Wagner, que não conheceram. Por maioria de votos, quanto ao mérito do art. 24 da LINDB, acordam em não aplicá-lo ao caso concreto, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que entendeu que aplicava em tese e que, como pressuposto para aplicá-lo ao caso concreto, haveria necessidade de abrir vista à PGFN para analisar os acórdãos trazidos aos autos pelo contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes Moura, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, e Rafael Vidal de Araújo, que não o aplicavam em tese, e o conselheiro Demetrius Nichele Macei, que aplicava em tese, mas não ao caso concreto em razão de irretroatividade. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, (i) quanto à comprovação do custo de aquisição/rentabilidade futura, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento; e (ii) quanto à inexistência de vedação ao aproveitamento fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação, em considerar prejudicada a matéria, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes Moura, Flávio Franco Corrêa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo. Findo o prazo regimental, o Conselheiro André Mendes Moura não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

Processo nº 16327.721125/2014-38
Acórdão n.º **9101-003.735**

CSRF-T1
Fl. 15.793

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Inicialmente esclareço que fui nomeado redator *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pelo Relator em sessão de julgamento:

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra o Acórdão nº 1401-001.901, onde restou decidido (i) que para comprovação da fundamentação do ágio em rentabilidade futura, exigir um laudo de avaliação específico das participações na data da operação inicial, quando dois outros negócios permitem fazer essa avaliação é formalidade extrema e indevida, pois nenhuma prova pode ser sacramental, exceto quando expressamente a lei assim estabeleça; e (ii) que é possível a amortização fiscal de ágio já amortizado contabilmente, controlado na parte B do LALUR.

No procedimento fiscal que originou o presente lançamento foi analisada operação de capitalização com ágio de empresa Holding do grupo do ABN Amro, denominada Bri Par Dois, com ações do então ainda ativo Banco ABN Amro Real, por sociedade não residente do grupo, denominada ABN AMRO BANK N.V.(ou ABN Holding Holanda), no ano de 2006, bem como aquisições, por essa Holding, de ações do Banco mantidas por acionistas minoritários.

Ao presente julgamento importa apenas as capitalizações realizadas pelo ABN AMRO BANK N.V. em Bri Par Dois, haja vista que a razão para questionamento do ágio gerado na aquisição das ações dos minoritários foi afastada pelo acórdão recorrido e não foi objeto de recurso pela Fazenda (a razão era duplicidade de aproveitamento, por intersecção de laudos).

Inicialmente, contudo, importante contextualizar os fatos em relação à operação de aquisição do Banco Sudameris pelo grupo ABN AMRO REAL em 2003.

No ano de 2003, a ABN Amro Brasil Participações Financeiras S.A. celebrou o Contrato de Compra e Venda de Ações com a Banca Intesa S.p.A. (“Intesa”) para adquirir 94,57% do Banco Sudameris Brasil S.A. (“Banco Sudameris”).

Nos termos do Acordo, o preço de compra foi de R\$ 2.189.665.000,00. Preço esse que foi pago R\$ 526.754.900,00 em dinheiro e R\$ 1.662.910.100,00 em ações do Banco ABN AMRO Real S.A., representativas de 11,58% do seu capital social.

Em complemento à previsão estabelecida no contrato de Compra e Venda de Ações a ABN Holding Holanda e a Intesa celebraram um Contrato de Opção de Permuta, permitindo que a Intesa permutasse ações do Banco ABN AMRO Real S.A. pelas ações da ABN Holding Holanda. Nos termos dos referidos contratos, a permuta deveria ocorrer no ano de 2005, 2006 e 2007.

O preço das ações do Banco ABN AMRO Real S.A. para fins de permuta foi estipulado como 1,82 vezes o valor do seu patrimônio líquido contábil.

Em 2005, foram realizadas alterações no Contrato de Opção de Permuta para que o ABN Holding Holanda pudesse comprar as ações do Banco ABN AMRO Real S.A. pertencentes à Intesa, caso a mesma optasse por exercer a opção de permuta.

Mutuo bem.

Ao fim e ao cabo do contrato de opção de permuta, após a ocorrência de uma série de operações as ações do Banco Abn Amro passaram para a ABN Holding Holanda, pelo valor acordado de 1,82 vezes o valor do patrimônio líquido do Banco.

A partir daí começam a ocorrer as operações que interessam ao presente julgamento.

No ano-calendário de 2006, o ABN Holding Holanda efetuou duas capitalizações na empresa Bri Par Dois, mediante a conferência de 211.916.667 ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, de emissão do Banco ABN AMRO Real, com ágio. O valor de subscrição foi o mesmo de aquisição das ações, ou seja pelo valor de 1,82 vezes o patrimônio do Banco. Foi constatado que à época, foi elaborado laudo específico para o evento.

Ato seguinte, as Assembléias Gerais Extraordinárias, realizadas na data de 31 de agosto de 2007, aprovaram a incorporação da Bri Par Dois Participações S.A. pelo Banco ABN AMRO Real (incorporação reversa). A partir daí se inicia a amortização fiscal do ágio.

Vale destacar que, contabilmente, parcela do ágio já havia sido amortizada antes da incorporação e era controlada na Parte B do LALUR.

Analisando toda essa operação a fiscalização entendeu não ser legítima a amortização fiscal do ágio pelas seguintes razões:

(i) tratava-se de ágio interno gerado em operações com empresas do mesmo grupo;

(ii) não se comprovou a fundamentação econômica do ágio na rentabilidade futura do Banco ABN AMRO Real, pois, o valor do ágio contabilizado na Bri Par Dois se baseou no preço fixado por ocasião da aquisição do Banco Sudameris, sem qualquer relação com a expectativa de rentabilidade futura do Banco ABN AMRO Real. O laudo de avaliação de 2006 apresentado pelo contribuinte para justificar o pretense ágio na Bri Par Dois e se amoldar à legislação fiscal, não resultou em nenhum efeito prático, posto que o preço de aquisição (1,82 vezes o valor patrimonial das ações do Banco ABN AMRO Real) já estava determinado desde junho de 2003 e não houve alteração em decorrência do referido laudo.

(iii) Duplicidade de amortização de ágio gerada com a compra do Banco Adn Amro pelo Banco Santander. No entendimento da fiscalização o laudo elaborado na compra do Banco Real pelo Santander compreendeu o mesmo período do laudo de 2006, utilizado para fins de capitalização da Bri Par Dois.

(iv) Impossibilidade de dedução de ágio já amortizado contabilmente, antes a incorporação, fusão ou cisão por falta de expressa previsão legal. No presente caso, se aplica ao valor de R\$ 182.112.143,17 controlado na Parte "B" do Lalur, referente à amortização contábil do ágio ocorrida em 2006 e 2007 na Bri Par Dois.

Impugnado o o lançamento, a DRJ manteve integralmente o crédito tributário. Deste modo, o Contribuinte apresenta recurso voluntário.

Na análise do recurso, a Turma de julgamento a ele dá provimento.

Para a Turma, o ágio em questão não era ágio interno, pois originado da recompra das ações do Banco Abn Amro da Intesa, antiga controladora do Sudameris.

Com relação à comprovação do custo de aquisição, entendeu-se que o valor atribuído às ações do Banco Adm Amro o foi no âmbito da negociação da aquisição do controle do Banco Sudameris, ocasião em que, através de laudo de avaliação o valor de mercado deste foi estabelecido para fins, inclusive, para determinar o valor que foi pago com recursos financeiros e a relação de troca das ações.

Concluiu-se então que *o valor da participação no Banco Real foi comprovada por duas formas diferentes: (i) pagamento em dinheiro que permite aferir o preço de mercado de participações no Banco Real e (ii) pagamento em participações do Banco Sudameris precificadas por laudo de avaliação. Exigir um laudo de avaliação específico das participações no Banco Real na data da operação inicial (2003), quando dois outros negócios nos permite fazer essa avaliação é formalidade que consideramos extrema e indevida, pois nenhuma prova pode ser sacramental, exceto quando expressamente a lei assim estabeleça.*

Com relação à duplicidade de amortização, entendeu-se que eventual ineditabilidade estaria, caso existisse, no caso, em relação ao ágio pago pelo Santander na aquisição do Bando Abn Amro, não na operação original, de aquisição do Sudameris pelo Banco Abn Amro.

Por fim, com relação à acusação de impossibilidade de dedução de ágio amortizado contabilmente antes da incorporação, entendeu-se que a amortização contábil do ágio é realizada apenas para fins de neutralizar os ganhos obtidos com a equivalência patrimonial, mas apenas para que não haja reflexo na distribuição de dividendos aos sócios antes que o investimento seja pago. Compreendeu-se que tal amortização contábil não gera reflexo fiscal e não pode tolher direito a redução dos tributos garantido aos Contribuintes.

Nesse contexto, cancelou-se integralmente o lançamento.

Eis a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário:

2009, 2010, 2011, 2012 DECADÊNCIA DIREITO DE VERIFICAR VALORES Os prazos de caducidade, como a decadência, visam consolidar situações jurídicas em benefício de uma pessoa em face da inércia de outra. Ora, se inexistente conduta a ser exigida da Fazenda Pública para que esta conteste operações societárias enquanto não repercutirem em fatos geradores tributários, não há que perecer o direito de verificação dessas ocorrências. A decadência pune a omissão. Se o Fisco não foi omissor, não há razão para o estabelecimento de prazos extintivos dos seus direitos. Por isso só consta, no Código Tributário Nacional, exclusivamente a decadência do direito de

lançar, uma vez que não é imposto à Fazenda Pública o dever de acompanhar cada um dos itens patrimoniais capazes de refletir no valor futuro da tributação.

ÁGIO INTERNO SUBSTRATO ECONÔMICO Fundamentada a autuação em ágio interno e ausência de substrato econômico, uma vez infirmadas estas acusações, deve ser afastada a exigência.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO JÁ AMORTIZADO CONTABILMENTE NA SUCEDIDA A amortização do ágio contábil corresponde à recuperação do investimento (por equivalência patrimonial ou pelo recebimento de dividendos) e, portanto, não pode ser distribuído aos sócios a título de lucro. Amortizase o ágio contabilmente na mesma proporção do aumento do investimento por equivalência ou também pelo recebimento direto de dividendos. Tal amortização tem o propósito de neutralizar o resultado comercial para impedir a distribuição, via dividendos, de valor que não corresponde a um lucro efetivo. Só depois de integralmente amortizado é que o aumento do investimento tem como contrapartida um acréscimo no lucro e aí sim terá repercussão no resultado comercial e, dessa forma, na distribuição de resultado aos sócios. Ainda sim, esse aumento do resultado comercial, seja pela equivalência patrimonial, seja pelo recebimento de dividendos, é excluído do lucro real. Com a amortização do ágio contabilmente ou sem essa amortização, a equivalência patrimonial e a distribuição de dividendos não são tributados da mesma forma. Logo, a amortização contábil do ágio (e do deságio) não produz qualquer efeito fiscal.

DUPLICIDADE DE APROVEITAMENTO DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO Uma aquisição posterior de sociedade em cujo patrimônio há registro de ágio originado em operação de aquisição de uma terceira sociedade pode gerar um segundo ágio com valor composto pelo primeiro ágio; nada obstante, é o segundo e não o primeiro que não poderá ser amortizado na medida da duplicidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a alegação de decadência; por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Cientificada da decisão a Fazenda apresenta, tempestivamente, seu recurso especial de divergência objetivando discutir apenas duas matérias, a saber: (i) comprovação do custo de aquisição/rentabilidade futura e (ii) indedutibilidade do ágio amortizado contabilmente antes do evento fusão, cisão ou incorporação.

Para demonstrar a divergência em relação à primeira matéria a Fazenda trouxe o acórdão 1301-001.474, onde foram analisados os mesmos fatos aqui trazidos, mas

Processo nº 16327.721125/2014-38
Acórdão n.º **9101-003.735**

CSRF-T1
Fl. 15.798

para fins de averiguação da possibilidade de amortização do ágio em anos-calendário anteriores ao presente.

Para demonstrar a divergência com relação à segunda matéria foram trazidos os acórdãos 1102-001.104 e nº 1102-000.873.

O recurso especial da Fazenda foi conhecido pelo presidente da Câmara, conforme despacho.

Intimado do recurso Fazendário o Contribuinte, tempestivamente, apresenta contrarrazões requerendo o não conhecimento do recurso ou, caso conhecido, seu não provimento. Ainda, na hipótese de ser dado provimento ao recurso fazendário, o Contribuinte requer o retorno dos autos para que possam ser julgados outros temas trazidos em seu recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Redator *Ad Hoc*

Conforme exposto no relatório supra, fui designado redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando relatório e voto apresentados pela Relator em sessão de julgamento. Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra:

PRELIMINAR LINDB

Na sustentação oral realizada pelo patrono do Contribuinte, foi suscitada a aplicação ao presente caso do artigo 24, da Lei de introdução às normas de direito brasileiro - LINDB, que possui a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

De acordo com tal norma, ao PAF, em minha leitura, importa focar na seguinte regra: a revisão na esfera administrativa, quanto à validade de processo levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas

Em minha leitura do parágrafo único do citado artigo, no âmbito do PAF consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária.

Antes de adentrar no pedido do Contribuinte é importante lembrar que jurisprudência é o movimento decisório constante e uniforme dos tribunais sobre determinado ponto do Direito. Logo, jurisprudência majoritária compreende um conjunto de decisões uniformes dos Tribunais, proveniente de uma aplicação uniforme de um mesmo conjunto de normas a casos semelhantes.

Mas a questão que se põe é: qual percentual poderia ser considerado para fins de caracterização da jurisprudência majoritária?

Esse parâmetro não foi determinado pelo legislador, deixando então a questão aos aplicadores do direito.

Nesse contexto, em minha concepção, o adjetivo majoritária me faz pensar ser um percentual alto. Eu utilizaria até mesmo o pleonasma grande maioria (pessoalmente, mais de 90%).

Mas não é só. Essa jurisprudência não pode ser medida apenas pelo número de decisões, deve-se também levar em consideração as Turmas, Varas, Tribunais, etc que estão decidindo no mesmo sentido. E além disso a questão temporal também é relevante.

Portanto, em minha concepção, no âmbito do CARF, mais especificamente no âmbito da 1ª Seção só seria majoritária jurisprudência se houvesse pelo menos 90% das Turmas de julgamento decidindo no mesmo sentido.

Precisamos ter cuidado com termos tão abertos, pois corre-se o risco de tratar como jurisprudência majoritária decisões que caminham em certa direção, mas que sozinhas não representam a maioria das Turmas de um Tribunal administrativo, ou Judicial, por exemplo.

Nesse contexto, e lembrando da máxima em processo no sentido de que a prova cabe a quem alega, quem suscita a aplicação da norma deve trazer estudo minucioso a demonstrar a existência da jurisprudência majoritária.

No presente caso, contudo, não foi demonstrada a existência da dita jurisprudência majoritária a corroborar o pedido do Contribuinte. Foram apresentados 06 acórdãos, sendo quatro de uma mesma Turma e dois de duas outras Turmas, o que, conforme critérios que mencionei acima não pode ser considerado jurisprudência majoritária.

Logo, nego provimento ao pedido.

CONHECIMENTO

Diante do questionamento do conhecimento do recurso da Fazenda pelo Contribuinte, importante o debate.

Em sede de contrarrazões o Contribuinte requer o não conhecimento do recurso Fazendário por três razões, conforme adiante explicitado.

Primeiramente, alega que a Fazenda deixou de demonstrar os dispositivos legais supostamente interpretados de forma divergente pelo acórdão apontado como paradigma;

Diz que "a Recorrente aduz em duas passagens de sua peça que a os acórdãos paradigmas teriam dado interpretação divergente aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Todavia, em nenhum momento a Recorrente demonstrou que os referidos normativos foram objeto de julgamento quer pelo acórdão recorrido quer pelos acórdãos paradigmas."

Não concordo com a alegação do Contribuinte. Está suficientemente claro na peça recursal da Fazenda quais são as regras interpretadas de forma divergente, em face a uma mesma situação fática. Em um caso entendeu-se comprovado o custo de aquisição da participação societária e julgou-se legítima a amortização fiscal do ágio, no outro caso, não.

Portanto, não procede tal alegação.

Alega o contribuinte, também que de acordo com o *Recurso Especial*, o *acórdão recorrido deveria ser reformado, pois, alegadamente, o ágio em questão não seria válido, pois não se teria comprovado o custo de aquisição do investimento que o justificasse. No entanto, ao assim sustentar, a própria Recorrente evidencia, de plano, o descabimento de seu apelo, uma vez que se utiliza textualmente, e por diversas vezes, da expressão “comprovação”, demonstrando que a alegada divergência que pretende que essa C. CSRF aprecie se resume a reexame de fatos e provas trazidos aos autos, o que certamente não é permitido.*

Também não concordo com o Contribuinte quanto ao ponto em questão. Não se está a analisar novamente as provas, mas apenas qualificar juridicamente os fatos, em relação ao conjunto probatório existente.

Em ambos os casos, recorrido e paradigma, com base nas mesmas provas as Turmas chegaram a decisões divergentes, portanto, para dirimir a dúvida, faz-se necessária a análise do enquadramento jurídico dos fatos.

Teria razão o Contribuinte na hipótese de tratarem-se de provas distintas, por exemplo no caso de comprovação de despesa onde em um caso há nota fiscal de compra e no outro apenas registro contábil da compra. Nessa hipótese seria demandado dessa Turma a valoração das provas, o que não seria admitido.

Portanto, também não procede tal alegação.

Por fim, insurge-se o Contribuinte quanto a falta de dialeticidade do recurso da Fazenda em relação à discussão acerca da matéria comprovação do custo de aquisição/rentabilidade futura na subscrição de capital.

Protesta o Contribuinte pelo fato de todo o arrazoado do recurso Fazendário ser cópia *ipsis litteris* das contrarrazões ao recurso voluntário apresentadas antes do julgamento do recorrido.

Traz o Contribuinte diversas decisões onde se considerou inepto o recurso não orientado pela dialeticidade recursal, segundo a qual os motivos da contrariedade, bem como a necessidade de reforma da decisão atacada, devem ser expostos de forma clara e objetiva conforme o Acórdão nº 2301-004.186, donde destaco o seguinte trecho:

A dialeticidade que deve ser constatada no recurso é necessária porque sua ausência, dentre outras implicações, poderá resultar em inobservância ao princípio do contraditório, princípio este fundamental a ampla defesa dos litigantes, de sorte que, ausentes referidos requisitos estará o recurso impossibilitado de ser apreciado.

Pois bem.

De fato, a integralidade das razões do recurso da Fazenda foi cópia das contrarrazões ao recurso voluntário apresentado pelo Contribuinte. Assim, nas referidas razões voltou-se a discutir temas que já foram definitivamente julgados, como o ágio interno e a substância econômica da operação. Em momento algum rebateu-se diretamente as razões sobre o quanto decidido pela Turma a quo sobre o tema.

Contudo, tratando-se de processo administrativo, é importante observar e conjugar uma série de princípios, dentre os quais o princípio do informalismo moderado.

Tal princípio é legalmente reconhecido ao processo administrativo em âmbito Federal pelo artigo 2º, parágrafo único, inciso IX, da Lei 9.784/99, que estabeleceu que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Apesar de tal norma se referir diretamente aos administrados, penso que não apenas os contribuintes podem invocar tal princípio para salvaguarda de seu direito. No âmbito do processo, ambas as partes podem dele se socorrer, na hipótese de sua observância não causar prejuízo à outro princípio, ou norma.

Mas isso deve ser analisado caso a caso.

No presente caso, entendo estarmos diante da aplicação do princípio da dialeticidade, como requerido pelo Contribuinte, em conjugação deste princípio com o princípio do formalismo moderado.

Entendo que apesar de as razões recursais estarem integralmente fundadas nas contrarrazões ao recurso voluntário, o tema ora em debate constava daquela peça recursal de maneira suficiente a demonstrar a insurgência da Fazenda contra o quanto decidido pela Turma a quo, notadamente a partir da efl 15.642, nos seguintes termos:

Se tem alguém que pagou esse coeficiente de 1,82, e poderia registrá-lo como ágio, foi a INTESA, quando deu em troca dessas ações a participação societária do BANCO SUDAMERIS. Todavia, ante essa hipótese, deve-se lembrar que tal coeficiente fora pautado em LAUDO DE RENTABILIDADE FUTURA DO BANCO SUDAMERIS, não do BANCO ABN. Em outras palavras, O COEFICIENTE DE VALORIZAÇÃO DO BANCO ABN FOI PAUTADO COM BASE NA RENTABILIDADE FUTURA DO BANCO SUDAMERIS!!!

Por certo, vale destacar que, conforme consta das provas dos presentes autos, quando da negociação das ações do BANCO SUDAMERIS, fora elaborado um laudo que atesta o valor de mercado do BANCO SUDAMERIS com base na sua rentabilidade futura, não do BANCO ABN.

Destarte, demonstra-se que, quando da negociação das ações do BANCO SUDAMERIS, há somente um ágio: aquele suportado pelo grupo ABN quando da efetiva aquisição dessas ações. Não há que se falar em aquisição das ações do BANCO ABN com ágio e suposta transferência dessa “mais valia” para a BRI.

Não há como afirmar que as ações do BANCO ABN foram objeto de negociação com ágio entre o grupo ABN e a INTESA. Tais ações apenas foram, em um primeiro momento, dadas em pagamento pelo grupo ABN, e, posteriormente, reavidas. Ora, em face desse “vai e volta”, onde está a aquisição de um investimento que permite a criação de um ágio com base na rentabilidade futura?

O que houve foi, a toda evidência, a mera substituição da forma de pagamento, e jamais “recompra de ações”. Ademais, ainda que se tratasse de recompra, não se poderia caracterizar o ágio como fundado em rentabilidade futura: o coeficiente adotado (1,82 x PL) foi determinado com base na expectativa de rentabilidade do SUDAMERIS (e não das ações ora “negociadas” do ABN); tendo sido apenas “repetido” em 2006 no momento da “recompra”.

Nesse contexto, conheço o recurso da Fazenda também quanto à matéria comprovação do custo de aquisição/rentabilidade futura das ações do Banco Abn Amro utilizadas para capitalização da Bri Par Dois.

Portanto, voto por conhecer integralmente do recurso da Fazenda Nacional.

MÉRITO

A) COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO/RENTABILIDADE FUTURA

Pretende a Fazenda a reforma do acórdão a quo por entender que não restou comprovada a rentabilidade futura do ágio registrado pela Bri Par Dois quando de sua capitalização com ações do Banco Abn Amro Real.

De acordo com o TVF, os laudos de avaliação elaborados quando do ato de aumento de capital da Bri Par Dois foram desconsiderados, pois o valor utilizado pela ABN Holding Holanda para efetivação da subscrição do capital foi o mesmo valor utilizado para adquirir as participações do Banco Abn Amro Real dadas para pagamento pela aquisição do Banco Sudameris, poucos anos antes.

Em sede de recurso especial, a Fazenda argumenta no mesmo sentido.

Penso que não foram dados aos fatos a melhor interpretação.

De fato, a ABN Holding Holanda assinou acordo de permuta com a controladora do Banco Sudameris, dando-lhe a opção de permutar as ações do Banco brasileiro por ações suas (ABN Holding Holanda), empresa de capital aberto na Europa, ou recomprar as ações do Banco, em determinado período de tempo.

Nesse negócio garantiu-se o mesmo multiplicador utilizado na operação original de aquisição das ações do Banco Sudameris, obviamente, porque se tratou de um negócio realizado de boa fé, portanto, sem haver intenção de causar prejuízo à outra parte.

Poderia a Intesa escolher, ficar sócia do conglomerado europeu, ou receber recursos financeiros. Ela escolheu as duas coisas.

Importante salientar um detalhe, o multiplicador foi o mesmo, mas o valor flutuou proporcionalmente à flutuação do patrimônio líquido do Banco Abn Amro Real no período. Pagou-se 182% do patrimônio líquido.

O fato é que o custo de aquisição da recompra das ações registrado pela ABN Holding Holanda foi aquele. Vale dizer, era o valor registrado em seu ativo.

Num segundo momento, a ABN Holding Holanda decidiu aumentar o capital de sociedade brasileira utilizando-se de tal ativo, que estava registrado pelo valor efetivamente pago por ele.

Nos momentos da realização dos atos, todas as normas brasileiras foram seguidas, notadamente as normas fiscais para registro do ágio. Há às efls 13.120 e seguintes e às efls. 13.209 laudos de avaliação econômico-financeira das ações do Banco Abn Amro Real utilizados especificamente para fins de subscrição de capital.

Pois bem.

O primeiro laudo avaliava 7,72% da participação ou 141.277.778 ações do Banco Abn Amro Real por R\$ 1.447,77 milhões. O segundo avaliava 3,86% ou 70.638.890 ações do Banco Abn Amro Real por R\$ 727,35 milhões. Os valores utilizados na subscrição do capital da Bri Par Dois, ou seja, os valores de custo ou melhor de aquisição das ações pela ABN Holding Holanda foram, respectivamente de R\$ 1.192.790.021,00 e R\$ 650.033.801,00. Nada tão discrepante assim, lembrando que estamos falando de gigantes do mercado financeiro.

Mas agora pergunto: deveria a ABN Holding Holanda ter subscrito capital na Bri Par Dois com as ações do Banco pelo valor do laudo, ou seja, valor maior do que o valor pago por elas? Ou seja, para poder ter a dedutibilidade do ágio no Brasil seria necessário pagar imposto da Holanda, assumindo um ganho de capital na subscrição porque um laudo disse que aquele ativo valia um pouco mais do que o valor efetivamente pago por ele?

Isso não me parece razoável.

Ainda mais quando se para e pensa, então se o ágio aqui registrado fosse de aquele constante do laudo, ou seja, maior do que aquele efetivamente registrado no aumento de capital, ele seria legítimo, já que o valor seria o mesmo valor constante do laudo.

Não acho que seja essa a função do laudo pensada pelo legislador. Na verdade, à época nem em laudo a legislação falava, falava em demonstração, nos seguintes termos:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

(...)

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Entendo que a função dessa "demonstração" era apenas de dar um norte aos negócios de compra e venda de empresas. Não de definir os negócios em função da regra tributária. Tanto é assim que a própria regra diz que o lançamento, ou melhor, o registro contábil, será "baseado" e não taxado, com base nas "demonstrações". Vale dizer, dever-se-ia respeitar parâmetros razoáveis de mercado, mas isso não significa que deve ser exatamente aquele valor contido no laudo, ou melhor, nas "demonstrações".

Isso porque, negociação é algo subjetivo, o querer comprar e o querer vender tem um ângulo subjetivo muito maior do que o matemático. Logo, a legislação falava em "baseado", levando em consideração que aquele valor estimado em uma "demonstração" elaborada apenas com viés financeiro e econômico pode ser diferente do valor efetivamente negociado.

Só não se aceita algo muito distante do balizado pela "demonstração", para se evitar manipulações daqueles mais mau intencionados.

Nesse contexto penso que os laudos confeccionados pelo Contribuinte quando dos eventos aumento de capital são, sim, aptos a justificar o ágio registrado, que, inclusive era nada fora do razoável inferior ao valor de mercado do Banco naquele momento.

Mas não é só

Também concordo com o relator do acórdão recorrido quando concluiu que outros elementos comprovam o custo de aquisição/rentabilidade futura.

Tanto é assim que o artigo 20, §3º vigente à época e transcrito linhas acima falava em demonstração, ou seja, conceito amplo que admitia qualquer elemento de prova contundente.

E dizer que a operação de aquisição do Banco Sudameris, que lastreou todos os negócios jurídicos subsequentes e foi baseada em laudo de avaliação e, certamente, pesada negociação entre gigantes do setor financeiro não é elemento de prova contundente de que a rentabilidade futura foi verificada, não seria razoável.

Portanto, além de entender que os laudos trazidos ao presente processo desde a fase fiscalizatória são suficientes a comprovar a rentabilidade futura do Banco Abn Amro Real, concordo com o relator do acórdão recorrido que outros elementos também comprovam tal fato.

Portanto, NEGO provimento ao recurso da Fazenda quanto à essa matéria.

B) DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE ANTES DA INCORPORAÇÃO

A Fazenda alega também em seu Recurso Especial que não seria possível o aproveitamento fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação da Bri Par Dois pelo ABN Real, ocorrida em maio de 2009. Em síntese, a Fazenda defende que não existira previsão legal para o aproveitamento fiscal do ágio já amortizado na contabilidade.

Pois bem.

Nos termos da redação original do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na aquisição de investimento em controlada ou coligada avaliada pelo MEP, o custo de aquisição deveria ser desdobrado em valor de patrimônio líquido da participação adquirida e ágio ou deságio. O ágio correspondia à diferença positiva entre o valor da aquisição e a parcela correspondente à participação adquirida no patrimônio líquido da sociedade investida. Caso fosse negativa tal diferença, apurar-se-ia um deságio.

A Lei nº 9.532/97, por sua vez, permite a amortização fiscal do ágio apurado segundo o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Nesse sentido, tais dispositivos legais não estabelecem o desconto, para fins de dedutibilidade fiscal, da parcela do ágio já amortizado contabilmente, antes dos eventos de incorporação, fusão ou cisão.

O legislador não se “esqueceu” de mencionar que o ágio amortizado contabilmente, antes dos eventos de incorporação, fusão ou cisão, não seria passível de aproveitamento fiscal, apenas não quis que assim o fosse. Daí a simples remissão, feita no caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/97, ao ágio apurado de acordo com o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/97, sendo absolutamente indevida qualquer interpretação que busque conferir à ausência de menção ao ágio não amortizado o caráter de “esquecimento” do legislador a ser suprido pela lavratura de autos de infração.

Destarte, não se trata de caso de ausência de previsão legal. A previsão existe, é clara, literal e possui lógica substanciada na legislação fiscal: o ágio a ser amortizado em razão dos eventos de incorporação, fusão e cisão é aquele apurado nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, qual seja, custo de aquisição menos o valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, sem a exclusão de qualquer outra parcela, uma vez que o ágio amortizado na escrituração contábil antes dos referidos eventos não teve nenhuma repercussão de natureza fiscal, tendo sido adicionado ao lucro líquido e controlado na Parte B do LALUR.

Neste ponto, vale a pena citar o trecho do voto proferido pela I. Conselheira Livia De Carli Germano no mencionado acórdão nº 1401-001.908, por meio do qual essa esclarece que o ágio a ser amortizado em razão dos eventos de incorporação, fusão e cisão é aquele apurado nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, qual seja, custo de aquisição menos o valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, sem a exclusão de qualquer outra parcela:

“De se ressaltar que não há nenhuma omissão legislativa aqui. O legislador não se “esqueceu” de mencionar que o ágio já amortizado contabilmente, antes dos eventos de incorporação, fusão ou cisão, não seria passível de aproveitamento fiscal; apenas não quis que assim o fosse. Daí a simples remissão, feita no caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ao ágio apurado de acordo com o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, sendo absolutamente indevida qualquer interpretação que busque conferir à ausência de menção ao ágio não amortizado o caráter

de “esquecimento” do legislador a ser suprido pela lavratura de autos de infração.

Portanto, a previsão legal existe, é clara, literal e possui lógica substanciada na legislação tributária: o ágio a ser amortizado em razão do evento de incorporação é aquele apurado nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, qual seja, custo de aquisição menos o valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, sem a exclusão de qualquer outra parcela, uma vez que o ágio amortizado na escrituração contábil antes dos referidos eventos não tem nenhuma repercussão de natureza tributária, devendo ser adicionado ao lucro líquido e controlado na Parte B do LALUR/LACS. ”

Repise-se: a legislação não faz qualquer diferenciação entre o ágio amortizado contabilmente e aquele ainda não amortizado, devendo-se assim conferir a ambos exatamente o mesmo tratamento fiscal previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532/97, uma vez que a amortização na escrituração contábil do Recorrido não teve repercussão fiscal, tendo sido controlada na Parte B do LALUR, conforme expressamente reconhecido pela PGFN em sua peça recursal.

Diante do exposto, tendo sido demonstrada a total improcedência das alegações fiscais, resta evidente que não merece reparo o acórdão recorrido, que entendeu, de forma acertada, que não existe qualquer óbice ao aproveitamento fiscal do ágio já amortizado na contabilidade, conquanto a amortização contábil não produz qualquer efeito fiscal. Veja-se:

“No caso, a amortização do ágio contábil, nada mais é do que a recuperação do investimento (por equivalência patrimonial ou pelo recebimento de dividendos), que não pode ser distribuído aos sócios a título de lucro.

Amortiza-se o ágio contabilmente na mesma proporção do aumento do investimento por equivalência ou também pelo recebimento direto de dividendos. Tal amortização tem o propósito de neutralizar o resultado comercial para impedir a distribuição, via dividendos, de valor que não corresponde a um lucro efetivo.

Só depois de integralmente amortizado é que o aumento do investimento tem como contrapartida um acréscimo no lucro e aí sim terá repercussão no resultado comercial e, dessa forma, na distribuição de resultado aos sócios.

Ainda sim, esse aumento do resultado comercial, seja pela equivalência patrimonial, seja pelo recebimento de dividendos, é excluído do lucro real.

Nesse contexto, voto por NEGAR provimento ao recurso da Fazenda também quanto à essa matéria.

Caso vencido quanto ao mérito, devem os autos retornar à Turma Ordinária, para que sejam analisadas as matérias não analisadas, em decorrência do resultado do julgamento a quo, quais sejam itens III.6 à III.10, inclusive, do recurso voluntário.

Processo nº 16327.721125/2014-38
Acórdão n.º **9101-003.735**

CSRF-T1
Fl. 15.808

É o que se reproduz do voto do Relator original.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A despeito dos bem formulados argumentos do i. Relator, sua posição restou vencida no julgamento, tendo sido designada redatora do voto vencedor.

Contudo, antes de adentrar ao mérito, aproveitando a oportunidade de me manifestar no processo, apresento inicialmente minhas considerações sobre o art. 24 da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro.

No âmbito do contencioso administrativo tributário, alguns patronos dos sujeitos passivos vêm alegando que deve ser observada a norma, recentemente inserida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 13.655, 25 de abril de 2018, que alterou a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução do Direito Civil), fazendo constar em seu art. 24:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

A par da constitucionalidade da norma (a qual sequer poderia ser questionada na esfera administrativa), mas diante de diversos questionamentos, faz-se necessário perquirir sobre sua aplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

A hermenêutica jurídica¹ impõe a adoção de diversas técnicas e processos interpretativos, dentre eles, o literal, o gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático, como ferramentas que auxiliam na compreensão do sentido e alcance das normas jurídicas. Assim, é dever do intérprete adotá-las no processo interpretativo.

Inicialmente, da interpretação literal do referido dispositivo extrai-se que a norma trata da revisão - nas esferas administrativa, de controle (controladoria) ou judicial - dos seguintes institutos: ato administrativo; contrato administrativo; processo administrativo ou norma administrativa.

¹ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito, 16 ed., Forense: 1997.

Isso decorre de regra gramatical que permite a concordância do termo "administrativo", facultativamente, apenas com a última palavra ("administrativa") ou com todo o conjunto ("administrativos").

Destarte, da literalidade da lei, conclui-se que a norma não se destina à revisão de atos de natureza privada, considerando-se que, nas relações entre particulares, impera a autonomia da vontade, enquanto na esfera pública, onde se praticam atos de natureza pública, a atuação do administrador, longe de ser autônoma, decorre da expressa previsão legal. Isso inclui até mesmo a previsão para que, em certos casos, balizado por parâmetros legais, o administrador possa adotar critérios discricionários.

No âmbito do Direito Tributário, contudo, inexistente qualquer previsão de discricionariedade. Ao contrário, o ato administrativo tributário por excelência é o lançamento tributário, o qual possui caráter vinculado, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)², tendo sido definido pelo próprio legislador como "*o 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, *caput*, do CTN)³.

Prosseguindo no trabalho interpretativo, cumpre observar que a elaboração de um diploma legal pressupõe uma proposta, formalizada através de projeto de lei, que seja objeto de análise e discussões no âmbito do poder legislativo, preferencialmente, envolvendo a participação dos interessados ou destinatários da norma.

Se, de um lado, a intenção do legislador (*mens legislatoris*) não sobrevive à publicação da norma, de outro lado, compreender as razões históricas para a promulgação de determinada legislação é de suma importância no processo interpretativo.

Nesse diapasão, cabe destacar que o projeto original apresentado no Senado Federal pelo Senador Antônio Anastasia pretendeu "*incluir, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657, de 1942), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público*", dando ensejo ao seguinte dispositivo:

Art. 25. A revisão, na esfera administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, não se podendo, com base em mudança posterior de orientação geral, considerar como inválidas as situações plenamente constituídas.

² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Acompanhou o referido projeto original a seguinte justificativa:

Conforme esclareceram os referidos professores, o projeto em apreço propõe medidas para neutralizar importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública. São eles:

- O alto grau de indeterminação de grande parte das normas públicas;*
- A relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma;*
- A tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas questões jurídico-públicas;*
- A dificuldade de o Poder Público obter cumprimento voluntário e rápido de obrigação por terceiros, contribuindo para a inefetividade das políticas públicas;*
- **A instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle.***
- Os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar cumprimento de obrigações);*
- O modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública.*

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Contratações Públicas e Seu Controle. 2013: Malheiros, p. 278)

Com efeito, as diretrizes propostas pelos ilustres professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano Marques Neto podem ser assim resumidas:

- Consagram alguns novos princípios gerais a serem observados pelas autoridades nas decisões baseadas em normas indeterminadas (arts. 20 e 21);*
- Conferem aos particulares o direito à transição adequada quando da criação de novas situações jurídicas passivas (art. 22);*
- Estabelecem o regime jurídico para negociação entre autoridades públicas e particulares (art. 23);*
- Criam a ação civil pública declaratória de validade, com efeito erga omnes, para dar estabilidade a atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativas (art. 24);*

- **Impedem a invalidação de atos em geral por mudança de orientação (art. 25);**

- *Disciplinam os efeitos da invalidação de atos em geral, para torná-los mais justos (art. 26);*

- *Impedem a responsabilização injusta de autoridade em caso de revisão de suas decisões (art. 27);*

- *Impõem a consulta pública obrigatória para a edição de regulamentos administrativos (art. 28); e:*

- *Determinam a compensação, dentro dos processos, de benefícios ou prejuízos injustos gerados para os envolvidos (art. 29)*

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Contratações Públicas e Seu Controle. 2013: Malheiros, p. 280)

Assim, submetemos a presente proposta, tal como formulada pelos professores citados, na expectativa de contar com as sugestões de aprimoramento dos eminentes pares. (g.n.)

Como se vê, o projeto original e sua justificativa demonstram o processo de formação da lei, traduzindo-se numa inestimável fonte hermenêutica que nunca deve ser desprezada.

Neste caso, a interpretação histórica não apenas confirma a interpretação literal que limita o objeto da revisão aos atos e demais institutos de natureza administrativa, mas vai além, contribuindo para a interpretação teleológica ou finalística do dispositivo, ao apontar que se pretende evitar "*a instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle*", assim como evitar prejuízos ao administrado pela invalidação de atos por mudança de orientação por parte da Administração Pública.

Disso se deduz que o principal destinatário da norma é a própria Administração Pública, no exercício do poder-dever de autotutela administrativa, através da qual, segundo Odete Medauar (2008, p.130), "*a Administração deve zelar pela legalidade de seus atos e condutas e pela adequação dos mesmos ao interesse público. Se a Administração verificar que atos e medidas contêm ilegalidades, poderá anulá-los por si própria; se concluir no sentido da inoportunidade e inconveniência, poderá revogá-los*".

Ademais, uma norma nunca deve ser interpretada isoladamente. No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70-74), "*interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito*". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais

enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação."

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do ordenamento jurídico.

A partir da autorização da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário nacional tem suas normas gerais previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), recepcionada no novo ordenamento jurídico com força de lei complementar.

Dentre elas estão previstas as formas de alteração do lançamento (art. 145 do CTN):

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifou-se)

Devido ao caráter absolutamente vinculante do ato administrativo de lançamento, a própria iniciativa de ofício da autoridade administrativa para revisão do lançamento encontra-se delimitada nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A Administração Pública em geral tem o poder-dever de autotutela, não podendo permitir que seus próprios atos subsistam se for constatado que estão eivados de algum tipo de ilegalidade. É o que dispõe expressamente o art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Se é certo que a referida lei pode ser aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, ninguém tem dúvida de que o recurso administrativo que ela disciplina não se trata do recurso administrativo em face de lançamento tributário. Isso porque o recurso interposto em face de lançamento tributário tem regramento próprio, muito distinto do recurso administrativo e da revisão de processo, previstos nos arts. 56 a 65, abaixo transcritos:

CAPÍTULO XV

DO RECURSO ADMINISTRATIVO E DA REVISÃO

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).
Vigência

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Art. 62. Interposto o recurso, o órgão competente para dele conhecer deverá intimar os demais interessados para que, no prazo de cinco dias úteis, apresentem alegações.

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º *O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.*

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

*Art. 64-A. Se o recorrente alegar violação de enunciado da súmula vinculante, o órgão competente para decidir o recurso explicitará as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).
Vigência*

*Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).
Vigência*

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

No caso do lançamento tributário, dá-se início, por iniciativa do sujeito passivo, à fase contenciosa do processo administrativo fiscal, a partir da impugnação ao lançamento (art. 145, inciso I, do CTN). A partir daí, deverão ser seguidas as regras previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual disciplina o "processo administrativo fiscal", incluindo o recurso de ofício (art. 145, inciso II, do CTN).

O processo administrativo fiscal, assim, decorre do sistema tributário nacional, e representa uma garantia constitucional aos contribuintes, pautando-se no contraditório e na ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, da CF), em obediência ao devido processo legal.

Nesse sentido, devem ser observadas as regras do Decreto nº 70.235/72, que trata especificamente do processo administrativo fiscal, definindo o "rito do PAF", com previsão de julgamento das impugnações e recursos em primeira e segunda instâncias administrativas, além da instância especial, em que se encerra o processo com a decisão definitiva sendo aquela da qual não cabe mais recurso na seara administrativa. Trata-se, pois, da função judicante da Administração Pública, exercida, no âmbito tributário, em seu maior grau pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Em seu art. 59, o Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões administrativos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, um exemplo do claro de hipótese de controle de legalidade pelo exercício do poder-dever de autotutela da Administração Pública encontra-se previsto no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que, à semelhança do que já o fazia o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), declarou, no art. 80 de seu Anexo II, que se enquadram na hipótese de nulidade prevista no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 (acima transcrito) as decisões proferidas em desacordo com os arts. 42 e 62 do próprio Regimento.

*Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento Interno, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do **caput** do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

Do exposto, deve restar clara a distinção entre a função administrativa de julgamento dos recursos interpostos pelos contribuintes em face de lançamentos tributários (nos termos do art. 145, inciso I, do CTN), a qual segue o rito do PAF, e a função administrativa revisional dos atos administrativos (incluindo eventualmente o lançamento tributário, nos termos do art. 145, inciso III, combinado com o art. 149, ambos do CTN) decorrente do poder-dever de autotutela da Administração Pública. Cabendo destacar que, nesta última função inclui-se também a revisão das próprias decisões administrativas, quando eivadas de vícios que caracterizem nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Como se demonstrou, a partir da interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro destinado à organização do sistema tributário nacional, são aplicáveis à função administrativa revisional - e não à função administrativa de julgamento (judicante) - não apenas o art. 24, mas todas as normas previstas na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro incluídas pela Lei nº 13.655, de 2018, por se destinarem aos gestores públicos no exercício de sua função pública.

Destarte, a revisão do ato administrativo prevista no art. 24 da Lei de Introdução às Normas do direito Brasileiro não alcança o contencioso administrativo tributário inaugurado com a impugnação ao lançamento, a qual segue o rito próprio de caráter judicante, com fundamento na Constituição Federal.

Em conclusão, entendo, pois, que não se aplica o art. 24 introduzido pela Lei nº 13.655, de 2018, ao julgamento dos recursos administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Mérito

Quanto ao mérito, a despeito dos bem formulados argumentos do i. Relator, vislumbro solução jurídica distinta para o caso.

O debate nos autos diz respeito à apontada infração relativa à dedução/exclusão indevida de amortização de ágio do período de maio de 2009 a 2012 na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do Banco Santander, cujo ágio foi absorvido ao ativo deste após a incorporação do Banco ABN AMRO Real, em 30 de abril de 2009. O ágio, em questão, foi originado na empresa Bri Par Dois que, posteriormente, foi incorporada pelo Banco ABN AMRO Real, em agosto de 2007 (TVF, e-fls.14.689)

De forma sintética, as irregularidades constatadas pela fiscalização podem ser assim descritas:

- a) as operações societárias das quais se originaram os “ágios” não tiveram substância econômica ou motivação extra tributária, tratando-se com efeito de ágio interno;*
- b) o “ágio” não se lastreou em laudo de avaliação válido;*
- c) houve intersecção de laudos quando da aquisição da totalidade das ações do Banco ABN pelo Banco Santander;*
- d) não houve participação do Santander nas operações societárias que geraram o “ágio” na Bri Par Dois;*
- e) excluiu-se da apuração do lucro real o ágio já amortizado contabilmente.*

O acórdão recorrido, com o qual concordou o ilustre relator, considerou que:

De fato, o valor das participações no Banco Real negociadas se originam na aquisição do Banco Sudameris em 2003 e que, na época, não foi apresentado laudo de rentabilidade futura do Banco Real. Todavia, tal fato, ao revés de infirmar a substância do valor, afirma-o. É que o negócio foi realizado entre partes independentes e a participação no Sudameris estava assentada em laudo.

De outro lado, em seu recurso especial, sustenta a Fazenda Nacional:

Segundo se extrai do Termo de Verificação Fiscal, no dia 13 de junho de 2003, o grupo ABN, por meio da empresa ABN Brasil Participações Financeiras S.A. e a Banca Intesa S.p.A. (empresa

com sede na Itália) firmaram o “Contrato de Compra e venda de Ações” para aquisição pelo grupo ABN de 94,57% das ações de emissão do Banco Sudameris Brasil S.A. detidas pela Intesa. De acordo com o contrato de compra e venda, item 3.1, alterado pelo “Acordo de Fechamento”, de 24 de outubro de 2003, o grupo ABN pagaria à Intesa o preço acordado de R\$ 2.189.665.000,00 que seria pago da seguinte forma: no primeiro fechamento, o valor de R\$ 526.754.900,00, em dinheiro; e no segundo fechamento, o valor de R\$ 1.662.910.100,00 em ações novas de emissão do Banco ABN Amro.

No dia 24 de outubro de 2003, o grupo ABN, por meio da empresa ABN HOLDING HOLANDA (ABN HOLDING), firma com a INTESA um contrato de opção de permuta em complemento ao contrato de compra e venda das ações do BANCO SUDAMERIS. Por meio desse contrato de permuta, a INTESA poderia optar por receber parte do pagamento em ações da ABN HOLDING em troca das ações do BANCO ABN.

O pagamento dessa aquisição ocorreu mediante dois fechamentos, nessa mesma data:

1º Fechamento: em dinheiro, no valor de R\$ 526.754.900,00, pela aquisição de 885.173.513 ações de emissão do Banco Sudameris (867.937.470 ações ordinárias e 17.236.043 ações preferenciais) ou 22,75% do capital social; considerando um valor patrimonial de R\$ 309.474 mil (22,75% do PL do Banco Sudameris de R\$ 1.360.328 mil em 30/06/2003) e uma aquisição por R\$ 526.754 mil, apurou-se um ágio de R\$ 217.281 mil.

2º Fechamento: em 211.916.668 ações novas de emissão do Banco ABN Amro, no valor de R\$ 1.662.910.100,00, pela aquisição de 2.794.400.228 ações de emissão do Banco Sudameris (2.739.987.839 ações ordinárias e 54.412.389 ações preferenciais) ou 71,82% do capital social; considerando um valor patrimonial de R\$ 976.988 mil (71,82% do PL do Banco Sudameris de R\$ 1.360.328 em 30/06/2003) e uma aquisição por R\$ 1.662.910 mil, apurou-se um ágio de R\$ 685.922 mil.

Ocorre que não se verificou nos procedimentos relatados o pagamento de um ágio, no que toca ao segundo fechamento. O que de fato ocorreu foi uma operação de substituição de participação societária. A Intesa entregou ao Banco ABN Amro as ações de emissão do Banco Sudameris, cujo valor patrimonial era de R\$ 976.988 mil (71,82%) e recebera ações novas de emissão do Banco ABN Amro, com valor patrimonial de R\$ 913.740 mil (11,58%).

O Banco ABN Amro contabilizou as ações recebidas de emissão do Banco Sudameris pelo valor de mercado, considerando o aumento do capital social de R\$ 1.662.910 mil como custo de aquisição das referidas ações; mas, ao entregar as ações novas de sua emissão, o fez pelo valor contábil (R\$ 913.740 mil), usando critérios diferentes para uma operação que na sua essência é uma mera substituição de ações, ou seja, o Banco ABN Amro não receberia as ações de emissão do Banco

Sudameris se não houvesse a entrega das ações novas de sua emissão.

*Assim, não há que se falar em ágio pago na troca de ações do Banco ABN Amro por ações do Sudameris pois **não houve nenhuma aquisição das ações do BANCO ABN com ágio pela ABN HOLDING; e, o ágio decorrente da aquisição do BANCO ABN pela Bri Par não possui propósito negocial e substrato econômico.***

*Não obstante as operações acima descritas, no que nos importa para o presente recurso, e **objeto da divergência, é o fato da Turma entender que restou comprovado o custo de aquisição do investimento.***

Por sua vez, a recorrida sustenta que o fundamento econômico para a recompra das ações do ABN Real foi a sua expectativa de rentabilidade futura, ratificada por laudo de avaliação econômico-financeira do Banco Sudameris (documento que, segundo ela, teria dado suporte para a definição do múltiplo de 1,82 previsto no Contrato de Compra e Venda e pago à Intesa).

Analisando o presente caso, é possível concluir pelo artificialismo da operação, visto que não houve aquisição de investimento, mas apenas transferência de ações, via subscrição de capital da Bri Par Dois, mediante conferência de ações de emissão do Banco ABN Amro Real, com ágio, pelo ABN Amro Bank N.V., e posterior incorporação da Bri Par Dois pelo Banco ABN Amro real, com o retorno das ações ao próprio subscritor.

Além disso, resta evidente que o mencionado ágio não teve fundamentação econômica, uma vez que foi fixado de modo discricionário pelo ABN Amro Bank N.V, com base na diferença entre o valor de aquisição das ações de emissão do Banco ABN Amro Real (em processos anteriores) e o seu valor patrimonial, como se deduz do teor do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 14721), cujos fatos não foram contestados pela recorrida:

Em suma, a aquisição do Banco Sudameris resultou no registro de dois ágios que juntos somam R\$ 1.685.223.697,53. A partir da incorporação do Banco Sudameris e da Bri Par Dois, em agosto de 2007, o Banco ABN AMRO Real passou a amortizar, com efeitos fiscais, tanto o ágio na aquisição do Banco Sudameris, no valor de R\$ 903.203.644,28, como o ágio na subscrição e integralização do capital da Bri Par Dois, mediante a conferência de 211.916.668 ações de emissão do Banco ABN AMRO, no valor de R\$ 782.020.053,25. Como se depreende acima, isto ocorreu porque no segundo fechamento da aquisição do Banco Sudameris foram entregues ações de emissão do Banco ABN AMRO Real, cujo valor atribuído correspondia a 1,82 vezes o valor patrimonial das ações do Banco ABN AMRO Real. Essas ações foram recompradas, posteriormente, com o mesmo valor de base (1,82 vezes o valor patrimonial das ações do Banco ABN AMRO Real) gerando internamente um segundo ágio na Bri Par Dois, na forma já descrita acima. Note-se, portanto, que o valor atribuído às ações recompradas não tinha nenhuma relação com a expectativa de rentabilidade futura do Banco ABN AMRO Real, mas, o seu valor foi determinado pelo equivalente ao da entrega das referidas ações à Intesa, em 2003.

Ou seja, o valor atribuído teve por base o Contrato de Compra e Venda de Ações do Banco Sudameris, de 13 de junho de 2003, conforme Cláusula 3.1 (ii), acima transcrito, cujo coeficiente de 1,82, ali indicado, foi determinado por uma metodologia que não consta do referido contrato, portanto, à sua margem e sem a devida transparência que o caso requer, porém, aceito pelos contratantes. Ademais, se o segundo fechamento fosse em espécie, não haveria hipótese para o segundo ágio.

Consoante o disposto no art. 385 do RIR/99, o registro contábil do ágio deve indicar a razão econômica que deu causa ao seu pagamento e, caso o fundamento econômico do ágio se assente em perspectiva de rentabilidade futura, o registro do ágio deve indicar qual o "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros", como se vê:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I- valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II- ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

[...]

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Nesse caso, ao contrário do que sustentou o i. conselheiro relator, entendo que o laudo de avaliação elaborado em 2006 não se presta a comprovar o ágio amortizado, pois o preço de aquisição, equivalente a 1,82 vezes o valor patrimonial das ações do Banco ABN AMRO Real, já estava fixado desde 2003. Diante disso, resta afastada qualquer possibilidade de adesão à tese de expectativa de rentabilidade futura.

Como visto, a matéria já foi apreciada no âmbito deste Conselho, quando do julgamento do processo administrativo nº 16327.001697/2010-73, que analisou ou mesmos fatos e decidiu pela impossibilidade de dedução do ágio nos anos-calendário de 2005 a 2009, enquanto o presente processo cuida dos períodos imediatamente posteriores.

Esse foi justamente o acórdão paradigma apresentado pela Fazenda Nacional para comprovar a divergência jurisprudencial (AC nº 1301-001474). Naquele caso, o Colegiado entendeu que não restou comprovado o fundamento econômico do ágio, com base nos seguintes fundamentos:

Do exame das operações realizadas, entendo que não ficou comprovada a fundamentação econômica do ágio, baseada na rentabilidade futura do Banco ABN Real.

Importante mencionar, desde logo, que embora a fiscalização tenha focado na existência de ágio interno, face à transferência do ágio pago para uma empresa controlada, com posterior incorporação reversa, esta questionou expressamente a falta de fundamentação econômica do ágio com base na rentabilidade futura, como se extrai do seguinte trecho TVF (fls. 688):

O ágio, determinado discricionariamente pelo ABN AMRO BANK N.V., foi fixado pela diferença entre o valor das ações de processos anteriores e o seu valor patrimonial, quando da subscrição de capital na BRI PAR DOIS. Portanto, vê-se que, inicialmente, o ágio contabilizado não foi determinado por uma avaliação econômica e financeira do BANCO ABN AMRO, ou seja, em função de uma expectativa de rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

No presente caso a operação que teria dado ensejo ao ágio decorreu inicialmente da recompra de ações do Banco ABN AMRO Real por parte de empresas do grupo ABN, que anteriormente haviam sido cedidas à Banca Intesa como parte de pagamento da aquisição do controle societário do Banco Sudameris.

De acordo com as informações e documentos apresentados pela recorrente, a ABN Brasil Participações Financeiras adquiriu, em 13/06/2003, 94,57% das ações do Banco Sudameris junto à Banca Intesa, pelo valor de R\$ 2.292.965.000,00, tendo pago R\$ 526.754.900,00 em dinheiro e R\$ 1.662.910.100,00 em ações do

Banco ABN Real S/A, representativas de 11.58% do seu capital social.

De acordo com o Contrato de Compra e Venda das Ações (Stock Purchase Agreement), o valor patrimonial das ações foi multiplicado pelo índice de 1,82 de forma a corresponder ao valor de R\$ 1.662.910.100,00.

Em 24/10/2003, a ABN Holding Holanda e a Intesa celebraram um contrato de Opção de Permuta (Swap Option Agreement), em aditamento ao Contrato de Compra e Venda das Ações, pelo qual a Banca Intesa poderia exercer o seu direito de permuta de ações do Banco ABN Real por ações da ABN Holding Holanda, nos anos de 2005, 2006 e 2007, mantendo-se, para fins de permuta, o valor estipulado para o preço das ações do Banco ABN Real equivalente ao valor patrimonial das ações multiplicado pelo índice de 1,82, aplicado por ocasião da entrega das ações em pagamento do controle do Banco Sudameris. O preço das ações do ABVN Holding Holanda seria mensurado pelo preço médio ponderado negociado na Bolsa de Valores de Amsterdã nos últimos cinco dias antes da permuta.

Em 27/05/2005 foram feitas novas alterações no Contrato de Opção de Permuta para que o ABN Holding Holanda pudesse pagar em dinheiro pela troca das ações do Banco ABN Real, caso a Intesa exercesse a opção de permuta.

Em 06/06/2005 a Banca Intesa exerceu a sua primeira opção de permuta, entregando 70.638.889 ações do Banco ABN Real em troca de ações da ABN Holding Holanda, pelo valor de EUR 202.037.953,40, que correspondiam ao valor patrimonial das ações, multiplicado pelo coeficiente 1,82 previsto no contrato. Em 20/06/2005, a ABN Holding Holanda vendeu estas ações do Banco ABN Real para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor da permuta feita com a Intesa.

Em 19/06/2006 a Banca Intesa exerceu a sua segunda opção de permuta, só que desta feita entregou 70.638.889 ações do Banco ABN Real e ao invés de receber em troca de ações da ABN Holding Holanda, recebeu o pagamento em dinheiro no valor de EUR 223.964.568,51 que correspondiam ao valor patrimonial das ações, multiplicado pelo coeficiente 1,82 previsto no contrato.

Na mesma data, a ABN Holding Holanda vendeu estas ações do Banco ABN Real para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor da compra pago a Intesa.

Em 28/06/2006 o ABN Bank Holanda aumentou o capital da empresa Bri Par Dois mediante a conferência das 141.277.778 ações do Banco ABN Real adquiridas nas operações acima relatadas, pelo mesmo valor pago. Nesta operação a Bri Par Dois registrou um ágio na aquisição das ações do ABN Real, baseado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, limitado ao valor objeto de negociação fixado no Contrato de

Compra e Venda (do Banco Sudameris) e de Opção de Permuta, celebrado entre as empresas do Grupo ABN e Grupo Intesa.

A recorrente apresentou um laudo de avaliação elaborado em 28/09/2006 da consultoria Deloitte (fls. 960) na qual a participação acionária no Banco ABN Real S/A, detida pelo ABN Bank Holanda, equivalente a 141.277.778 ações (7,72% do capital total), equivaleriam em 31/05/2006 ao valor de R\$ 1.447,77 milhões, com base na sua estimativa de mercado baseada em expectativa de rentabilidade futura. No entanto, para fins de integralização do capital na Bri Par Dois adotou-se o valor de R\$ 1.192.790.121,00, equivalente ao valor pago em Euros, pelo ABN Bank Holanda, convertido à taxa de câmbio vigente em 26/06/2006, conforme Ata da AGE, realizada em 28/06/2006 (fls. 954/957).

Em 20/09/2006 a Banca Intesa exerceu a sua terceira opção de permuta, entregando 70.638.889 ações do Banco ABN Real e, novamente, ao invés de receber em troca de ações da ABN Holding Holanda, recebeu o pagamento em dinheiro no valor de EUR 232.975.334,06, que correspondiam ao valor patrimonial das ações, multiplicado pelo coeficiente 1,82 previsto no contrato.

Na mesma data, a ABN Holding Holanda vendeu estas ações do Banco ABN Real para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor da compra pago a Intesa.

Em 28/09/2006 o ABN Bank Holanda aumentou o capital da empresa Bri Par Dois mediante a conferência das 70.638.889 ações do Banco ABN Real adquiridas nesta última operação, pelo mesmo valor pago. Nesta operação a Bri Par Dois registrou um ágio na aquisição das ações do ABN Real, baseado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, limitado ao valor objeto de negociação fixado no Contrato de Compra e Venda (do Banco Sudameris) e de Opção de Permuta, celebrado entre as empresas do Grupo ABN e Grupo Intesa.

A recorrente apresentou um laudo de avaliação elaborado em 28/09/2006 da consultoria Deloitte (fls. 1029) na qual a participação acionária no Banco ABN Real S/A, detida pelo ABN Bank Holanda, equivalente a 70.639.890 ações (3,86% do capital total), equivaleriam em 31/08/2006 ao valor de R\$ 727,35 milhões, com base na sua estimativa de mercado baseada em expectativa de rentabilidade futura.

No entanto, para fins de integralização do capital na Bri Par Dois adotou-se o valor de R\$ 650.033.801,00, equivalente ao valor pago em Euros, pelo ABN Bank Holanda, convertido à taxa de câmbio vigente em 26/09/2006, conforme Ata da AGE, realizada em 28/09/2006 (fls. 1023/1026).

Em 31/08/2007, foi aprovada a incorporação da Bri Par Dois pelo ABN Real, passando este a amortizar o valor do ágio gerado na recompra de suas próprias ações.

Analisando o conjunto de operações realizadas, iniciadas em 24/10/2003 com a aquisição do controle do Banco Sudameris pelo Grupo ABN, verifica-se que o ágio efetivamente pago (equivalente a 0,82 do valor patrimonial das ações) pela recompra das ações do Banco ABN Real SA não foi determinado com base na expectativa de rentabilidade futura daquela empresa do grupo ABN, mas sim foi determinado em face das avenças realizadas com a Banca Intesa no processo de aquisição do Sudameris.

Desde o início das operações contratadas restou fixado o índice de 1,82 (por convenção entre as partes) a ser aplicado sobre o valor patrimonial das ações do ABN Real, inicialmente como parte do pagamento pela aquisição do Sudameris, depois na possibilidade de permuta das ações do ABN Real por ações da ABN Holding, na sequência para fins de substituição da permuta por pagamento em dinheiro pela ABN Holding e na venda das ações ao ABN Bank Holanda e, finalmente, no aumento e integralização do capital da empresa Bri Par Dois.

O que a recorrente buscou, por meio de laudos de avaliação elaborados quase três anos após a fixação do índice de precificação das ações do ABN Real no negócio original, foi validar o ágio como se tivesse sido pago com base na expectativa de rentabilidade futura, o que não se pode admitir.

De fato, o negócio relativo à recompra das ações foi realizado entre partes livres e independentes, que estipularam desde logo um preço pelas ações do Banco ABN Real que norteou toda a negociação posterior.

Porém, em nenhum momento da negociação, realizada entre esta partes independentes, aflorou a informação relativa à fundamentação econômica que determinou a estipulação do valor das ações do Banco ABN Real com base no seu valor patrimonial, multiplicado pelo fator de 1,82.

Somente por ocasião da entrega dessas ações, para a capitalização da empresa Bri Par Dois, operação interna ao grupo, é que nasceu a discussão sobre a natureza do ágio pago. Note-se que, ainda assim, o ágio ficou limitado ao mesmo valor estipulado nos negócios anteriores.

A recorrente sustenta toda a sua tese no sentido de que o ágio foi efetivamente pago e que, portanto, é suscetível de transferência e aproveitamento nas operações posteriores.

Como afirmei anteriormente, havendo a justificção econômica para o ágio originalmente pago não existe óbice para sua dedutibilidade.

Ocorre que, no presente caso, não restou demonstrado e comprovado o fundamento econômico que justificou a formação do ágio em sua origem, o que inviabiliza o seu aproveitamento posterior.

Os laudos apresentados reportam-se a momento posterior à formação do ágio, assim, não podem, à toda evidência, fundamentar um valor fixado em negócio que começou a realizar-se cerca de três anos antes de sua elaboração.

Não é descabido lembrar que as ações não foram entregues pelo valor apurado nos laudos de avaliação elaborados por ocasião da capitalização da empresa Bri Par Dois, mais sim pelo valor pago nas negociações anteriores nas quais não há qualquer documento a comprovar o fundamento econômico que determinou a fixação do preço das ações do Banco ABN Real equivalente a 1,82 vezes o seu valor patrimonial.

Ora, se a própria recorrente sustenta que o ágio foi efetivamente pago e o valor fixado entre partes independentes incumbia-lhe demonstrar o fundamento econômico do ágio no seu nascimento e não por ocasião de sua transferência na capitalização da empresa Bri Par Dois.

(...)

Ou seja, a comprovação do fundamento econômico do ágio é condição essencial à sua dedutibilidade e disso estava ciente a recorrente, tanto que tentou fazê-la por meio dos laudos elaborados pela empresa de consultoria que, conforme já exaustivamente analisados, não têm o condão de validar as operações realizadas preteritamente.

Por considerar totalmente aplicáveis ao presente caso, adoto de forma subsidiária as razões de decidir acima, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Conclui-se, pois, que, no caso do presente processo, que o ágio não foi determinado por uma avaliação econômica do Banco ABN Amro Real, decorrente de expectativa de rentabilidade futura, pois, desde o início da operação, três anos antes, fora fixado um coeficiente de 1,82 vezes o valor patrimonial das ações. Ou seja, o valor pago foi baseado no preço fixado por ocasião da operação de aquisição do Banco Sudameris junto a Banca Intesa, sem qualquer correlação com a expectativa de rentabilidade futura do Banco ABN Real.

Nesse sentido, é de se ressaltar a "objetiva e precisa determinação e demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição a partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa" como requisito essencial para a fixação dos efeitos tributários do pagamento do ágio correspondente. Em caso semelhante, essa turma decidiu por manter a glosa da despesa, quando do julgamento do acórdão nº 9101-003.008, de 8 de agosto de 2017, cujo teor se transcreve parcialmente abaixo:

Embora assista razão à Contribuinte quando afirma que a lei então vigente não estabelecia uma forma determinada para a apresentação da demonstração de que aqui se trata, e, nesse sentido, não se podia exigir documento na forma de laudo assinado por três peritos, também acerta a Turma a quo quando assenta no acórdão recorrido que "não é qualquer documento que pode se valer o sujeito passivo para demonstrar e comprovar

o motivo determinante dos fundamentos econômicos do valor do ágio". *Como bem se assinala ali, "para que se possa dar credibilidade ao documento que contenha a avaliação econômica da empresa, é mais do que razoável pressupor que seja um documento técnico completo, elaborado por pessoas habilitadas e que contenha uma exposição clara e consistente da forma como se chegou ao valor presente da empresa avaliada".*

Nesse quadrante, em primeiro lugar, deve o documento demonstrar o valor econômico-financeiro que alcança a participação societária que se está adquirido, quando se considera as perspectivas de rentabilidade futura da empresa em que se está fazendo o investimento.

É precisamente a diferença entre esse valor e o valor de patrimônio líquido da participação societária em aquisição, diferença que aqui vamos chamar de sobre-valor, advindo das perspectivas de rentabilidade futura da investida, que vai caracterizar o sobre-preço pago na aquisição da participação societária como ágio por expectativa de rentabilidade futura, e, assim, possibilitar a dedução de sua amortização na apuração do IRPJ e da CSLL.

É claro que o sobre-preço pago na aquisição da participação societária pode vir a ser maior do que o sobre-valor advindo das perspectivas de rentabilidade futura da investida. Nesse caso, o ágio por expectativa de rentabilidade futura dedutível encontra limite no sobre-valor advindo das perspectivas de rentabilidade futura. É dizer, não se pode deduzir amortização correspondente à parte do sobre-preço que não decorre de expectativa de rentabilidade futura, simplesmente porque essa parcela não constitui ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Se, por outro lado, ocorrer o contrário, isto é, caso o sobre-preço pago na aquisição da participação societária venha a ser menor do que o sobre-valor advindo das perspectivas de rentabilidade futura, o ágio por expectativa de rentabilidade futura dedutível encontra limite no sobre-preço efetivamente pago. Em outras palavras, não se pode deduzir amortização da parte do sobre-valor que, por algum motivo, não se traduziu em ágio pago.

Vê-se, portanto, que a objetiva e precisa determinação e demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição a partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa é crucial para a fixação dos efeitos tributários do pagamento do ágio correspondente. E constitui ônus da adquirente. Não basta, assim, estimá-lo de forma subjetiva, é preciso determiná-lo, e demonstrá-lo, matematicamente, de forma precisa. E arquivar a documentação em que isso é feito. Só assim o ágio restará quantificado e demonstrado. Só assim sua amortização poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL.

Socorrendo-me do Dicionário Eletrônico Houaiss (verbete "demonstração") assinalo que "demonstrar" aqui pressupõe a

exposição de um "raciocínio que torna evidente o caráter verídico de uma proposição, ideia ou teoria". É dizer, não se trata aqui de meramente afirmar certo valor econômico-financeiro a partir de certas premissas, mas determiná-lo matematicamente, evidenciando como a ele se chegou. No amplamente aceito e difundido método do Fluxo de Caixa Descontado ("Discounted Cash Flow"), por exemplo, o valor da empresa é determinado pelo fluxo de caixa descontado por uma taxa que reflita o risco associado ao investimento. Nesse caminho, uma vez que o valor econômico-financeiro da participação societária que se está adquirido decorre das perspectivas de rentabilidade futura da investida, é imprescindível que a demonstração desse valor se construa matematicamente a partir das projeções de rentabilidade esperada. Como bem pontuou a decisão recorrida, louvando-se na doutrina de Luís Eduardo Schoueri (Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários), São Paulo, Dialética, 2012, p. 36/37), "o demonstrativo de rentabilidade futura deverá fornecer dados a respeito do mercado em que atua a empresa avaliada, as projeções de rentabilidade esperada em determinado período, trazendo por técnicas de matemática financeira, tais resultados a valor presente, de modo a se calcular o valor de mercado da empresa em determinado momento".

No aspecto temporal, deve a demonstração do ágio por rentabilidade futura ser contemporânea à aquisição da participação societária com ágio, não havendo sentido em se admitir fundamentação da rentabilidade futura a posteriori. A determinação do valor econômico-financeiro da participação societária deve preceder a aquisição com ágio, não podendo se sustentar que primeiro se pague o ágio, para que depois se venha a justificá-lo. [...]

Em razão da falta de comprovação do fundamento econômico do ágio resta prejudicado o seu reconhecimento contábil e suas consequências no próprio resultado líquido, inclusive no tocante à CSLL. Logo, considera-se inócua a discussão quanto à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio registrado pelo contribuinte.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, devendo os autos retornar ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

O patrono do contribuinte suscita que o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942), introduzido pela Lei nº 13.655/2018, determinaria o cancelamento da exigência fiscal discussão

Alega o contribuinte que, à época da prática dos atos pertinentes à autuação fiscal, o seu agir seria convergente com jurisprudência majoritária do CARF, com a incidência da aludida norma veiculada pelo art. 24 da LINDB. Apresenta, ainda, levantamento jurisprudencial que supostamente evidenciaria a existência de decisões majoritárias considerando válidas operações muito semelhantes às praticadas.

Trata-se de enunciado prescritivo recentemente sancionado e a sociedade vem discutindo intensamente o seu conteúdo normativo e a sua eficácia para questões tributárias. Há, então, um primeiro passo a ser percorrido antes de adentrar-se (ou não) na análise quanto à incidência da norma do art. 24 da LINDB ao caso ora sob julgamento: a delimitação da norma geral e abstrata veiculada pelo enunciado em questão. Contudo, para que se possa compreender os efeitos do art. 24 da LINDB, é preciso ter claro qual regime jurídico assistia o contribuinte antes de sua introdução pela Lei nº 13.655/2018.

Dessa forma, organizo a presente declaração de voto da seguinte forma:

1. O regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF **antes** da Lei nº 13.655/2018;
2. O regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF **após** a Lei nº 13.655/2018;
3. A aplicação do regime jurídico de proteção na confiança da jurisprudência do CARF ao caso concreto.

1. O regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF antes da Lei nº 13.655/2018

O tema sob análise está intimamente relacionado à concepção de justiça fiscal, pois coloca em debate questões nucleares ao sistema tributário ideal, atinentes à segurança jurídica, à proteção da confiança, à boa-fé objetiva e à moralidade pública. Trata-se do princípio da não surpresa no Direito Tributário, que requer, entre outras coisas, a proteção da confiança em entendimentos emanados da administração fiscal. A ideia central é que o contribuinte, ao pautar os seus atos em determinadas modalidades de atos da administração fiscal, potencialmente capazes de lhe gerar legítimas expectativas de cumprimento, não tenha a sua confiança arbitrariamente frustrada, com a imposição incerta de prejuízo surpresa. Do

contrário, como adverte HUMBERTO ÁVILA⁴, “o seu investimento, em vez de orientado e respeitado pelo Direito, transformar-se-ia em jogo de azar”.

Antes de adentrar-se no regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF existente antes da edição da Lei nº 13.655/2018, é relevante compreender a dimensão e a eficácia da proibição de comportamentos contraditórios em outros ramos do Direito, notadamente no Direito privado e administrativo. A incursão é útil para que se possa ter claro como tal princípio encontra-se enraizado no ordenamento pátrio vigente.

1.1. *Nemo potest venire contra factum proprium* no Direito privado e administrativo.

A investigação no âmbito do Direito privado e do Direito administrativo demonstra que a repulsa à perpetração de desvantagens derivadas de comportamentos contraditórios pressupõe: **(i)** o “*factum proprium*”, consubstanciado na conduta de uma das partes (“A”), dotada de algumas especificidades; **(ii)** a legítima expectativa da outra parte (“B”), cuja confiança seja protegida pelo Direito; **(iii)** o comportamento contraditório daquela primeira (“A”); **(iv)** capaz de gerar um dano a esta segunda (“B”).⁵

O princípio *nemo potest venire contra factum proprium* não foi homenageado com cláusulas gerais expressas nas codificações brasileiras do **Direito privado**. No Código Civil de 2002, há apenas a tutela de comportamentos contraditórios em temas que, ainda que fundamentais, são aplicáveis a situações específicas⁶.

Não obstante, sob a égide do *princípio da boa-fé objetiva* e da *proteção da confiança*, não é novidade para os Tribunais brasileiros a existência e eficácia de norma geral de repulsa à obtenção de vantagens derivadas de comportamentos contraditórios. Já nos idos 1978, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), ao decidir questão relacionada ao regime de bens decorrente de matrimônio contraído no exterior, adotou como argumento de decisão a “infração ao princípio geral de direito segundo o qual não pode a parte ‘*venire contra factum proprium*’”⁷.

O levantamento dos julgamentos sobre a matéria demonstra que os Tribunais de diversas regiões do país têm enfrentado com considerável intensidade questões em que o princípio *nemo potest venire contra factum proprium* se mostra determinante. Entre estes, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (“TJDFT”) fornece exemplos interessantes, com o reconhecimento da vedação a comportamentos inesperados de uma das partes da relação jurídica, com surpresa e prejuízos à outra parte⁸. Em suas decisões, este Tribunal tem afirmado que a “vedação do comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) é decorrente do princípio da boa-fé objetiva e visa impedir que uma das partes, após ter gerado uma expectativa na outra, aja de forma incoerente com a conduta anterior”⁹, ou, ainda, que a

⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 487-95.

⁵ Vide, nesse sentido: SCHREIBER, Anderson. A proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 284-285.

⁶ Vide: Código Civil. Arts. 174, 475, 476 e 477.

⁷ BRASIL. STF. RE 86787, Relator Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 20.10.1978, DJ 04.05.1979.

⁸Vide: Pesquisa temática de jurisprudência no sítio do TJDFT na internet. www.tjdft.jus.br/institucional/jurisprudencia/jurisprudencia-e...do-tjdft-1/principios-do-cdc/principio-venire-contra-factum-proprrium, acesso em 27.06.2016.

⁹ BRASIL. TJDFT. Acórdão n. 930746, 20150020147372AGI, Relator: MARIA DE FATIMA RAFAEL DE AGUIAR, 3ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 16/03/2016, Publicado no DJE: 07/04/2016.

“proibição do *venire contra factum proprium* ou teoria dos atos próprios visa proteger a parte contra aquele que deseja exercer um status jurídico em contradição com um comportamento assumido anteriormente”¹⁰.

Ao tratar da cobrança de taxas decorrentes do estabelecimento de propriedade condominial, o TJDFT consignou que “há de se ter em mente que a ninguém é dado se beneficiar da sua própria torpeza (*venire contra factum proprium*)”.¹¹ Em outro caso, ao analisar punições pelo atraso na entrega do imóvel pronto e acabado por empresa construtora, o TJDF concluiu que “a tentativa de eximir-se de obrigação imposta pela própria ré em contrato de adesão ofende os princípios da probidade e da boa-fé, que os contratantes são obrigados a guardar durante a execução e conclusão do contrato (CC 422), e incorre em comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), proibido pelo ordenamento jurídico”.¹²

Como se pode observar, as decisões em questão, que combatem danos perpetrados por comportamentos contraditórios, em geral buscam fundamento jurídico nos princípios da segurança jurídica, probidade e boa-fé objetiva, com respaldo na tradicional doutrina do Direito privado.

A *boa-fé* pode ser analisada sob duas perspectivas: *objetiva* e *subjetiva*. A *boa-fé subjetiva* corresponderia a um estado psicológico, em que o sujeito não teria conhecimento de transgressões (crença de não ofensa ao Direito), colocando-se em discussão convicções do indivíduo. Por sua vez, pela perspectiva da *boa-fé objetiva*, a questão seria outra: o comportamento do sujeito se conformaria a imperativos éticos, com a adoção de modelos de conduta social? Enquanto o Código Civil de 1916 prestigiou a *boa-fé subjetiva*, o novo Código adotou como constante a sua modalidade *objetiva*, com destaque aos arts. 113 e 422 do Código Civil¹³, este último veiculando verdadeira *cláusula geral da boa-fé*¹⁴.

Esse arcabouço jurídico torna a norma “*nemo potest venire contra factum proprium*”, **ainda que implícito nas codificações, cogente no âmbito do Direito privado**. E isso é de grande relevância ao presente estudo: a existência de dispositivos positivados no Código Civil, para a tutela de comportamentos contraditórios específicos, não prejudica a existência ou eficácia jurídica dessa norma, que permanece a irradiar efeitos sobre as hipóteses não contempladas pelas referidas regras positivadas.

Tal como se dá no âmbito do Direito privado, são caros ao **Direito administrativo** os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da proteção da confiança e da moralidade pública.¹⁵ Acresce-se, contudo, que há mandamento constitucional a ser considerado. O art. 37 da Constituição Federal determina que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedeçam aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

¹⁰ BRASIL. TJDF. Acórdão n. 928319, 20140111993895APC, Relator: ALFEU MACHADO, Revisor: ROMULO DE ARAUJO MENDES, 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 16/03/2016, Publicado no DJE: 13/04/2016.

¹¹ BRASIL. TJDF. Acórdão n. 926744, 20150710112775APC, Relator: ANA MARIA DUARTE AMARANTE BRITO, 6ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 02/03/2016, Publicado no DJE: 17/03/2016.

¹² BRASIL. TJDF. Acórdão n. 923696, 20150310113102APC, Relator: SERGIO XAVIER DE SOUZA ROCHA, Revisor: JAMES EDUARDO DA CRUZ DE MORAES OLIVEIRA, 4ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 24/02/2016, Publicado no DJE: 13/04/2016.

¹³ Merecem menção, ainda, os arts 4º, III, e art. 51, IV, do Código de Defesa do Consumidor.

¹⁴ Vide: RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 50-51.

¹⁵ Nesse sentido, vide: FACCI. Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. Disponível em <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/7450652>, acesso em 28.06.2016.

ARRUDA ALVIM¹⁶ suscita que “esta alusão à moralidade, que consta do texto constitucional, parece justificar-se na medida em que o *venire contra factum proprium* tem, igualmente, como a moral, substância ética”.

Ao menos dois julgados do e. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) são emblemáticos na evidenciação de que essa *norma geral da proibição de comportamentos contraditórios* tem cogência no âmbito do Direito administrativo. No primeiro deles¹⁷, o Tribunal concluiu que não seria permitido à Fazenda Pública, “décadas após a venda do imóvel realizada por funcionário de alto escalão em nome da Administração, vir a juízo pleitear a nulidade dos títulos”, sob o fundamento de que, se mácula havia no título, “essa foi causada pelo próprio poder público, o qual não pode invocar o suposto equívoco do seu secretário de Estado, para prejudicar aquele que legitimamente adquiriu a propriedade, pagando para tanto”.

Em um segundo julgado¹⁸, o STJ fez referência à *teoria dos atos próprios*, para condenar o comportamento contraditório da administração pública. O Tribunal analisou caso em que um município celebrou contrato de promessa de compra e venda de lote de sua propriedade, mas suscitou como causa de anulação do negócio um vício na regularização do loteamento, que havia sido promovido pela própria municipalidade. Em seus fundamentos, adotou o Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR como fundamento de decidir, *in verbis*:

“Sabe-se que o princípio da boa-fé deve ser atendido também pela administração pública, e até com mais razão por ela, e o seu comportamento nas relações com os cidadãos pode ser controlado pela teoria dos atos próprios, que não lhe permite voltar sobre os próprios passos depois de estabelecer relações em cuja seriedade os cidadãos confiaram.”

A proibição de contradição em relação aos atos próprios da administração pública corresponde a uma das consequências jurídicas que defluem da boa-fé enquanto núcleo de princípios como da moralidade administrativa e da segurança jurídica. Essa perspectiva é bem apresentada por PAULO MODESTO¹⁹, que suscita o dever do “sujeito titular de direitos ou prerrogativas públicas de respeitar a aparência criada por sua própria conduta anterior nas relações jurídicas subsequentes, ressaltando a confiança gerada em terceiros, regra fundamental para a estabilidade e segurança no tráfego jurídico”. O administrado, por conseguinte, não pode ser punido caso o agente administrativo vier a “emitir novo ato em contradição manifesta com o sentido objetivo dos seus atos anteriores, ferindo o dever de coerência para com o outro sujeito da relação sem apresentar justificação razoável”.

Há, com isso, reciprocidade à *presunção de legitimidade e legalidade* de que gozam os atos administrativos. Se estes devem ser considerados *a priori* como legítimos e conforme o melhor direito (*presunção relativa*), os contribuintes têm razões evidentes para segui-los até que sejam desconstituídos ou reformados. Como uma via de mão dupla, deve haver proteção às condutas condizentes com a interpretação administrativa.

¹⁶ ALVIM, Arruda. Juiz federal. Lista triplíce. Alegada inobservância do art. 93, II, da Constituição Federal. Revista de direito Constitucional e Internacional, vol. 36, Jul – Set/2001, p. p. 288 – 306. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 288 – 306.

¹⁷ BRASIL. STJ. REsp 47.015/SP, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.10.1997, DJ 09.12.1997.

¹⁸ BRASIL. STJ. REsp 141.879/SP, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, julgado em 17.03.1998, DJ 22/06/1998.

¹⁹ Nesse sentido, vide: MODESTO, Paulo. Controle jurídico do comportamento ético da administração pública no Brasil. Revista de Direito administrativo. Rio de Janeiro, 209, jul./set. 1997, p. 76-78.

1.2. *Nemo potest venire contra factum proprium* no Direito tributário

Ao mesmo tempo em que a certeza do Direito é fundamental, “a interpretação é inesgotável, o que importa reconhecer que os processos de geração de sentido continuam, incessantemente”²⁰. De um mesmo texto legislado, interpretações variadas podem dar origem a normas jurídicas diferentes. Não são raras as vezes que compreensões antagônicas são sustentadas por parte do fisco e do contribuinte.

No âmbito do Direito tributário, o relacionamento entre a administração pública e o particular ganha cores ainda mais vivas, posto que rotineiro e, nos dias atuais, de intensidade elevada. Nesse ambiente, é essencial que o cidadão-contribuinte tenha condições de pautar-se de boa-fé na forma como a administração fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica para, assim, organizar as suas atividades e os seus investimentos, sem o risco de vir a ser tributado de forma mais severa ou mesmo punido caso adote tais diretrizes. A passagem do *status* de *súdito* para *cidadão racional* garante ao indivíduo o direito à previsibilidade de seus atos, de tal forma que, ao conhecer a perspectiva do fisco sobre o Direito posto, seja possível ter segurança jurídica quanto às consequências que devem ser experimentadas a partir das condutas praticadas.

Quando o fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas em que muitas vezes navegam os particulares: o contribuinte passa a ter a legítima expectativa quanto à forma como a outra parte da relação jurídico-tributária deverá atuar. Sob um ponto de vista pragmático, tais atos administrativos, dotados de presunção de legitimidade, têm o potencial de induzir grande parte da coletividade a adotar igual interpretação sem maiores questionamentos.

Aplicam-se, também no Direito tributário, os mesmos princípios suscitados acima, na análise de outros ramos do Direito, traduzidos em uma *norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do fisco*.

O elevado grau de complexidade do Direito tributário brasileiro, contraposto ao direito fundamental à segurança jurídica, exige que se atribua relevância às interpretações manifestadas pela administração tributária, com a proteção da legítima confiança do contribuinte e a consequente proibição de comportamentos contraditórios pela administração fiscal.

A validade, a vigência e a eficácia das normas tributárias, como bem suscita HUMBERTO ÁVILA²¹, devem ser investigadas sob “perspectiva que conjugue equilibradamente o modo, o ritmo e a intensidade do exercício dos direitos fundamentais com o modo, o ritmo e a intensidade da atuação estatal”. A segurança jurídica, nessa condição de princípio-condição, torna essencial a preservação da confiança e da não-surpresa quanto aos atos administrativos: “o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos”, afinal, “como os atos administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua aparência de legitimidade deve ser protegida”, leciona ÁVILA.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2000, prefácio à 13ª edição.

²¹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 486; 491; 765.

A segurança jurídica, na feliz colocação de LEANDRO PAULSEN²², representa “valor supremo” do Estado Democrático, como “qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção”, encontrando dimensões variadas, entre as quais a “confiança no tráfego jurídico”, que prescreveria a proteção da boa-fé e da aparência.

A tutela da boa-fé e da legítima confiança, com a consequente proibição de comportamentos contraditórios da administração fiscal, também encontra fundamento no princípio da legalidade, cuja proteção se estende àqueles que utilizam o Direito como fundamento para o direcionamento de livre arbítrio que lhes é inerente.²³ Leciona SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁴ que, “dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da ‘proteção da confiança’.”

Assim como ocorre em outras searas, não se poder dizer que a norma *nemo potest venire contra factum proprium* seja novidade na jurisprudência tributária.

Uma decisão emblemática sobre o tema foi proferida pelo STF²⁵ nos anos 90. No caso, em um período de inflação galopante, uma determinada empresa formalizou consulta a um fisco estadual, questionando o momento correto para a apuração e recolhimento do ICMS. Ao receber a solução da consulta, com a ressalva de que a sua não obediência daria ensejo a autuação fiscal, o particular passou a obedecê-la sem questionamentos. Tempos depois, ao perceber que concorrentes adotavam entendimento diverso e que isso lhes imprimia substancial vantagem financeira, realizou nova consulta ao fisco, sendo surpreendido com diametral mudança de entendimento por parte deste. O contribuinte, então, ajuizou ação judicial para ser indenizado pelos danos causados por comportamentos contraditórios da administração, que ofenderiam a proteção à confiança e à boa-fé.

A Suprema Corte brasileira decidiu que “a relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fieis ao ordenamento jurídico em vigor”. Com fundamento na proteção da confiança e da boa-fé, o Estado foi condenado a indenizar os prejuízos causados. O relator, Ministro Marco Aurélio, destacou ter o contribuinte “demonstrado inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé”.

O e. STJ²⁶, por meio de recurso especial representativo de recursos repetitivos, determinou a aplicação da referida norma para a proteção da expectativa do contribuinte à adesão a parcelamentos tributários. Conforme a decisão da Corte, “o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento”, ofende “a máxima *nemo potest venire contra factum proprium*”.

²² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.

²³ Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 487-95.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.

²⁵ BRASIL. STF. RE 131741, Relator Min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.04.1996, DJ 24.05.1996.

²⁶ BRASIL. STJ. REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24.03.2010, DJe 09.04.2010.

Note-se que, à semelhança das outras searas jurídicas analisadas, a *norma geral de proibição de comportamentos contraditórios* tem sido aplicada pelo Poder Judiciário como válida, vigente e eficaz no Direito tributário, muitas vezes independentemente de positivação quanto a situações específicas.

Há, contudo, algumas regras positivadas para tutela de algumas hipóteses de comportamentos contraditórios da administração fiscal.

Em especial, o art. 100 do Código Tributário Nacional (“CTN”), legitimado pela Constituição como *fonte primária* apta a veicular normas gerais de Direito tributário, prescreve a exclusão de “penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo” caso o contribuinte obedeça a *normas complementares* consubstanciadas em *atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas* (inciso I), *decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa* (inciso II), em *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas* (inciso III) ou, ainda, em *convênios que entre si celebrem os entes federados* (inciso IV).²⁷

Décadas atrás, tomando como exemplo as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço, RUBENS GOMES DE SOUSA²⁸, um dos mais notórios idealizadores do CTN, lecionava tratar-se de fontes secundárias do Direito tributário que, “definindo o ponto de vista da administração pública, ajudam a entender o sentido e o alcance da lei, devendo ser levados em consideração pelo juiz para esse efeito, e podendo ser invocados em sua defesa pelos particulares, quando tenham agido de acordo com eles, ou quando os funcionários pretendam agir diversamente e em prejuízo do particular”.

Independentemente da roupagem que lhes sejam atribuídos (portaria, instrução normativa, “perguntas e respostas”, ato declaratório, solução de consulta etc.), atos administrativos vocacionados à informação da coletividade quanto à interpretação fazendária geram legítimas expectativas de cumprimento na esfera de direitos de cada contribuinte. Em face desse *status* jurídico, o particular poder clamar por segurança jurídica e reclamar a proteção da boa-fé e da confiança no caso de comportamento contraditório por parte do fisco (*norma geral de não autuação de condutas condizentes a tais atos*).

Em relação a atos dessa natureza, parece clara a incidência do art. 100 do CTN. Até que os contribuintes sejam devidamente conscientizados quanto à alteração de interpretação da administração fiscal, aqueles que adotarem a interpretação manifestada não poderão ser punidos ou cobrados de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Algumas observações são fundamentais quanto aos enunciados prescritivos do art. 100 do CTN.

A norma em questão tem como escopo uma porção limitada de hipóteses, com caráter não exaustivo e com a possibilidade de uma situação subsumir-se a mais de um de seus incisos. Em comum, nos incisos do art. 100 do CTN, o legislador elegeu como critério de *discrímen* atos administrativos não direcionados especificamente ao contribuinte, mas com

²⁷ Vide: MANNINO, Enrico Estefan; ZEITUNE, Daniel Duque Estrada. Não-tributação da variação cambial positiva pelo PIS e Cofins – observância às práticas reiteradas da Fazenda Pública – proibição ao comportamento próprio contraditório – *venire contra factum proprium*”. In: Revista Dialética de Direito Tributário v. 99. São Paulo: Dialética, 2003, p. 124-132.

²⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 51-52.

potencialidade de criar na coletividade a expectativa de cumprimento da norma tributária de determinada maneira, com a imposição de tributos e acessórios de forma contraditória com seu próprio entendimento.

Importante gama de situações, portanto, está fora do escopo do art. 100 do CTN, o que é um dado muito relevante. Ocorre que, assim como se dá no âmbito do Direito privado, em que previsões específicas no Código Civil não impedem a fruição do princípio *nemo potest venire contra factum proprium* às situações não abrangidas por estas, uma série de hipóteses que não estejam sob o escopo do art. 100 do CTN podem gozar, por eficácia direta de princípios jurídicos, da proteção da *norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do fisco*.

Também é preciso ter claro que o art. 100 do CTN não prescreve um privilégio aos contribuintes. Essa visão poderia transmitir uma falsa ideia de *benevolência opcional consentida pelo legislador*, ofuscando a *norma geral de proibição de comportamentos contraditórios* que, conforme se verifica, encontra fundamento de validade imediatamente em princípios como segurança jurídica, boa-fé, proteção da confiança e moralidade pública.

Na verdade, o art. 100 do CTN, ao regular as hipóteses sob o seu escopo, *restringe* a eficácia normativa dessa norma geral. Esse caráter restritivo é evidenciado por seu parágrafo único, que protege o particular apenas contra a imposição de “penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, mas permite a cobrança do débito principal. Não fosse a tutela expressa de tais hipóteses pelo legislador, o *venire contra factum proprium* poderia ser diretamente reclamado pelo contribuinte para a discussão inclusive do tributo (principal).

No acórdão n. 9303-01.355, ao reconhecer que uma determinada decisão administrativa teria induzido o contribuinte à adoção de uma classificação fiscal para certas mercadorias importadas e, assim, à apuração dos tributos de importação com alíquotas reduzidas, a CSRF compreendeu incabível tanto a imposição de penalidades quanto a própria cobrança dos tributos (débito principal). A aludida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 14/01/1998, 17/12/1999
CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONTRIBUINTE. ENTENDIMENTO
FIXADO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO EM OUTRO AUTO DE
INFRAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO
CTN. PROIBIÇÃO DO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.
Não procede a autuação, com base em errônea classificação fiscal de produto
importado pelo contribuinte, quando esta classificação se baseia em entendimento
fixado pela própria fiscalização em outra autuação, relativa ao mesmo produto.
Incidência do princípio da proibição do "venire contra factum proprium", que veda
que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios.
Recurso Especial do Procurador Negado.
CARF. 3ª Turma da CSRF. Acórdão nº 9303-01.355. Sessão de 02.02.2011.

A decisão em questão tem o mérito de evidenciar a carga normativa dos princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé, com a eficácia da *norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do fisco* a hipóteses não contempladas pelos arts. 100 ou 112 do CTN e, portanto, não sujeitas às restrições prescritas em seus enunciados.

Em situações como essa, embora o art. 146 do CTN autorize alterações de ofício nos critérios jurídicos em relação a períodos de apuração diversos, o sistema jurídico excepciona a hipótese em que o contribuinte evidencie ter adotado como norte uma determinada interpretação com base no critério jurídico anteriormente manifestado pela autoridade administrativa.

Note-se que, embora o art. 146 do CTN se refira à autoridade administrativa “no exercício do lançamento”, também decisões adotadas pelo CARF estão submetidas ao seu comando, como já lecionava Aliomar Baleeiro, ao afirmar que, “embora o Código não se refira especificamente à hipótese, o art. 146 é inteiramente aplicável, pois, em uma decisão dessa natureza, os critérios jurídicos de julgamento são ainda mais certos e definidos, configurando precedente intransponível, a nortear o comportamento da Fazenda e do contribuinte para o futuro”.

Por fim, merece especial destaque a decisão recentemente proferida pelo **e. STF, na sessão de 24.04.2018, no julgamento do Segundo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 951.533 – ES**, em que analisou-se, diretamente com base no princípio da segurança jurídica, quais os efeitos da mudança brusca da jurisprudência, compreendendo-se que “o princípio da segurança jurídica, no entanto, impede a aplicação da nova orientação ao caso concreto”. Colhem-se os seguintes fundamentos do voto vencedor proferido pelo i. Ministro Dias Toffoli²⁹, *in verbis*:

“Com a devida vênua, entendo que a tese de número 2, acima identificada, merece ser acolhida com base diretamente no princípio da segurança jurídica.

Vejam os autos. Conforme consta dos autos, até o julgamento do EREsp nº 435.835/SC, acórdão publicado em 4/6/07, o STJ entendia que o prazo prescricional relativo à pretensão de restituição de tributo declarado inconstitucional tinha início a partir da data da declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal ou da resolução do Senado Federal. Com o julgamento daqueles embargos de divergência, a Corte Superior mudou sua jurisprudência, passando a consignar que, independentemente de declaração de inconstitucionalidade, deveria prevalecer, para efeito de fixação do prazo prescricional, a tese conhecida como “cinco mais cinco”, isto é, no caso de tributos sujeitos a homologação, cinco anos contados a partir do fato gerador mais cinco anos contados da data da homologação tácita.

Em face disso, interpôs-se o recurso extraordinário sob a alegação de afronta ao princípio da segurança jurídica, uma vez que a mudança jurisprudencial não teria sido acompanhada de qualquer espécie de regra de adaptação, passando a ser aplicada, de imediato, não só às ações movidas após o referido julgamento, mas também àquelas que já haviam sido ajuizadas, respeitando-se o prazo prescricional anteriormente consolidado. Desse modo, por força unicamente daquela guinada jurisprudencial, diversos contribuintes que já haviam ingressado em juízo e contavam com decisões favoráveis nas instâncias ordinárias – observando-se o prazo prescricional anterior – teriam visto suas pretensões ser automaticamente fulminadas, apesar de nunca terem ficado inertes. A parte ora recorrente é um desses contribuintes.

Resta saber se seria possível a Corte, em sede de recurso extraordinário, conceder, com base diretamente no princípio da segurança jurídica (confiança no tráfego jurídico e acesso à Justiça), espécie de provimento que, ao cabo, resulte em

²⁹ Fonte: Conjur.

modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pelo STJ no julgamento dos embargos de divergência.

Para o Relator, isso não seria admissível, em razão, notadamente, de dois motivos: a) não existiria direito absoluto à manutenção de jurisprudência, “de sorte a obrigar o Estado-Juiz a manter seus posicionamentos eternamente estáveis”, especialmente quando se leva em conta que aquele entendimento anterior do STJ não estava sedimentado em enunciado de súmula nem havia sido proferido segundo a sistemática dos recursos repetitivos; b) seria necessário o reexame do conjunto fático e probatório constante dos autos, o que é vedado, de acordo com a Súmula nº 279 da Corte.

Com a devida vênia, entendo que esses argumentos, embora sejam geralmente aplicáveis aos apelos extremos em que se discute a modulação de efeitos de decisão proferida por instâncias inferiores, não o são ao caso em tela.

É importante ter em mente que não se pleiteia, por meio da tese ora em discussão, a manutenção ad eternum do entendimento prevalecente na Corte Superior anteriormente ao julgamento daquele caso paradigmático (EREsp nº 435.835/SC). O que se requer é que, com base diretamente no princípio da segurança jurídica, a mudança brusca da jurisprudência acerca do prazo prescricional não alcance a presente ação, a qual estava em curso na data do julgamento ou da publicação do acórdão (4/6/07), questão constitucional passível de análise em sede de recurso extraordinário.

(...)

Pois bem. No caso, verifica-se que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região superou a arguição de prescrição, aplicando o entendimento então consolidado no STJ de que o prazo prescricional para se postular a repetição de indébito no caso concreto somente teria início com a declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal. Em seguida, aquele Tribunal adentrou no mérito para assentar que o Decreto-lei nº 2.295/86 se revelara, desde sua edição, incompatível com a Emenda Constitucional nº 01/69, devendo os recolhimentos realizados e comprovados nos autos ser restituídos, na medida em que a cobrança não tinha suporte legal.

Vale também destacar, no tocante ao mérito da discussão, que o tributo questionado na ação foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 408.830/ES, Relator o Ministro Carlos Velloso, sessão de 15/4/04, DJ de 4/6/04:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. I.B.C. CAFÉ: EXPORTAÇÃO: COTA DE CONTRIBUIÇÃO. D.L. 2.295, DE 21.11.86, ARTIGOS 3º E 4º. C.F./1967, ART. 21, § 2º, I; C.F., 1988, ART. 149. I. - Não recepção, pela C.F./88, da cota de contribuição nas exportações de café: D.L. 2.295/86, arts. 3º e 4º. Precedentes do S.T.F. II. - Inconstitucionalidade da cota de contribuição do I.B.C. - D.L. 2.295/86, arts. 2º e 4º - frente à C.F./67, art. 21, I, ex vi do disposto no inciso I do § 2º do mesmo art. 21. III. - R.E. conhecido e improvido” (RE nº 408.830/ES, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/6/04).

Por fim, observo que a matéria devolvida ao Superior Tribunal de Justiça pelo recurso especial interposto referiu-se exclusivamente à questão do termo inicial do prazo prescricional. Foi nesses termos estritos que o Superior Tribunal de Justiça

deu provimento ao recurso especial, assentando a tese de que a prescrição do direito de pleitear a restituição/compensação relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorrerá após expirado o prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador, acrescido de mais cinco anos da data da homologação tácita (tese dos dez anos). O princípio da segurança jurídica, no entanto, impede a aplicação da nova orientação ao caso concreto.”

É forçoso concluir, portanto, que mesmo antes da edição da Lei nº 13.655/2018 já vigia normas cogentes de proteção da confiança na jurisprudência tributária. A jurisprudência do CARF naturalmente não está imune a norma.

1.3. No âmbito federal, qual norma de proteção da confiança do contribuinte na jurisprudência do CARF existia antes da Lei nº 13.655/2018?

As normas de âmbito constitucional ou aquelas veiculadas por lei complementar (Constituição Federal, art. 146) têm o potencial de estabelecer “normas gerais em matéria tributária”, no sentido de que são vocacionadas à tutela de relações no âmbito dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União.

Por sua vez, cada ente federado detém a competência para estabelecer critérios próprios para vivificar o princípio da não surpresa com relação ao seu âmbito de atuação fiscal. Na ausência de lei complementar sobre a matéria, cada ente federado é competente para regular a matéria, com o exercício de “competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, mas a “superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei” em questão, “no que lhe for contrário” (Constituição Federal, art. 24, inciso I, § 1º, § 2º, § 3º e § 4º). Por sua vez, caso exista lei complementar sobre o tema, ainda assim cada ente federado possuirá competência para legislação sobre a matéria, seja para atribuir maior efetividade aos mesmos critérios adotados em normas gerais ou, ainda, para estabelecer padrões ainda mais elevados de proteção da confiança que aqueles previstos em normas gerais. Assim, a enunciação leis ordinárias representa declaração expressa de qual grau de proteção à confiança é reconhecida pelo respectivo ente federado como mandatória independentemente de questionamentos.

Nesse cenário, para o julgamento do caso concreto, é preciso verificar qual a interação entre as aludidas normas gerais, aplicáveis indistintamente a todos os entes federados, e aquelas com eficácia apenas sobre as relações jurídico-tributárias de âmbito federal, por decorrerem de veículos normativos editados pela própria União para regular o seu âmbito de atuação fiscal.

Entre situações dessa natureza, é possível cogitar, por exemplo, *soluções de consultas formuladas pelo contribuinte* ou, ainda, *decisões em processos administrativos de que este seja parte*.

As consultas fiscais, na bem formulada explicação de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³⁰, têm justificativa no “estado de incerteza objetiva”, do qual decorreria “instabilidade incompatível com o valor constitucional da segurança jurídica”, asseguradas pelo direito à

³⁰ BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário v. 154. São Paulo: Dialética, 2008, p. 78.

segurança nas relações entre fisco e contribuinte, instrumentalizado pelo direito de petição garantido pela Constituição Federal, art. 5º, XXXIV, “a”. Embora possa haver controvérsia quanto à obrigatoriedade de o contribuinte observar a solução da consulta a ele endereçada³¹, parece indiscutível a vinculação da administração fiscal perante o aludido consulente. Indiscutível, ainda, é a possibilidade de a administração fiscal rever o entendimento esposado em soluções de consulta, devendo respeitar, contudo, a forma legal requerida e, ainda, proibição à retroatividade e à frustração de legítima expectativa de cumprimento³².

No âmbito da União, a legislação tributária federal³³ reconhece a possibilidade de alteração do entendimento manifestado pela administração em consulta de particular quanto à classificação fiscal ou à aplicação da legislação tributária e aduaneira a uma determinada hipótese fática, prescrevendo as respectivas consequências jurídicas.

Note-se que, cumprindo com o que requer princípios como segurança jurídica, boa-fé, proteção da confiança e moralidade pública, o legislador federal expressamente obriga que se mantenha o entendimento manifestado pela administração fiscal até a data da notificação do contribuinte quanto à nova compreensão quanto à classificação fiscal mais adequada à mercadoria em questão (irretroatividade).³⁴ No caso de solução de consulta atinente à aplicação da legislação tributária e aduaneira, o legislador igualmente preserva a expectativa de direitos do contribuinte gerada pela manifestação original da administração fiscal, mas possibilita que nova interpretação passe a surtir efeitos tanto a partir da ciência ao consulente como da sua publicação pela imprensa oficial, o que exige maiores atenções.³⁵

Interessa notar que, quer seja por força dos princípios analisados, quer seja por normas atualmente prescritas pelo legislador ordinário (âmbito federal), o *nemo potest venire contra factum proprium* vincula a administração fiscal que responde a solução de consulta, com a proteção do contribuinte contra prejuízo surpresa que lhe seja imposto por comportamentos contraditórios de autoridades administrativas.

Mas são as decisões do CARF que ora demandam maior atenção. Em geral, atos administrativos individualizados, como decisões do CARF direcionadas a um determinado contribuinte, não apresentam *a priori* eficácia perante terceiros. Não obstante, fatores especialmente relacionados com a constância e/ou hierarquia destes atos são potencialmente capazes de criar legítimas expectativas de cumprimento em toda coletividade. Assim, decisões do CARF enunciadas com constante convergência ou, ainda, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), cuja função é justamente a uniformização jurisprudencial. Decisões dessa natureza geram inegáveis expectativas de como a administração fiscal aplica o Direito tributário, pois apresentam *elevada eloquência* para a transmissão de mensagem à sociedade que, de boa-fé, poderá compreender como agir para estar em conformidade com as exigências da administração fiscal. Mostra-se mandatária, portanto, a garantia do *nemo potest venire contra factum proprium*.

³¹ Sobre a questão, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. Revista Direito Tributário Atual v. 14, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1995, p. 13-14. BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário v. 154. São Paulo: Dialética, 2008, p. 77.

³² Vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2011, p. 116.

³³ Vide: Lei n. 9.430/96, Decreto n. 70.235/72 e Decreto n. 7.574/2011.

³⁴ Vide: Lei n. 9.430/96, art. 50, Decreto n. 7.574/2011, art. 99.

³⁵ Vide: Lei n. 9.430/96, art. 48, Decreto n. 7.574/2011, art. 100.

Nesse seguir, atos administrativos de caráter individualizado, mas com potencial de gerar expectativas de cumprimento na coletividade, podem ser qualificadas sob o escopo dos incisos II e/ou III do art. 100, bem como do art. 112, ambos do CTN. Note-se que os aludidos incisos não apresentam hipóteses hermeticamente fechadas, podendo-se cogitar da aplicação de um ou mais deles para a tutela de uma mesma situação.

O art. 100, III, do CTN, atribui o status de *norma complementar* aos “critérios costumeiramente adotados pela administração tributária, relativamente à forma de aplicação do Direito Tributário”³⁶. Para que as decisões sob exame se enquadrem nessa moldura, deve haver razoável constância decisória (reiteração de precedentes) capaz de criar expectativa de cumprimento na coletividade. Registre-se, então, ser bastante controversa como seria aferível a aludida constância decisória, o que pode explicar a baixa eficácia concreta da norma, **bem como justificar as providências adotadas pela União para atribuir maior concretude à proteção da confiança do contribuinte.**

Note-se, ainda, que o art. 927 do novo Código de Processo Civil³⁷ (“Novo CPC”) reconhece a importância de decisões individuais para a criação de legítimas expectativas de cumprimento em toda coletividade, com a determinação para que os tribunais deem publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na *internet*.

Já conforme prescreve o art. 926 do Novo CPC, os tribunais devem uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente, inclusive com a edição de súmulas. Sob pena de ofensa a esse enunciado prescritivo, é preciso adotar como pressuposto que decisões proferidas por uma instância uniformizadora da interpretação do tribunal administrativo, como é o caso da CSRF, serão repetidas em casos semelhantes, com a manutenção da jurisprudência estável, íntegra e coerente. As legítimas expectativas de estabilidade, integridade e coerência, geradas a partir do pronunciamento uniformizador de um tribunal administrativo, devem gozar, portanto, da proteção do Direito contra comportamentos contraditórios de autoridades fiscais.

Note-se que o art. 112 do CTN obriga que o intérprete considere fatores como “natureza”, “circunstâncias materiais do fato” e “punibilidade”. Em caso de “*dúvida*” que circunde os referidos fatores, a norma que prevê penalidades deve ser aplicada “da maneira mais favorável ao acusado”. Não se pode negar que a *constância de precedentes* de um tribunal administrativo, ou decisão do seu órgão máximo de julgamento, sejam geradoras por excelência de expectativas de cumprimento ou, ao menos, de dúvidas *razoáveis* por parte dos contribuintes.

Tais decisões, produzidas para o controle da legalidade dos lançamentos tributários, tão logo se tornam públicas, passam a influenciar a tomada de decisões do mais cauteloso dos contribuintes. O particular que, de boa-fé, se preocupar em ser diligente e cumprir com todos os seus deveres perante o fisco brasileiro, sem dúvida precisará contar com o auxílio de um consultor tributário (“*compliance cost*”), que terá como parte fundamental de seu trabalho verificar diligentemente como a administração fiscal, especialmente por seus órgãos decisórios, aplica os enunciados legais que influenciam o caso sob a sua análise.

³⁶ GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: IBDT, 1975, p. 56.

³⁷ Lei n. 13.105/2015.

Há um relacionamento interessante entre os arts. 100 e 112 do CTN. Se, por um lado, o art. 112 deixa em aberto quais critérios podem ser utilizados para que o aplicador verifique se há a “dúvida” que lhe obriga a interpretar a penalidade da forma mais favorável ao acusado, por outro, o art. 100 do CTN não exclui das decisões administrativas colegiadas a serventia de se prestarem à aferição da referida “dúvida” e da razoabilidade da conduta adotada pelo contribuinte. Note-se que o legislador complementar exige que exista “dúvida”, o que não é afastada simplesmente pela existência de uma decisão isolada divergente de uma série constante de decisões em um sentido convergente. Novamente registre-se ser bastante controversa como seria aferível a aludida “dúvida”, o que pode explicar a baixa eficácia concreta também da norma do art. 112 do CTN, **bem como pode justificar providências adotadas pela União para atribuir maior concretude à proteção da confiança do contribuinte.**

Adotando-se o CARF como exemplo, um julgado de suas Turmas Ordinárias, que destoe de uma série constante de decisões, terá inclusive um papel importante no processo de estabilização do Direito tributário. Tal decisão divergente enseja a atuação da CSRF para a uniformização da jurisprudência administrativa e, diante de sua decisão uniformizadora, a sociedade poderá compreender com mais certeza quais condutas são (ou têm sido) legitimadas pela administração fiscal, como um aceno de segurança jurídica àqueles que seguirem o mesmo caminho.

Nesse seguir, caso o contribuinte trilhe o sentido indicado por uma constância de decisões de um tribunal administrativo ou, ainda, enunciadas por seu órgão máximo de julgamento, o ordenamento jurídico lhe garante alguma proteção. Caso aquele tribunal administrativo posteriormente altere o seu padrão de entendimento sobre o tema em questão, então será preciso reconhecer que haveria, na vigência do entendimento pretérito, ao menos a “dúvida” requerida pelo art. 112 do CTN.

Por sua vez, de forma ainda mais específica, o art. 100, II, do CTN, erigiu “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa” com *status* de *normas complementares*, desde que a lei lhes atribua “eficácia normativa”. Confirmando essa hipótese, o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, atribui *eficácia normativa* a determinadas decisões de tribunais administrativos para afastar a aplicação de penalidades aos contribuintes que lhe adotarem como diretriz para a condução de seus atos, tornando explícita a incidência da norma do art. 100, II, do CTN. O legislador ordinário, contudo, estabeleceu critérios e consequências próprias à *norma geral de proibição de comportamentos contraditórios*.

Por meio do art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, o legislador ordinário se satisfaz com uma única decisão da CSRF como requisito para a demonstração da razoabilidade da conduta do acusado capaz de lhe garantir proteção jurídica contra comportamentos contraditórios da administração fiscal (“decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal”). Não se exigiu *constância de entendimento* do CARF, pois o legislador adotou o singular (“decisão irrecorrível”) para fazer referência àquilo que serviria de escusa à aplicação de penalidade, enfatizando que o contribuinte não necessita ser parte do procedimento administrativo que deu origem à decisão paradigmática (“seja ou não parte o interessado”).

A Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, assim, apenas declara a garantia do *nemo potest venire contra factum proprium*, com caráter *meramente pedagógico* ou *didático*³⁸. Contudo, em comparação com o CTN, ao tornar imprestável a pluralidade das decisões convergentes, satisfazendo-se apenas uma decisão da CSRF, o legislador ordinário, pode ser considerado restritivo, pois a constância de decisões de Turmas Ordinárias já poderia ser suficiente para a incidência da norma do art. 100 do CTN.

São, contudo, controvertidas algumas questões sobre a eficácia da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”, a exemplo de sua aplicação restrita ao IPI ou, ainda, de sua vigência no sistema jurídico atual.³⁹

Some-se a todo esse arcabouço jurídico enunciado pela União para a tutela de sua própria seara de atuação a Lei n. 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, cujo art. 2º assim dispõe:

Art. 2. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Nesse cenário, fica mais claro que, mesmo antes da edição da Lei nº 13.655/2018 já vigia normas cogentes de proteção da confiança na jurisprudência tributária, especialmente aquela produzida no âmbito do CARF.

2. O regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF após a Lei nº 13.655/2018.

Diante da possibilidade da competência detida pela União (tal como ocorre em relação aos demais entes federados), está em questão se o art. 24 da LINDB, introduzido pela Lei nº 13.655/2018, (i) seria ou não aplicável ao processo administrativo fiscal e; (ii) caso aplicável, qual seria o seu conteúdo normativo em face de processos sob julgamento neste Tribunal.

Para solução da primeira questão, é salutar verificar que, de todos os dispositivos introduzidos Lei nº 13.655/2018 à LINDB, apenas o art. 22 parece não ser aplicável ao à matéria tributária, por expressa disposição legal. Ocorre que o aludido dispositivo trata expressamente apenas da interpretação de normas sobre gestão pública.

³⁸ Há no sistema jurídico normas cuja função é meramente pedagógica, declaratória, didática. Tais normas não são, em absoluto, imprescindíveis, já que não lhes cabe mais do que reparar de forma mais clara e eficaz à sociedade algum mandamento já existente no ordenando jurídico. A importância de normas gerais e abstratas meramente pedagógicas pode estar relacionada com a necessidade de se lembrar aos aplicadores do Direito a sua cogência, de modo que, quanto menor a *eficácia social* das normas do sistema jurídico, mais pertinência pode vir a ter enunciados prescritivos meramente *pedagógicos, didáticos*.

³⁹ Entre as questões geralmente suscitadas, destacam-se: Haveria proporcionalidade na suposta distinção do legislador, em tutelar exclusivamente as relações jurídico-tributárias atinentes ao IPI? A não reprodução desse dispositivo no Regulamento do IPI evidencia a sua revogação?

Por sua vez, os demais dispositivos parecem irradiar efeitos mais amplos, inclusive com eficácia sobre o processo administrativo fiscal.

Afinal, é possível afirmar que, ao se decidir com base em valores jurídicos abstratos, os Conselheiros do CARF não precisam considerar as consequências práticas da decisão ou, ainda, motivá-la com a necessidade e adequação da medida (art. 20)? Ao decretar a invalidação de determinado ato, os Conselheiros do CARF não devem indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas (art. 21)? O CARF, antes de enunciar o seu atual regimento interno, procedeu prévia consulta pública, oportunizando a apresentação de uma série de sugestões advindas de diversos setores da sociedade: não estaria este Tribunal justamente vivificando as normas da LINDB (art. 29)?

Portanto, permissa vênua, parece ser bastante preocupante negar *a priori* a aplicação das normas introduzidas pela Lei nº 13.655/2018 ao processo administrativo tributário.

Qual seria, então, o conteúdo normativo desses dispositivos em face de processos sob julgamento neste Tribunal?

Não se pode interpretar os arts. 23 e 24 da LINDB de forma isolada, desconectados do sistema jurídico em que deverão ser aplicados. A regra em análise encontra raízes “*nemo potest venire contra factum proprium*” que, no âmbito do Direito tributário brasileiro, é sucedânea dos princípios da segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios.

Em especial, dois enunciados prescritivos introduzidos pela Lei nº 13.655/2018 à LINDB devem ser considerados para a presente decisão:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Conforme dispõe o art. 23, a decisão administrativa que estabelecer interpretação ou orientação nova, impondo ônus mais elevado do que aquele que seria exigido a partir da interpretação anteriormente mantida pelo Tribunal, “deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”. Trata-se, assim como se dá com o art. 24 da LINDB, de regramento de busca estabelecer critérios mínimos de segurança jurídica no Direito brasileiro.

De certo modo, algumas decisões adotadas por este Colegiado da CSRF têm aplicado o conteúdo normativo do art. 23 da LINDB antes mesmo de sua introdução, a exemplo do acórdão n. 9101-002.940. No caso, para o cálculo de ajustes de preços de transferência, até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Nesse julgamento, compreendeu a maioria da 1ª Turma da CSRF que a alteração de interpretação anteriormente adotada pela administração fiscal e esposada pela IN SRF 38/97, objeto de revisão pela IN SRF 32/2001, deveria respeitar como critério de transição mínimo o princípio da anterioridade, ainda que a sua aplicação geralmente seja relacionada apenas à criação ou majoração de novos tributos por meio de lei.

O art. 23 da LINDB tem o mérito de afastar quaisquer dúvidas quanto ao acerto da referida decisão deste Colegiado, que adotou “medida indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”. Afinal, é interesse geral que os atos administrativos, como as instruções normativas, que veiculam orientações quanto à forma como a administração fiscal aplicará a lei tributária, gozem de confiança mínima por parte dos administrados; não seria conforme o princípio da eficiência administrativa que tais atos pudessem ser alterados repentinamente, gerando situações não equânimes e desproporcionais, dentro de um mesmo exercício fiscal, para contribuintes que se encontram em situação semelhante. Caso a citada decisão proferida pelo acórdão n. 9101-002.940 viesse a se torna Súmula do CARF com efeito vinculante a toda a administração fiscal, teríamos um exemplo de eficácia plena da norma do art. 23 da LINDB.

Por sua vez, enquanto o art. 23 da LINDB busca tutelar as relações jurídicas surgidas **após** a alteração de determinados entendimentos pela autoridade administrativa com função decisória, o art. 24 do aludido Diploma se volta para situações ocorridas **antes** da referida alteração interpretativa. Tais normas, portanto, se complementam.

Assim, conforme o art. 24 da LINDB, a análise, pelo CARF, da validade e das consequências tributárias de um determinado ato, deve levar em conta as orientações gerais da época em que este foi praticado, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, que se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Por “orientação geral” compreende-se as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, a exemplo de soluções de consulta da COSIT, prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público (por exemplo, “perguntas e respostas”, soluções de consultas a contribuintes específicos proferidas de forma reiterada) ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária.

É essencial notar que a abstração do art. 24 da LINDB permite que este abarque variedade considerável de hipóteses. Assim, uma primeira sequência de atos tutelados pela LINDB pode ser assim esquematizado:

1. Ato do particular praticado no mercado e com possíveis conotações econômicas;
2. Ato do particular de constituição do crédito tributário em decorrência do ato praticado (“1”) com a interpretação influenciada por jurisprudência majoritária do CARF ou por outras orientações capazes de gerar legítimas expectativas de

cumprimento (por exemplo, soluções de consulta da COSIT, soluções de consultas a contribuintes específicos proferidas de forma reiterada etc.);

3. Lançamento de ofício em desacordo com a jurisprudência à época em os atos foram realizados pelo particular;

4. Ato de revisão na esfera administrativa pelo CARF. Possível aplicação da proteção da confiança prescrita pela LINDB.

Entre outras sequências de atos possíveis, essa merece destaque, por ser justamente alegada pelo contribuinte no presente caso.

Compreendo, portanto, possível, em tese, a aplicação da norma de proteção da confiança veiculada pela LINDB ao caso concreto. Digo “em tese” tendo em vista a necessidade de verificação da existência de jurisprudência majoritária do CARF quanto à matéria em litígio à época em que atos foram praticados, o que será tratado no tópico “3”, a seguir.

2.1. Entendimentos quanto à não aplicação do art. 24 da LINDB no âmbito do CARF.

Nesses primeiros momentos em que a Lei nº 13.655/2018 vem a lume, algumas respeitáveis posições vêm sendo apresentadas para afastar a aplicação da LINDB no âmbito do CARF. Em especial, aparentemente a interpretação estritamente literal tem levado a esse entendimento, *permissa máxima vênia*, equivocado.

A análise gramatical do art. 24 da LINDB pode colocar em dúvida o sentido de “ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”, especialmente se o alcance adjetivo “administrativa” alcançaria apenas a “norma” ou se afetaria os demais substantivos, inclusive “ato”.

Diz-se que a relevância da dúvida reside no fato de que o ato do contribuinte de constituição do crédito tributário não teria natureza de “ato administrativo”. Assim, ainda que o referido lançamento tributário realizado pelo contribuinte houvesse seguido estritamente a orientações gerais consubstanciadas em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou ainda em prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, o aludido “ato” não gozaria da proteção conferida pelo art. 24 da LINDB. **Entre outros possíveis exercícios gramaticais que poderiam intentados**, a aludida posição prefere aquela que conduz à interpretação mais restritiva da proteção da confiança veiculada pela norma em questão.

Aparentemente, adotando-se esse entendimento, o art. 24 da LINDB apenas seria aplicável nas hipóteses de atos administrativos, inclusive de lançamento tributário, praticados integralmente por agentes administrativos, sem qualquer participação do particular. Lançamentos de ofício (CTN, art. 149), realizados em face da não homologação de lançamentos realizados pelo particular (CTN, art. 150), estariam fora do âmbito de incidência do art. 24 da LINDB. Vide, por exemplo, acórdão n. 1301-003.284, com destaque ao seguinte trecho de sua ementa:

QUESTÃO DE ORDEM. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 24 DA LINDB. APLICABILIDADE.

A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa.

Diz-se, ainda, que não se pode interpretar o parágrafo único do art. 24 da LINDB ignorando-se o seu caput. Assim, conjugando-se uma interpretação gramatical restritiva atribuída ao caput do aludido dispositivo, o comando e os critérios contidos no parágrafo único desse dispositivo tornar-se-iam inaplicáveis aos casos submetidos a este Tribunal.

Com o devido respeito e com a abertura ao diálogo que, penso eu, devem permanentemente presidir a mente daqueles que se dedicam à árdua tarefa de interpretar o Direito tributário brasileiro, dirijo dos aludidos entendimentos. Compreendo que, entre outras, algumas questões não podem ser esquecidas ao se interpretar o disposto no art. 24 da LINDB:

- como a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que o ato do contribuinte faz as vezes do “ato” requerido pelo art. 142 do CTN para a constituição do crédito tributário (“**2.2.1**”, **a seguir**);
- a interpretação sistemática do dispositivo (“**2.2.2**”, **a seguir**) e;
- o regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF antes da Lei nº 13.655/2018, que restou aprimorado por esta (“**1.3**”, **acima**).

2.1.1. A jurisprudência do STJ quanto ao lançamento tributário com a participação do particular.

Conforme visto acima, uma das possíveis interpretações restritivas do art. 24 da LINDB parte do entendimento de que aludido dispositivo apenas incidiria sobre “atos administrativos”, o que não alcançaria lançamentos tributários que contassem com a participação de particulares.

Ainda que esta seja uma das construções gramaticais possível em face da literalidade do art. 24 da LINDB, não me parece que seja a mais acertada.

O e. STJ dedicou décadas de discussão quanto à interpretação mais adequada a ser atribuída ao art. 142 do CTN, que possui a seguinte redação:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o 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.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A interpretação literal do art. 142 do CTN poderia conduzir ao entendimento de que exclusivamente agente da administração fiscal seriam competentes para a constituição

do crédito tributário. Atos do particular, como a apresentação de declarações com a apuração do tributo, não seriam hábeis à constituição do crédito tributário pelo lançamento.

No entanto, compreendeu-se que a aludida interpretação não encontraria guarida no ordenamento tributário brasileiro. Coube ao e. STJ atribuir aos enunciados prescritivos do CTN organicidade normativa compreendendo o particular como agente colaborativo e protagonista na atividade de constituição do crédito tributário conduzida pela autoridade administrativa. O e. STJ editou a Súmula n. 436, com a seguinte redação:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.
(Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

O núcleo dessa orientação jurisprudencial consiste justamente em reconhecer que, a despeito do art. 142 do CTN, o contribuinte é sujeito ativo na atividade – de natureza eminentemente administrativa – de constituição do crédito tributário, “dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. O aludido núcleo tem pulverizado consequências normativas sobre uma série de questões, como por exemplo a expedição de certidões positivas ou negativas de débitos tributários ou contagem de prazos de prescrição.

Nesse sentido, vale observar os acórdãos do REsp 1143094/SP e do REsp 1123557/RS, ambos afetados pelo regime dos recursos repetitivos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

4. Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não-pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.123.557/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009).

5. Doutrina abalizada preleciona que: "- GFIP. Apresentada declaração sobre as contribuições previdenciárias devidas, resta formalizada a existência do crédito tributário, não tendo mais, o contribuinte inadimplente, direito à certidão negativa.

- Divergências de GFIP. Ocorre a chamada 'divergência de GFIP/GPS' quando o montante pago através de GPS não corresponde ao montante declarado na GFIP. Valores declarados como devidos nas GFIPs e impagos ou pagos apenas parcialmente, ensejam a certificação da existência do débito quanto ao saldo. Há o que certificar. Efetivamente, remanescendo saldo devedor, considera-se-o em aberto, impedindo a obtenção de certidão negativa de débito.

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. Não informando, o débito estará declarado e em aberto, não ensejando a obtenção de certidão negativa." (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).

6. In casu, restou assente, no Tribunal de origem, que: No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP's, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos. (...) Nessa esteira, depreende-se que o crédito tributário derivado de documento declaratório prescinde de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte para que se considere constituído, uma vez que a declaração do sujeito passivo equivale ao lançamento, tornando o crédito tributário formalizado e imediatamente exigível. A Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP é documento fiscal declaratório, do qual devem constar todos os dados essenciais à identificação do valor do tributo relativo ao exercício competente. Assim, a GFIP é suficiente à constituição do crédito tributário e, na hipótese de ausência de pagamento do tributo declarado ou pagamento a menor, enseja a inscrição em dívida ativa, independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal. (...) Também não faz jus o apelado à Certidão Positiva de Débito com efeitos de Negativa prevista no artigo 206 do CTN, considerando que embora cabível nos casos em que há crédito tributário constituído e exigível, este deverá estar com a exigibilidade suspensa de acordo com qualquer das hipóteses elencadas nos artigos 151 e 155 do CTN, ou em cobrança executiva, devidamente garantido por penhora, o que não restou demonstrado no presente caso."

7. Consequentemente, revela-se legítima a recusa da autoridade impetrada em expedir certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) quando a autoridade tributária verifica a ocorrência de pagamento a menor, em virtude da existência de divergências entre os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores efetivamente recolhidos mediante guia de pagamento (GP) (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.179.233/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 13.11.2009; AgRg no REsp 1.070.969/SP, Rel.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12.05.2009, DJe 25.05.2009; REsp 842.444/PR, Rel.

Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 07.10.2008; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2008, DJe 04.03.2009; e AgRg nos EAg 670.326/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 14.06.2006, DJ 01.08.2006).

8. Hipótese que não se identifica com a alegação de mero descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária (artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1143094/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO E NÃO PAGO PELO CONTRIBUINTE. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF - constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal.

2. Consequentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, razão pela qual, em caso do não-pagamento do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa. (Precedentes: AgRg no REsp 1070969/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009;

REsp 1131051/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2008, DJe 04/03/2009; REsp 1050947/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008; REsp 603.448/PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 04/12/2006; REsp 651.985/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 16/05/2005)

3. Ao revés, declarado o débito e efetuado o pagamento, ainda que a menor, não se afigura legítima a recusa de expedição de CND antes da apuração prévia, pela autoridade fazendária, do montante a ser recolhido. Isto porque, conforme dispõe a legislação tributária, o valor remanescente, não declarado nem pago pelo contribuinte, deve ser objeto de lançamento supletivo de ofício.

4. Outrossim, quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão da pendência de recurso administrativo contestando os débitos lançados, também não resta caracterizada causa impeditiva à emissão da Certidão de Regularidade Fiscal, porquanto somente quando do exaurimento da instância administrativa é que se configura a constituição definitiva do crédito fiscal.

5. In casu, em que apresentada a DCTF ao Fisco, por parte do contribuinte, confessando a existência de débito, e não tendo sido efetuado o correspondente pagamento, interdita-se legitimamente a expedição da Certidão pleiteada. Sob esse

ênfase, correto o voto condutor do acórdão recorrido, in verbis: "No caso dos autos, há referências de que existem créditos tributários impagos a justificar a negativa da Certidão (fls.

329/376). O débito decorreria de diferenças apontadas entre os valores declarados pela impetrante na DCTF e os valores por ela recolhidos, justificando, portanto, a recusa da Fazenda em expedir a CND."

6. Recurso Especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1123557/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

Assim, ainda que, **entre os possíveis exercícios gramaticais que podem intentados**, adote-se a interpretação que se restringe a eficácia do art. 24 da LINDB apenas aos "atos administrativos", o "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" indubitavelmente inclui hipóteses em que há participação do contribuinte.

2.1.2. A interpretação sistemática do art. 24 da LINDB.

A consideração da jurisprudência do e. STJ quanto aos lançamentos tributários realizados com a participação do contribuinte constitui um exercício de interpretação sistemática, na busca de organicidade do sistema. Mas outros exercícios igualmente vocacionados a essa busca também são úteis à interpretação do art. 24 da LINDB.

É relevante considerar que já havia, no ordenamento brasileiro, normas de proteção do contribuinte que se baseava na jurisprudência mesmo antes da Lei nº 13.655/2018, o que que restou aprimorado por esta. A decisão recentemente proferida pelo e. STF, **na sessão de 24.04.2018, no julgamento do Segundo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 951.533 – ES** assim demonstra. Nesse contexto, a LINDB tem o mérito de introduzir critérios mais objetivos para a identificação das hipóteses em que o sistema jurídico pátrio não tolera a perpetração de desvantagens derivadas de comportamentos contraditórios da administração fiscal, pressupondo: (i) o "*factum proprium*", consubstanciado na conduta da administração fiscal, inclusive por meio do CARF, dotada de algumas especificidades; (ii) a legítima expectativa do contribuinte, cuja confiança é protegida pelo Direito; (iii) o comportamento contraditório da administração fiscal, consubstanciado na alteração de interpretação quanto às mesmas normas e fatos semelhantes; (iv) capaz de gerar um dano ao particular.

Também é relevante considerar a interpretação conjunta do caput do art. 24 da LINDB com o seu parágrafo único.

É certo que não se pode interpretar o parágrafo único do art. 24 da LINDB ignorando-se o seu caput. Entretanto, é igualmente certo que não se pode atribuir ao caput desse dispositivo interpretação que torne sem eficácia o seu parágrafo único: ao se referir a "prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público", o legislador busca preservar direitos do particular orientado por interpretações da administração fiscal (especialmente acórdãos do CARF) quanto estas se tornam de "conhecimento público". Há práticas administrativas, ainda que reiteradas, que jamais se tornam de "conhecimento público", restando reclusas ao conhecimento daqueles que tem o privilégio de vivenciar a rotina do serviço público: a norma do art. 24 da LINDB não se aplica a tais hipóteses.

Ao tratar de normas de Direito Público – a justificativa do projeto de lei deixa isso claro – naturalmente a aplicação de normas tributárias, que se encontram nessa seara, devem analisadas com vistas aos referidos dispositivos da LINDB. Trata-se de um pacto social da sociedade com o Poder Público e a sua relativização decorrente de interpretação excessivamente restritiva parece-me bastante preocupante.

2.2. O momento de aplicação da norma veiculada pelos arts. 23 e 24 da LINDB.

Uma última questão foi considerada pelo Colegiado no julgamento para o qual a presente declaração de voto é apresentada: ainda que a proteção da confiança dos particulares estabelecida pela LINDB seja aplicável aos julgamentos do CARF, a aludida norma apenas alcançaria entendimentos favoráveis firmados a partir da sua edição, pois esta não poderia “retroagir” a proteção de contribuintes que, no passado, conduziram as suas atividades induzidos pela jurisprudência então reinante.

Permissa vênua, penso que o aludido raciocínio não encontra respaldo nas normas em análise. O comando normativo se dirige ao julgador, que deverá aplicá-la no momento em que o caso lhe é apresentado para julgamento.

As disposições da LINDB sob análise fazem surgir o tema da irretroatividade justamente para impedir que novas interpretações do CARF (ou melhor, posteriores à ocorrência do fato gerador) possam ser aplicadas de forma contraditória à orientação geral observada pelo particular quando decidiu agir da forma como agiu. Trata-se, portanto, da proibição da retroatividade de novas interpretações administrativas mais severas e onerosas ao contribuinte que aquelas existentes quando da prática de seus atos.

3. A aplicação do regime jurídico de proteção na confiança da jurisprudência do CARF ao caso concreto.

Conforme exposto, lê-se do art. 24 da LINDB que a revisão, pelo CARF, da validade e consequências tributárias um determinado ato, deve levar em conta as orientações gerais da época em que este foi praticado, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Por “orientação geral” compreende-se as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, a exemplo de soluções de consulta da COSIT, prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público (por exemplo, “perguntas e respostas”, soluções de consultas a contribuintes específicos proferidas de forma reiterada) ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária.

A norma busca tutelar não apenas atos praticados diretamente pela administração pública, mas também atos praticados pelo contribuinte perante a administração pública. Trata-se de interpretação não apenas possível, mas consentânea inclusive com o regime jurídico de proteção da confiança na jurisprudência do CARF **antes** da Lei nº 13.655/2018, que restou aprimorado por esta, que estabelece critérios mais objetivos para a aplicação.

No caso concreto, compreendo que a norma do art. 24 da LINDB pode ser aplicada se restar caracterizada a existência de jurisprudência administrativa majoritária e convergente com os atos à época em que foram praticados. Tendo em vista que o contribuinte apresentou petição nos autos com uma relação de decisões que supostamente seriam capazes de evidenciar o cumprimento também desse requisito, compreendo necessária a concessão de prazo à PFN para que se manifeste a respeito, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

A presente declaração de voto se presta a esclarecer posicionamento deste conselheiro quanto a aplicabilidade do artigo 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.

Introdutoriamente, tem-se que o artigo 24 foi acrescentado ao Decreto-Lei nº 4.657/1942, em abril de 2018, pela Lei nº 13.655/2018, focado na segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Por se tratar de recente mudança legislativa, reproduzo abaixo o mencionado dispositivo legal:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Antes mesmo de sua publicação o dispositivo legal sob análise já vinha levantando dúvidas no meio jurídico quanto ao seu cabimento e alcance. Com a publicação da Lei nº 13.655/2018, as dúvidas antes eminentemente teóricas, ganharam séria pertinência pelos efeitos práticos possíveis da aplicação do artigo 24. Justamente pelo ineditismo desta matéria, não há precedentes para analisar tal objeto, razão pela qual entendo ser fundamental, neste momento, a interpretação do dispositivo na mesma trilha axiológica de sua criação - ou seja: a Segurança Jurídica.

Partindo-se, então, deste pressuposto, penso que, em tese, o artigo 24, da LINDB, se aplica sim ao processo administrativo fiscal. O processo administrativo tributário é,

antes de tudo, processo administrativo. Não havendo regra expressa em sentido diverso, ou norma especial que possa ser antinômica ao texto do artigo 24, não vejo como excetuar.

O *caput* do artigo 24 define expressamente quais são as esferas em que a revisão de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa poderá ocorrer, são elas: administrativa, controladora ou judicial. Disto, ainda mais se considerarmos que se trata de artigo previsto em Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, ou seja, regras mínimas que devem ser observadas por todo o ordenamento jurídico, tem-se que o artigo 24 deverá ser aplicado sim no processo administrativo fiscal, cujo ato a ser revisado é o lançamento tributário, considerado aquele realizado exclusivamente pela autoridade administrativa.

Não desconheço recente manifestação - em meio jornalístico - do professor Floriando de Azevedo Marques, que juntamente com o professor Carlos Ari Sundfeld, sobre as alterações na LINDB, afirmando que sua aplicação ao processo fiscal é mandatória.⁴⁰

Com todo o respeito aos ilustres juristas, não creio que a "interpretação autêntica" seja a mais adequada para a solução da questão, mesmo sendo, sem dúvida, algo a considerar.

Quanto a alegação de que as novas alterações seriam destinadas apenas aos gestores da Administração Pública, temos, por exemplo, os artigos 20 e 21, da Lei nº 13.655/2018, que nos traduzem conteúdo mais amplo. Veja-se:

"Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas."

"Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos."

Ora, tais artigos normatizam as tomadas de decisão também nas esferas administrativa, controladora e judicial, e note-se que em todas estas previsões o legislador preferiu não especificar por ramo tais esferas, sendo este mais um motivo pelo qual entendo ser correta a aplicação do artigo 24 na esfera administrativa fiscal, haja vista a dicção genérica dos dispositivos legais quanto às esferas que devem garantir a segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Por coerência, se os artigos da Lei nº 13.655/2018 se

⁴⁰: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018> – acesso em setembro/2018.

aplicam ao gênero – administrativo, controlador, judicial – também deverão ser aplicados às espécies, no caso, fiscal.

Mais especificamente, quanto ao artigo 24, esta lógica se intensifica, pois quem pratica o ato de revisão do ato do lançamento fiscal é justamente a autoridade administrativa e judicial julgadora. No que compete ao CARF, inclusive, o que quase sempre está em jogo é a validade ou não do auto de infração, materialização do lançamento fiscal. Adicione-se a tal argumento, o fato de que toda e qualquer matéria no Direito Tributário ser de ordem pública, ou seja, o intuito louvável da nova lei de assegurar a segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público, indubitavelmente abarca a esfera administrativa fiscal, pois se trata de indispensáveis esferas que cria e aplica o direito público ao caso concreto.

Diante, do exposto, ainda que sucintamente, declaro que, em tese, é plenamente cabível a aplicação do artigo 24, da LINDB, ao processo administrativo fiscal.

Contudo, entendo não ser possível a aplicação do retromencionado dispositivo ao presente processo, em razão da do “princípio da irretroatividade das leis”.

Clarifico.

Perceba-se que o artigo 24 só passou a ter vigência com a publicação da Lei nº 13.655/2018, que se deu em abril de 2018, isto quer dizer que qualquer pleito embasado neste dispositivo legal anterior a abril de 2018, não deverá ser considerado pela autoridade administrativa, tampouco pela judicial, porque tal atitude violaria princípio de direito intertemporal.

Mesmo não havendo dispositivo expresso na Constituição, a doutrina nos auxilia em muito quanto a definição do princípio da irretroatividade das leis, como, por exemplo, a lição de Ricardo Freire Soares, explicando que o princípio da irretroatividade das leis e atos normativos resulta de dois importantes princípios de direito intertemporal, quais sejam: o princípio da segurança jurídica, com a preservação das situações já consolidadas sob a vigência da normatividade jurídica anterior, e o princípio de que o tempo rege o ato (*tempus regit actum*). Segundo o autor:

“No sistema jurídico brasileiro, desponta a irretroatividade como a regra geral em matéria de direito intertemporal. Tal entendimento deflui tanto do art. 5o, XXXVI, da Constituição Federal de 1988 – ao estabelecer que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada – quanto do art. 6o da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, ao preceituar que a lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.”

Existem exceções a esta regra, por exemplo, no Direito Penal, em que, por força constitucional, a lei penal não retroagirá, exceto para beneficiar o réu.”⁴¹

⁴¹ SOARES, Ricardo Freire. *Elementos de teoria geral do direito*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 60-61

Reforça tal ensinamento a posição de Hugo de Brito Machado, em artigo denominado “A irretroatividade da lei tributária como garantia do contribuinte”. Confirma-se:

“A irretroatividade é da essência do Direito, e assim podemos afirmar que o princípio da irretroatividade das leis é tão antigo quanto a própria civilização, e sempre o encontramos reconhecido por todos os povos em todos os tempos. Entretanto, como nada é absoluto, a irretroatividade deve comportar exceções. A exceção, que é a retroatividade, há de conviver com a regra, que é a irretroatividade, de forma a viabilizarem, ambas, o objetivo essencial do Direito, que é a limitação do poder. Especialmente do poder estatal. Assim é que, nas relações entre o particular e o Estado, a retroatividade só pode ser admitida quando favoreça o primeiro, ou, em outras palavras, quando fortaleça o instrumento limitador do poder.”⁴²

Nesta medida, a irretroatividade das leis - mesmo não expressa - é regra que deflui naturalmente do nosso sistema constitucional. E mesmo não sendo absoluta, para que ocorra a retroatividade, a meu ver, isso também depende de manifestação expressa do legislador ou deve enquadrar-se diretamente nas exceções, também expressamente previstas, como o caso, por exemplo, do artigo 106 do Código Tributário Nacional -CTN.

A propósito, a LIDNB não "criou", por assim dizer, o princípio da Segurança Jurídica. Ele já integra o ordenamento há mais de século. Para ilustrar: em matéria tributária, temos o inciso III, do artigo 100 do CTN, que independentemente de lei expressa, prevê que a autoridade administrativa deve considerar como norma cogente as práticas reiteradas da administração pública, para os casos em que, por exemplo, o contribuinte agiu conforme a legislação vigente à época dos fatos... o que obriga a fiscalização federal no momento de realizar o lançamento tributário.

Há mecanismos disponíveis no ordenamento jurídico que viabilizam o cumprimento da Segurança Jurídica, diuturnamente discutidos no âmbito deste E. Conselho.

Por outro lado, não seria justo nem razoável que se exija do agente da administração que realizou o lançamento de ofício há anos o dever de observar, num exercício de "futurologia", os estritos termos do recém publicado artigo 24 da LIDNB. Ou seja, devemos interpretar a legalidade do lançamento de acordo com os princípios e regras vigentes à época de sua realização que, por sua vez, irradiarão efeitos para o contexto da época da ocorrência dos fatos geradores.

Entendo finalmente que o debate terá início justamente agora, para os lançamentos tributários posteriores a abril de 2018, em que a fiscalização terá de interpretar e aplicar (ou deixar de aplicar) o artigo 24 da LIDNB. Tal interpretação naturalmente passará pelo crivo das instâncias julgadoras, administrativas e judiciais. As controvérsias administrativas, se existirem, e se forem divergentes entre as turmas ordinárias do CARF, serão então submetidas a este E. Conselho.

É diante de tais constatações que não se deve aplicar a Lei nº 13.655/2018 para o caso concreto, devendo seus efeitos operarem de modo prospectivo, ou seja, somente

⁴² COÊLHO, Sacha Calmon (coord.). Segurança Jurídica. São Paulo: Forense, 04/2013. p.233.

para os lançamentos tributários que ocorrerem partir de abril de 2018, o que não é o caso sob análise.

É a declaração.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

O artigo 24 da LINDB, inserido pela Lei nº 13.655/2018, tem o seguinte teor:

"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, **quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado** levará em conta as **orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou **em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público."

Entende o contribuinte que a Fiscalização não poderia autuá-lo, por ter seguido jurisprudência da época do ato, que qualifica como jurisprudência administrativa majoritária para fins de enquadramento legal como "orientações gerais".

O dispositivo se refere à "validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado".

Com efeito, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória. Enquanto pendente a condição resolutória, o efeito extintivo do pagamento deve ser reconhecido. Não fosse assim, o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 não teria estabelecido que a extinção do crédito tributário, para efeitos de interpretação do artigo 168, inciso I, do CTN, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado.

Faço essa alusão ao pagamento do contribuinte para desvendar se a expressão "ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado" protege o contribuinte, por ter optado por certas práticas com o intento de obter efeitos tributários favoráveis, em sintonia com o que diz corresponder à jurisprudência administrativa da ocasião.

Em declaração de voto no acórdão nº 1301-003.284, o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto muito apropriadamente esclarece essa dúvida:

"Causa maior dúvida, entretanto, o alcance de "*ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*", em razão de uma peculiaridade gramatical da língua portuguesa. A perplexidade reside, precisamente, no alcance semântico do adjetivo "*administrativa*", se em relação apenas a "*norma*", ou se afeta os demais substantivos.

Trata-se de um caso especial de concordância nominal, no qual o adjetivo é posposto aos substantivos, em que a regra culta autoriza que o adjetivo concorde, em gênero e número, com o substantivo mais próximo **ou** com todos eles (assumindo a forma masculino plural, se houver substantivos de ambos os gêneros). Por exemplo, são gramaticalmente corretas e de idêntico significado as frases:

A noiva exigiu o vestido e a maquiagem *perfeita* para o casamento.

A noiva exigiu a maquiagem e o vestido *perfeito* para o casamento.

A noiva exigiu o vestido e a maquiagem *perfeitos* para o casamento.

A despeito da regra, a utilização do adjetivo flexionado em número, concordando com todos os substantivos, traz um evidente ganho de clareza, afastando dúvidas sobre o alcance dele a todos ou apenas ao último termo.

A relevância da dúvida é *patente*, pois o ato do contribuinte, em cumprimento da obrigação de apuração do crédito tributário, **não** tem natureza de ato administrativo (diferentemente do lançamento tributário, realizado exclusivamente por autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN3) - em sendo o adjetivo "*administrativa*" referente exclusivamente a "*norma*", então tanto o ato administrativo quanto o privado estariam abrangidos pelo dispositivo, caso contrário, apenas os atos administrativos, como o lançamento, estariam sujeitos à vedação de revisão.

Em caso de dúvidas na interpretação, a própria LINDB nos dá diretrizes, em seu art. 5º, ao determinar que "*Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*" com isso, não se quer dizer que a intenção do legislador *mens legislatoris* deve se sobrepor ao texto legal e seu sentido próprio adquirido dentro do sistema jurídico, mas sim que, em caso de dúvida sobre este sentido, o recurso à finalidade que se pretendia alcançar é admitida para esclarecer o conteúdo e alcance da norma.

Em 2015, o Senado Federal editou obra denominada "*Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática*", que compilou estudos sobre o Projeto de Lei nº 349/2015, posteriormente convertido na Lei nº 13.655/2018. Neste trabalho, diversos professores que participaram na elaboração do projeto de lei apresentaram as razões para os dispositivos, sendo digno de nota trecho da autoria dos Professores Floriano Azevedo e Egon Bockmann:

O projeto de lei apresentado ao Senador Antonio Anastasia para atualizar a Lei de Introdução traz algumas boas indicações de como lidar com a atual realidade. Ao invés de perseguir um positivismo fechado e fora do tempo, a iniciativa propõe a inclusão de uma série de artigos à Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro, voltadas a balizar a interpretação e aplicação do direito público. Sem tolher a atuação dos órgãos administrativos, jurisdicionais ou de controle, **o projeto coloca parâmetros de estabilidade e previsibilidade às relações com a Administração Pública.**

Nesse sentido, *os autores deixa [sic] claro que a lei busca regular o tratamento de atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativos*, que tenham sido constituídos levando-se em conta a orientação geral vigente na época, como forma de resguardá-los do controle posterior por novos critérios ou novas interpretações. Isso fica claro em outros artigos da mesma obra, como este da lavra de Marçal Justen Filho:

A ação visa o exame de ato administrativo concreto, nas suas diversas manifestações. Assim, poderá versar sobre ato administrativo unilateral ou bilateral. Poderá envolver inclusive aspecto específico de ato administrativo, tal como o preço ou quaisquer outros valores contemplados para constituir despesa ou receita da Administração Pública.

Mais enfático ainda é Egon Bockmann:

O artigo 26 determina que as decisões (administrativas, controladoras e/ou judiciais isto é, todos os atos de aplicação do Direito) que porventura invalidem atos e negócios jurídicos administrativos pretéritos (ato, contrato, ajuste, processo ou norma pouco importa o nome) tenham de levar em consideração seus efeitos futuros.

Assim, parece haver entre todos os autores que participaram da elaboração da lei um alinhamento no sentido do alcance do art. 24 da LINDB apenas aos atos administrativos, e não a quaisquer atos privados, ainda que relevantes na relação entre Administração Pública e o cidadão-contribuinte. Esse ponto foi expressamente afirmado pelo Prof. Carlos Ari Sundfeld, um dos autores da lei, nos seguintes termos:

O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que **nenhuma REVISÃO DE VALIDADE DE ATO SINGULAR DA**

AUTORIDADE (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)

Por mais que o ato apuração do tributo seja do contribuinte em relação à Receita Federal, que deverá homologá-lo, isso não o torna um ato administrativo, cuja definição clássica de Hely Lopes Meirelles já acentuava seus caracteres: "Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".

A leitura do caput do art. 24 da LINDB deixa claro que a sua aplicação pressupõe a existência de pelo menos três atos (em sentido lato) distintos:

Ato 01 - "Ato administrativo."

Ato 02 - "Ato de revisão na esfera administrativa" .

Ato 03 - " Ato de aplicação do art. 24 da LINDB, para anular o Ato 02".

Essa é a estrutura de aplicação do art. 24 - é a revisão da revisão. Mas antes disso, fica absolutamente claro que o primeiro ato, revisado pelo ato 02 e reestabelecido pelo ato 03, precisa ser necessariamente um *ato administrativo*.

No lançamento por homologação, o **Ato 01** é um ato do particular de declaração do fato gerador e apuração do tributo devido, dotado de natureza constitutiva do crédito tributário, e o **Ato 02** será a revisão feita pela Administração Tributária, com eventual lançamento, pretendendo o Contribuinte que o **Ato 03** seja realizado através do processo administrativo tributário (DRJ, CARF e CSRF). Como se vê, essa estrutura claramente não é compatível com a literalidade do art. 24 da LINDB, por se tratar de ato particular, e não ato administrativo."

A brilhante elucidação do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto vai ao encontro da posição que já defendi, em manifestações orais nas sessões de julgamento nesta Câmara Superior, quando expressei que o substantivo "revisão", que inicia o artigo 24 da LINDB introduzido pela Lei nº 13.655/2018, significa um segundo olhar sobre o que já foi visto. Isso implica que seja o mesmo ato antes visto e regularmente aprovado. Segundo o artigo 24 da LINDB, essa aprovação não pode ser posteriormente revista à luz de orientações posteriores, pois coloca em risco a segurança jurídica.

Contribuintes têm vindo a esta Câmara para pleitear que não seja revisto o que sequer foi visto antes. O ato cujos efeitos tributários são examinados neste momento não foi objeto de anterior aprovação pela Administração Tributária. Aliás, se já houvesse sido aprovado, teria a proteção da coisa administrativa definitivamente julgada, nos termos do artigo 42 do Decreto nº 70.235/1972, ou das decisões administrativas com eficácia vinculante, em consonância com o artigo 146 c/c artigo 100, inciso II, ambos do CTN. Portanto, o artigo 24 da LINDB não diz respeito ao ato de espontânea subsunção à lei realizado pelo contribuinte. Este ato, além de ser privado, não foi precedentemente examinado.

Por essa razão, entendo que o artigo 24 da LINDB não se aplica ao contribuinte que pleiteia sua proteção com a alegação de realizara a espontânea subsunção à lei tributária, em consonância com a interpretação que prevalecia na jurisprudência da época.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Declaração de voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo

CONHECIMENTO DO ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO

Quanto ao conhecimento acompanhei o relator pelas razões que se seguem.

Dois, entre outros, são os requisitos imprescindíveis para conhecimento de uma matéria em sede de especial: 1) pre-questionamento; 2) existência de acórdão paradigma decidindo de forma diversa ao recorrido.

A Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, foi publicada em 26 de abril de 2018. Então, antes disso seria impossível trazê-la aos autos.

Ganham relevo então duas datas: a data da interposição do recurso e a data do acórdão recorrido.

Para as decisões recorridas anteriores à 26 de abril de 2018, pode-se dispensar o pre-questionamento da matéria. Para os recursos interpostos antes de 26 de abril de 2018, também pode-se dispensar a existência de acórdão paradigma.

Assim, a matéria deve ser conhecida.

MÉRITO DO ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO

Quanto ao mérito acompanhei o relator apenas pelas conclusões (que o art. 24 da LINDB) não se aplica; entretanto, enquanto ele entendeu por não aplica-lo ao caso concreto, eu não o aplico em tese.

Fiz uma extensa pesquisa nos tribunais do país: STJ, STF, TCU, TCE's, os cinco TRF's, e, ainda, pesquisei por meio do site *jusbrasil.com.br* a jurisprudência destes mesmos tribunais e também dos TJ's de todos os estados do país.

Mas, como a matéria é muito recente, praticamente quase nada se encontra. Quando se fala em LINDB, a referência é, 99% dos casos, sobre os seus artigos 2º até o 6º.

Com referência ao artigo 24, de fato, localizei somente os seguintes casos:

- no TCU (1 caso): TC 014.919/2010-9
- no TJ/SP (2 casos): Apelação nº 1058610-23.2016.8.26.0053 e Apelação nº 1023060-30.2017.8.26.0053
- TRF/4 (1 caso): Agravo de Instrumento nº 5026216-31.2018.4.04.0000/PR

Na decisão do TRF/4, que trata de agravo do contribuinte Arcelormittal contra decisão que indeferiu o pedido de antecipação de tutela na ação ordinária, que diz respeito a um PAF (nº 10980.722071/2012-76, envolvendo amortização de ágio com investimento de empresa estrangeira em “holding-veículo” brasileira), o art. 24 da LINDB é citado apenas *no relatório*, como um dos argumentos do agravante (Arcelormittal). Entretanto, apesar de a decisão negar provimento ao agravo, na fundamentação *do voto* não é feita referência alguma sequer ao art. 24.

E, no caso do TJ/SP, as duas decisões são absolutamente idênticas entre si, mesmo apelante etc, tanto que seus números são sucessivos (Voto nº 12.331 e Voto nº 12.332).

Mais adiante comento sobre as decisões do TCU, do TJ/SP, e do TRF/4.

Além destas decisões, temos ainda os dois casos do CARF, (Acórdão 9202-006.996 e Resolução 9101-000.058), além de seis outras Resoluções que localizei (duas da turma 1301, e quatro da turma 1402), todas decididas por unanimidade, para dar ciência à PGFN para se manifestar sobre o art. 24, ou seja, nos mesmos termos da Resolução 9101-000.058, sem nada de relevante a acrescentar.

1. Comentários gerais sobre a questão de mérito.

Transcreve-se abaixo o artigo 24 da LINDB, nela incluído pela Lei nº 13.655/2018:

“Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência

judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.”

Observa-se que a norma tem como objeto a “*revisão ... quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*”, sendo vedado que tal “*revisão*” leve a que “*se declarem inválidas situações plenamente constituídas*”.

Nada obstante a inusual redação do dispositivo, cuja terminologia empregada tem sido objeto das mais variadas críticas (as quais, contudo, não cabe aqui relatar), é possível interpretar que dita “*revisão*” possa ser compreendida como a *decisão*, monocrática ou colegiada, a ser proferida no âmbito de qualquer uma das três esferas nele mencionadas (administrativa, controladora ou judicial).

Justamente por abranger todas as três mencionadas esferas, não há que se falar, *a priori*, em inaplicabilidade das suas disposições ao CARF, visto ser este um órgão colegiado decisório administrativo.

Neste aspecto, portanto, concebe-se que a dita “*revisão*” poderia, ao menos *em tese*, ser procedida pelo CARF, quando do julgamento de processo administrativo fiscal.

Entretanto, o pressuposto para a eventual aplicação, *in concreto*, do dispositivo legal, pelo CARF, é justamente o fato de se estar diante de algum *ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*, cuja *validade*, consoante nos informa o próprio dispositivo, ora estaria sendo questionada (*revisada*), no âmbito da decisão administrativa a ser proferida.

O uso do termo “*revisão*”, aliás, somente faz sentido se considerado o pressuposto de que tal *ato, contrato, ajuste, processo, ou norma*, já tivesse a sua validade anteriormente *reconhecida*, ou, ao menos, *presumida*. Caso contrário, não há sentido algum em se falar em *revisão* quanto à sua validade.

Ora, tal atributo (*validade*) é inerente justamente às manifestações exaradas pela Administração, as quais, como se sabe, se *presumem válidas*, até prova em contrário.

Analisando os termos empregados no texto legal, de pronto verifica-se que não há possibilidade alguma de o CARF estar sendo contemplado no dispositivo com relação a *normas administrativas*, por exemplo. Isto porque é sabido que não é atribuição do CARF declarar a *invalidade* de norma emanada pela Administração. O CARF, aliás, sequer é competente para esta finalidade, sendo tal competência restrita ao Poder Judiciário.

Da mesma forma, facilmente se rejeita a aplicabilidade do dispositivo em questão, ao CARF, no que diz respeito a qualquer procedimento que pudesse implicar a “*revisão*” de *ajuste* administrativo. Trata-se de termo absolutamente estranho às atribuições e competências do CARF.

Restaria apenas, então, analisar a possibilidade de sua aplicação ao CARF em se tratando de *ato ou contrato administrativo* ou de *processo administrativo*.

Analisemos inicialmente o *ato administrativo*, nele englobando também o *contrato administrativo*.

De acordo com a vetusta definição dada por Hely Lopes Meirelles⁴³, *ato administrativo* é “*toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.*” Quando bilaterais, tais atos constituem os chamados *contratos administrativos*.

Os elementos, ou requisitos, do ato administrativo são: competência (sujeito competente), forma, objeto, motivo e finalidade. A ausência de qualquer um desses elementos torna o ato *inválido*, e, bem assim, incapaz de produzir os seus efeitos.

Ainda na dicção do saudoso mestre, um dos atributos do ato administrativo é a sua *presunção de legitimidade*. É esta presunção de legitimidade que “*autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidade*”⁴⁴.

Os atos administrativos, portanto, gozam da *presunção* de validade, até a eventual prova em contrário. Tal entendimento, aliás, é pacífico na doutrina e jurisprudência pátrias, dispensando maiores considerações. Apenas a título exemplificativo, segue ementa de duas decisões do STF a respeito do tema (um acórdão em RE e uma decisão monocrática em ACO):

“Ementa: Mandado de Segurança. Prova. **Presunção de legitimidade dos atos da administração, até prova em contrário.** Aspectos particulares do caso. Não caracterizada negativa de vigência do art. 209 do Código de Processo Civil. Dissídio jurisprudencial não comprovado. Recurso não conhecido.” (RE nº 75.567/SP, Relator Min. Djaci Falcão, julgado em 20.11.1973, disponível em <http://stf.jus.br>)

“Como se sabe, **os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade e veracidade. Dessa forma, reputa-se válido o procedimento discriminatório adotado pela União** quando aquele que o inquina de invalidade não demonstra de que forma a conduta da Administração teria sido desempenhada fora dos limites admitidos em direito. **A respeito da presunção de validade e veracidade dos atos administrativos**, veja-se o seguinte trecho elaborado por Lucas Rocha Furtado: “A importância da presunção de legitimidade está ligada à consequência que dela decorre. **Quando se afirma que o ato administrativo se presume legítimo, significa que tanto os administradores públicos quanto os particulares afetados pelo ato devem dar-lhe cumprimento. [...] [a] legitimidade se mantém até que seja afastada por decisão judicial ou pela própria administração pública.**” (FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo, 4ª edição, revista e atualizada. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 216). (ACO nº 480, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 11.05.2015, publicado no DJe em 13.05.2015, disponível em <http://stf.jus.br>)

Neste diapasão, passa-se a tentar vislumbrar algumas situações em que se poderia cogitar da aplicação do art. 24 da LINDB ao CARF.

Inicialmente, considere-se a possibilidade de o *ato administrativo* objeto da “*revisão*” quanto à sua validade, de que trata o *caput*, seja o *lançamento de ofício* efetuado.

Cediço que o *lançamento* está definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional como um *procedimento* administrativo.

⁴³ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª Ed., Malheiros, São Paulo: 1995, pág. 133.

⁴⁴ MEIRELLES, pág. 141.

Entretanto, não são poucos os autores que definem o lançamento como um *ato administrativo*, uma vez que possui todos os elementos que o caracterizam (sujeito competente, forma, objeto, motivo e finalidade).

Aliomar Baleeiro⁴⁵, por exemplo, entende que o lançamento é um *ato praticado pelo Fisco*. Diz ele que o lançamento é “*o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado*”.

Na jurisprudência, igualmente, encontram-se referências ao lançamento como uma espécie de *ato administrativo*. Neste sentido, por exemplo, o seguinte precedente do STJ:

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. **O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade**; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de; demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão, do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido.” (REsp. nº 48.516-SP, Relator Min. Ari Pargendler, julgado em 23.09.1997, DJ 13.10.1997) - grifou-se

“8. O Tribunal *a quo* julgou a lide com base nos seguintes fundamentos (fl. 139, e-STJ): “Analisando os autos, observo que fora lavrado o Auto de Infração nº 0307703, que autuou a Autora por causa da remessa de mercadorias com utilização de nota fiscal inidônea, sendo a infração enquadrada no artigo 188 do RICMS, aplicando a penalidade prevista na Lei 3.796/96. De acordo com a parca documentação juntada e o mínimo de prova produzida, não se vislumbra lastro probatório competente para ilidir **ato administrativo vinculado, no caso, Auto de Infração, o qual possui presunção de legitimidade e veracidade, tributos estes pertinentes aos atos administrativos**. A empresa autora limitou-se a apenas (...)” (REsp. nº 1.697.908-SE, Relator Min. Herman Benjamin, julgado em 17.10.2017, DJe 23.10.2017) - grifou-se

Pois bem. Superadas eventuais divergências doutrinárias, e considerando-se, então o lançamento de ofício como um *ato administrativo*, ao qual estaria fazendo referência o art. 24 da LINDB, a leitura do comando contido no *caput* deste dispositivo legal levaria a uma situação em tudo *prejudicial ao administrado*, isto se, conforme dito, se considerar que o art. 24 da LINDB seria aplicável a tal hipótese, no âmbito dos julgamentos do CARF.

De fato. Se considerado o *lançamento de ofício* como sendo o *ato administrativo* objeto da “*revisão*” quanto à sua validade, então o dispositivo estaria a vedar que, por força de mudança posterior de “*orientação geral*” (tal qual definida no seu parágrafo único), o CARF viesse a declarar inválida a “*situação plenamente constituída*” por meio daquele ato (o lançamento).

Uma vez mais: o lançamento (*ato administrativo* a ser “*revisado*” pelo CARF quanto à sua validade) não poderia, nos termos do art. 24, ser declarado *inválido* com base em mudança posterior (ao lançamento) de “*orientação geral*”.

Salta aos olhos a total inadequação do art. 24 da LINDB a esta hipótese (lançamento de ofício como sendo o ato administrativo a ser objeto de “*revisão*” pelo CARF).

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

Dito de outra forma, simplesmente não há *como* conformar o dispositivo a esta hipótese, a proposição simplesmente não faz sentido algum. Isto sem olvidar ainda que o lançamento de ofício, de qualquer sorte, e por certo, não constitui “*plenamente*” (aqui entendido como “*definitivamente*”) situação alguma.

Invertendo um pouco o raciocínio, considere-se agora outro tipo de *ato administrativo*, um que vise a *reconhecer um direito* do administrado (ao contrário do lançamento, que visa a *impor uma obrigação* ao administrado), e tente-se conformar a aplicação do art. 24 da LINDB ao julgamento do CARF, nesta hipótese, considerando ser este (o ato de reconhecimento do direito) o ato administrativo a ser objeto de “*revisão*”.

Por exemplo, considere-se a expedição de um ato administrativo que tenha formalmente reconhecido a isenção de determinado contribuinte a certo tributo.

Sabe-se que, em caso de verificação, *a posteriori*, da falta de preenchimento das condições, pelo beneficiário, ou do descumprimento, por ele, dos requisitos previstos na lei ou contrato para a concessão do benefício, o crédito tributário devido pode ser cobrado, consoante as disposições dos arts. 176, 179 e 155, do CTN.

Mas estas hipóteses de descumprimento das condições ou requisitos aqui mencionadas, e retratadas no CTN, nada tem a ver com a invalidade (nulidade) daquele ato administrativo de concessão do benefício. Aliás, o lançamento de ofício em questão é efetuado, quando o caso, *sem que seja declarada a nulidade daquele ato*.

Portanto, nesta hipótese, não seria igualmente o CARF a autoridade “*revisora*” da validade daquele ato concessivo. O CARF, quando muito, estará “*revisando*” a validade do *ato administrativo de lançamento*, e não a validade do *ato concessivo do benefício*, matéria esta que refoge inteiramente à sua competência.

Nem mesmo nas hipóteses em que o *reconhecimento do direito do administrado* vem inserido *no bojo do próprio ato administrativo* a ser objeto de “*revisão*” pelo CARF, dentro de um processo administrativo fiscal, é possível vislumbrar-se a aplicação do art. 24 da LINDB. Explicando: considere-se as hipóteses de reconhecimento do direito do contribuinte à restituição de tributos, e/ou do direito à compensação, que constam ordinariamente em *despachos decisórios* das unidades administrativas, despachos estes os quais seriam então, eventualmente, “*revistos*” pelo CARF.

Ora, cediço que nestes processos (restituição/compensação de tributos), toda a parte do despacho decisório, ou mesmo da decisão de primeira instância, em que é *reconhecido o direito* do contribuinte à restituição ou compensação, simplesmente *não é objeto de recurso de ofício*. Trata-se de matéria que simplesmente não pode, portanto, ser objeto de apreciação (“*revisão*”) pelo CARF.

O CARF somente será chamado a “*revisar*”, se o caso, a parte do despacho decisório em que *não foi reconhecido o direito* e em que se pode, então, estar a *cobrar algum tributo devido*. Nesta hipótese, valem aqui as mesmas observações feitas quanto ao lançamento de ofício: ou se conclui que a pretensão de aplicação do art. 24 da LINDB à hipótese seria de todo *prejudicial ao administrado*, ou, noutro giro, se conclui, como aqui se propugna, que este dispositivo *não possui aplicação* tampouco a esta hipótese.

Uma vez mais, portanto, salta aos olhos a total inadequação do art. 24 da LINDB também a esta hipótese (*ato administrativo de reconhecimento de direito* do administrado como o ato a ser objeto de “revisão” pelo CARF).

Com algum esforço, é possível vislumbrar alguma situação envolvendo um *ato administrativo de reconhecimento de direito* do administrado, em que o CARF poderia, ao menos *em tese*, e *sensibilizado* pelo art. 24 da LINDB, proferir uma decisão favorável ao sujeito passivo.

Vejamos.

Retorne-se ao caso do contribuinte que teve reconhecido, pela administração, o seu direito à isenção de determinado tributo, e considere-se uma hipótese que não se refira à falta de preenchimento das condições e/ou ao descumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos legais ou contratuais, situações estas já contempladas no CTN.

Ou seja, considere-se uma situação em que a própria Administração, por motivos diversos dos aqui mencionados, decida pela nulidade daquele seu ato administrativo concessivo do benefício. A esta declaração de nulidade daquele ato, com efeitos *ex tunc*, poderia, eventualmente, seguir-se um lançamento de ofício cobrando do contribuinte o tributo considerado devido, em face da inexistência da mencionada isenção.

Nesta hipótese, portanto, é possível vislumbrar que, na defesa administrativa contra este lançamento de ofício (inclusive perante o CARF, portanto), seja arguido pelo sujeito passivo que *deveriam ter sido levadas em conta pela Administração*, quando da invalidação do ato concessivo da isenção, as “*orientações gerais*” da época (mencionadas no parágrafo único do art. 24, e.g., a jurisprudência ou a prática administrativa reiterada) relativas a situações semelhantes ou tais quais aquela em que se encontrava o sujeito passivo.

Pois bem. Supondo-se que o sujeito passivo logre êxito em sua demonstração de que as referidas “*orientações gerais*” da época lhe asseguravam o direito ao benefício, pode-se conceber uma situação em que o CARF, portanto, *em consideração ao quanto disposto no art. 24 da LINDB*, concluísse pelo *cancelamento* do auto de infração lavrado.

Interessante observar, contudo, que, no exemplo acima mencionado, era a própria Administração quem, ao “*revisar*” a validade do ato concessivo do benefício, deveria ter observado o art. 24 da LINDB, e, se o caso, *evitado de declarar a sua nulidade*, considerando que aquele ato teria “*plenamente constituído*” uma situação de isenção.

O CARF, conforme dito, não é o órgão “*revisor*” da validade daquele ato concessivo do benefício, e nem tampouco do ato que declarou a nulidade do ato concessivo. E, ademais, na “*revisão*” do *ato administrativo de lançamento de ofício*, tampouco seria o caso de o CARF declarar a nulidade (invalidade) *deste ato (o próprio lançamento)*, senão apenas de decidir — *em consideração ao quanto disposto no art. 24 da LINDB* e às provas eventualmente feitas pelo contribuinte neste sentido — pelo *cancelamento* do auto de infração lavrado.

Resta patente, portanto, a enorme dificuldade de se tentar vislumbrar hipóteses em que o CARF seria chamado a aplicar o art. 24 da LINDB aos processos administrativos fiscais em litígio.

Noutra vertente de interpretação quanto ao comando contido no art. 24 da LINDB, advogam alguns que o próprio *lançamento de ofício* seria, na verdade, o ato de “*revisão*” administrativa quanto à validade de, por exemplo, um *outro ato* (este praticado pelo particular), sendo que o dispositivo proclamaria a vedação a que o lançamento de ofício, nesta “*revisão*” do ato praticado pelo particular, declarasse a invalidade da “*situação plenamente constituída*” por aquele ato do particular.

Trata-se, com todas as vênias, de uma construção extremamente engenhosa, e completamente desprovida de sentido.

O lançamento, de acordo com o art. 142 do CTN, é o “*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*”.

Simplesmente não há *como* considerar o lançamento como ato de “*revisão*” da validade de atos praticados por particulares. Tratar-se-ia de uma definição de *lançamento* até hoje não encontrada em nenhuma obra doutrinária séria a se dedicar à este tema.

Nem o lançamento (e nem o CARF, ao julgar o lançamento), revisam atos dos particulares ou declaram inválidas “*situações plenamente constituídas*”. No lançamento fiscal (assim como o CARF, no julgamento), a autoridade, quando muito, averigua se os atos praticados pelo particular revelam substância econômica ou propósito comercial próprios, ou se foram praticados atos/contratos puramente formais, se configuram simulação ou ofensa velada à norma tributária de regência (fraude à lei fiscal), tudo com vistas a estabelecer as *consequências tributárias* advindas daqueles atos. Mas isto é feito *sem que seja declarada a nulidade dos atos praticados*, mesmo porque a competência para tal finalidade, sabe-se, é exclusiva do Poder Judiciário.

Além da completa inadequação do conceito de *lançamento* à idéia de “*revisão*” de atos, para eventualmente declarar a sua *invalidade*, ou, ainda, a *invalidade* de alguma “*situação plenamente constituída*” por meio daquele ato (seja qual for o entendimento que se queira dar a tal expressão), fato é que os defensores de tal esdrúxula proposta desconsideram, ainda, a redação do próprio texto legal, que insere o vocábulo “*administrativa*” logo após as expressões nele mencionadas (“*ato, contrato, ajuste, processo ou norma*”).

Alguém poderia objetar que a palavra “*administrativa*” concorda, gramaticalmente, apenas com o vocábulo “*norma*”, mas não com os demais.

Pois bem. Apesar da deficiente redação do dispositivo legal, neste aspecto, simplesmente não faz sentido algum imaginar que *administrativa* seria apenas a norma.

Fosse assim e teríamos, então, a situação em que o art. 24 aplicar-se-ia indistintamente à revisão de *todo e qualquer* ato, contrato, ajuste, ou processo, independente de ser uma ato da administração ou do particular, mas que, com relação às *normas*, aplicar-se-ia *somente às administrativas*, mas não às normas *legais*, por exemplo.

Impossível não se detectar aí uma contradição lógica, em que, por um lado, se amplia enormemente o âmbito de aplicação do dispositivo, ao mesmo tempo em que, por outro, se o restringe a uma espécie específica de norma.

E tudo isto ainda sem se deixar de observar a inadequação de alguns dos vocábulos ali mencionados a atos que não envolvam a Administração, mas tão somente particulares (*ajuste*, por exemplo).

Muito mais sensato, portanto, é concluir que o dispositivo em questão diz respeito a *atos administrativos, contratos administrativos, ajustes administrativos, processos administrativos, e normas administrativas*.

Aliás, outra evidência de que a palavra “*administrativa*”, no dispositivo em questão, está vinculada a todos os vocábulos que lhe antecedem, encontra-se, por exemplo, no artigo 25 da LINDB, o qual foi *vetado* quando da conversão do projeto de lei na Lei nº 13.655/2018. Transcreve-se, a seguir, o seu teor, seguido da mensagem de veto presidencial⁴⁶:

Art. 25 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, acrescido pelo art. 1º do projeto

“Art. 25. Quando necessário por razões de segurança jurídica de interesse geral, o ente poderá propor ação declaratória de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja sentença fará coisa julgada com eficácia **erga omnes**.

§ 1º A ação de que trata o **caput** deste artigo será processada conforme o rito aplicável à ação civil pública.

§ 2º O Ministério Público será citado para a ação, podendo abster-se, contestar ou aderir ao pedido.

§ 3º A declaração de validade poderá abranger a adequação e a economicidade dos preços ou valores previstos no ato, contrato ou ajuste.”

Razões do veto

“A ação declaratória preconizada pelo dispositivo, cuja sentença terá eficácia para todos, inclusive podendo dispor a respeito de preço e valores, poderá acarretar em excessiva demanda judicial injustificada, tendo em vista a abrangência de cabimento para a impetração da ação por ‘razões de segurança jurídica de interesse geral’ o que, na prática, poderá contribuir para maior insegurança jurídica. Ademais, há omissão quanto à eficácia de decisões administrativas ou de controle anteriores à impetração da ação declaratória de validade, uma vez que a atuação judicial pode se tornar instrumento para a mera protelação ou modificação dessas deliberações, representando, também, violação ao Princípio Constitucional da Independência e Harmonia entre os Poderes.”

Veja-se que o dispositivo propunha possibilidade de o *ente público* vir a propor uma ação declaratória de validade *exatamente daquelas mesmas coisas (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa)*. Perceba-se que a redação é *idêntica* àquela adotada no artigo 24. Considerando-se a máxima obviedade de que somente caberia ao ente público propor uma *ação declaratória de validade* com relação aos *seus próprios atos*, e não aos *atos de terceiros*, assoma com absoluta clareza a *impossibilidade* de se dissociar a palavra “*administrativa*” dos vocábulos que lhe antecedem, nada obstante a já, conforme dito, deficiente redação do dispositivo legal.

⁴⁶ disponível em <http://www.planalto.gov.br>

E, quando considerado que a dita “revisão” a que se refere o caput do artigo 24 há que incidir sobre atos, contratos, ajustes, processos, ou normas, *emanados pela própria Administração ou celebrados com a sua participação*, então resta inescapável a conclusão pela total impossibilidade de que o *lançamento de ofício* possa ser considerado como o ato veiculador da “revisão” que é mencionado no dispositivo. Isto porque o lançamento, conforme cediço, não é instrumento apto a “revisar” a validade de tais manifestações *da própria Administração*.

Portanto, por qualquer ótica que se analise o dispositivo, revela-se extremamente difícil, ou mesmo impossível, conformá-lo ao tipo de situações que se apresentam para julgamento no CARF.

A enorme dificuldade que se encontra ao se tentar vislumbrar hipóteses em que o CARF seria chamado a aplicar o art. 24 da LINDB aos processos administrativos fiscais em litígio traz consigo a questão de se tentar determinar, então, para *quais situações*, afinal, foi concebido o art. 24 da LINDB.

Pois bem.

Na verdade, não apenas o art. 24, mas *todos* os artigos inseridos na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 refletem o declarado propósito do projeto de lei apresentado pelo senador Antonio Anastasia, que é fruto da pesquisa feita pelos professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, e publicada na obra “*Contratações Públicas e Seu Controle*”, *dedicada exclusivamente a este tema*.

Neste sentido, confira-se a justificativa apresentada pelo senador Anastasia no Projeto de Lei do Senado nº 349, de 2015⁴⁷:

“Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica. **O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade** e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Em razão disso, os professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto elaboraram projeto de lei, que ora é acolhido, fruto de projetos de pesquisa mais amplos desenvolvidos por pesquisadores da Sociedade Brasileira de Direito Público em parceria com a Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. O resultado desse trabalho foi publicado na obra “Contratações Públicas e Seu Controle”, pela Editora Malheiros, ano 2013.”
(grifou-se)

E, ainda, mais adiante:

“Conforme esclareceram os referidos professores, o projeto em apreço propõe medidas para neutralizar importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública. São eles:

- O alto grau de indeterminação de grande parte das **normas públicas**;

⁴⁷ disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134033>

-
- A relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma;
 - A tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas **questões jurídico-públicas**;
 - A dificuldade de o Poder Público obter cumprimento voluntário e rápido de obrigação por terceiros, contribuindo para a inefetividade das **políticas públicas**;
 - A instabilidade dos **atos jurídicos públicos**, pelo risco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle.
 - Os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar cumprimento de obrigações);
 - O modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas **normas pela Administração Pública**.

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Contratações Públicas e Seu Controle**. 2013: Malheiros, p. 278)

Com efeito, as diretrizes propostas pelos ilustres professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano Marques Neto podem ser assim resumidas:

- Consagram alguns novos princípios gerais a serem observados pelas autoridades nas decisões baseadas em normas indeterminadas (arts. 20 e 21);
- Conferem aos particulares o direito à transição adequada quando da criação de novas situações jurídicas passivas (art. 22);
- Estabelecem o regime jurídico para negociação entre autoridades públicas e particulares (art. 23);
- Criam a ação civil pública declaratória de validade, com efeito erga omnes, para dar estabilidade a atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativas (art. 24);
- Impedem a invalidação de atos em geral por mudança de orientação (art. 25);
- Disciplinam os efeitos da invalidação de atos em geral, para torná-los mais justos (art. 26);
- Impedem a responsabilização injusta de autoridade em caso de revisão de suas decisões (art. 27);
- Impõem a consulta pública obrigatória para a edição de regulamentos administrativos (art. 28); e:
- Determinam a compensação, dentro dos processos, de benefícios ou prejuízos injustos gerados para os envolvidos (art. 29)

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Contratações Públicas e Seu Controle**. 2013: Malheiros, p. 280)" (grifou-se)

Resta claro, portanto, qual é o âmbito de aplicação do art. 24 em questão. É direcionado a órgão ou autoridade (administrativa, controladora, ou judicial) que tenha por finalidade revisar a validade (legitimidade) do *ato administrativo*, ou do *contrato*

administrativo, ou do *ajuste celebrado com a Administração*, ou do *processo administrativo*, ou, por fim, das *normas administrativas*.

Em total sintonia com o contexto dentro do qual foi gestada a Lei nº 13.655/2018, bem assim com a sua redação, é possível constatar situações em que o artigo 24 possui aplicação, sem maior dificuldade de compreensão e/ou necessidade de se recorrer a raciocínios extremamente engenhosos (e assaz enganosos).

O art. 24 da LINDB possui aplicação no caso de estar o órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora, ou judicial) diante de um ato administrativo que tenha gerado uma situação consolidada *em favor do administrado*, tais como, por exemplo, quando a *Administração* emite uma licença de funcionamento, ou assina um contrato com o particular, ou autoriza um pagamento, ou edita uma instrução normativa.

Nestes casos é que o art. 24 da LINDB veda que a “*mudança posterior de orientação geral*” sobre a validade daqueles atos afete (invalide) a situação plenamente constituída (consolidada) que a *própria Administração* gerou, com relação àquele administrado.

Este é, com clareza e nitidez, o espectro de aplicação do art. 24 da LINDB. Veja-se como a sua redação se encaixa com perfeição à hipótese, sem a necessidade de raciocínios complexos, inovadores, e absolutamente descolados das finalidades às quais a lei se destina.

Resumindo o quanto aqui se expôs, tem-se, portanto, que o único ponto em que se poderia considerar o CARF como órgão inserido nas disposições deste artigo seria na hipótese de se tratar o *lançamento de ofício* como o *ato administrativo* passível de “*revisão*” quanto à sua validade. E isto porque é tão somente este o ato administrativo que cabe ao CARF “*revisar*” quanto à validade. O CARF, conforme dito, seguramente não se constitui em instância “*revisora*” de qualquer uma das outras coisas mencionadas no dispositivo (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa). E, por fim, ocorre ainda que, mesmo considerando-se o CARF como instância de “*revisão*” do lançamento de ofício, o comando estabelecido no dispositivo em questão tampouco faz sentido algum, conforme ao norte já demonstrado.

Por todos os motivos expostos é que se entende que o art. 24 da LINDB *não possui aplicação*, concretamente, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF. A tentativa de pugnar pela aplicação do art. 24 da LINDB aos julgamentos no CARF, em especial aos processos que tratam de complexos planejamentos tributários desenvolvidos exclusivamente pelos particulares, é fruto tão somente da engenhosidade do raciocínio empregado por quem o defende, na tentativa de fazer conformar, *a fórceps*, o dispositivo legal em questão a uma situação que nele não se encaixa.

Ademais, o desenvolvimento da presente declaração de voto está totalmente de acordo com o Direito, partindo inicialmente da redação do texto legal, interpretando-o às situações reais, e depois utilizando os contextos sistemáticos e históricos como vetores de interpretação.

Não se trata simplesmente de advogar a “*imunidade*” do CARF a tal dispositivo, como de forma rasa (e, porque não dizer, desrespeitosa) se manifestou, por exemplo, um dos autores da proposta que deu origem à Lei nº 13.655/2018.

Afirmou o digno professor que o entendimento externado pelo CARF, de que o artigo 24 da LINDB seria aplicável apenas à administração pública, e não aos processos administrativos fiscais, seria “*a coisa mais despropositada que eu já ouvi em relação à Lei*” e que “*se essa norma se aplica ao processo administrativo, porque a imunidade [do CARF]?*”

Conforme visto, não é que o CARF seja “*immune*” a um dispositivo inserido na lei de introdução às normas do direito brasileiro (o que o torna, *a priori*, aplicável em todas as esferas decisórias) e, ademais, no qual ainda *expressamente* consta ser ele aplicável às “*esferas administrativa, controladora ou judicial*”. Trata-se sim, conforme visto, de total inadequação da redação do dispositivo às situações que são objeto de julgamento pelo CARF. Apenas isto.

No mesmo sentido do quanto aqui exposto, colhe-se, por exemplo, a seguinte manifestação do Juiz Federal e Doutor em Direito pela Universidade de Salamanca (Espanha) Andrei Pitten Velloso, em artigo recentemente publicado⁴⁸:

“Em que pesem as opiniões contrárias, o artigo 24 não é pertinente às operações de planejamento tributário. Isso porque versa sobre a revisão da validade de atos administrativos, ao passo que as operações de planejamento tributário são consubstanciadas por atos dos contribuintes, cuja validade não é, em geral, questionada: controverte-se apenas acerca da sua oponibilidade ao Fisco.” (grifou-se)

Encerro, com isto, minhas considerações gerais sobre o tema, votando no sentido de não aplicar, em tese, o art. 24 da LINDB ao processo administrativo fiscal.

2. Passo a comentar as decisões encontradas no TRF-4, TCU, TJ-SP, CARF, e algumas manifestações nestes processos.

2.1. Sobre o Agravo de Instrumento nº 5026216-31.2018.4.04.0000/PR, no TRF-4:

Este caso, conforme visto, *seria interessante*, porque o caso tratava, na origem de processo fiscal (PAF nº 10980.722071/2012-76), no qual foi discutida a amortização de ágio com investimento de empresa estrangeira feito em uma “holding-veículo” brasileira (empresa Arcelormittal, acórdão nº 9101-003.060).

O impetrante, no caso, aduzia o argumento de que “*o artigo 24, da LINDB, determina a análise do cenário jurisprudencial à época da lavratura do AIIm pela Receita Federal*”. Ou seja, de que seria o auto de infração o ato “revisor” do ato praticado pelo contribuinte.

O magistrado, contudo, ao negar provimento ao agravo, disse apenas que “*Não é inequívoca a prova do direito alegado, não lhe outorgando verossimilhança*”, nada mencionando especificamente acerca do art. 24 da LINDB.

2.2. Sobre o TC 014.919/2010-9, no TCU:

Trata-se de embargos de declaração contra o Acórdão 768/2018-Plenário, que, entre outras coisas, determinou a “*instauração de quatro processos apartados de tomada*

⁴⁸ Mudança retroativa de jurisprudência e segurança jurídica: as repercussões das inovações da LINDB nas decisões relativas a operações de planejamento tributário. 03/07/2018. Artigo disponível em <http://www.cartaforense.com.br>

*de contas especial (...) com vistas à quantificação dos débitos e identificação dos responsáveis pelos indícios de dano ao erário apurados nos Contratos 007/2008, 008/2008, 009/2009 e 010/2010, relativos aos lotes 1 a 4 de construção do Arco Metropolitano do Rio de Janeiro”. Portanto, uma situação envolvendo *contratos públicos*, ou seja, exatamente o tipo de situação considerado na elaboração do malfadado projeto de lei...*

Neste caso, um dos interessados, nos embargos ao acórdão, arguiu a aplicação do art. 24 da LINDB. Interessante observar que o administrado, pela sua manifestação, também entende que o art. 24 diz respeito à revisão de *atos emanados da Administração*, exatamente conforme aqui proposto. Confira-se:

“Nesse sentido, cumpre trazer o artigo 24, recém introduzido na LINDB, o qual condiciona a revisão de determinado conteúdo emanado pela esfera administrativa à manutenção de orientação expressa anteriormente.” (grifou-se)

Para refutar a aplicação do art. 24 da LINDB ao caso concreto analisado pelo TCU nos embargos, o relator, Ministro Benjamin Zymler, argumentou, em síntese, o seguinte.

Primeiro, que a decisão objeto dos embargos (o Acórdão 768/2018-Plenário) foi proferida *antes* da publicação da Lei nº 13.655/2018, assim, não caberia se falar em nulidade *do acórdão* por conta de legislação superveniente.

Em segundo, porque, ainda que o acórdão tivesse sido exarado *após* (na decisão, o relator equivocadamente escreve *antes*) a edição da Lei nº 13.655/2018, ele não seria nulo, *“visto que o julgado não apresentou nenhuma mudança jurisprudencial sobre o tema em questão”*.

Afirma o relator, na sequência, o seguinte:

“25. Há décadas a jurisprudência desta Corte de Contas considera irregular a celebração de contratos administrativos por preços superiores aos de mercado

26. O fato é que as condições praticadas nos ajustes auditados têm sido questionadas desde a época da fiscalização, em 2010. Como ressaltado na decisão recorrida, o Tribunal determinou solução provisória a respeito da adoção de preços de indenização de jazida, no valor de R\$ 5,84/m³, a ser adotado enquanto não fosse concluído o estudo determinado (Acórdão 3.451/2012-Plenário). Jamais os valores contratuais tiveram sua regularidade reconhecida pela TCU.

27. Também não se pode atribuir ao caso em análise as características de um ato jurídico perfeito ou de uma situação plenamente constituída. Nesse sentido, cito trecho do voto condutor do Acórdão 1.304/2017-Plenário, de minha relatoria:

54. Dispõe a Carta Magna que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, o que nos leva e perquirir se realmente uma decisão condenatória do TCU poderia obrigar o particular ressarcir o erário em vista de superfaturamento por preços excessivos observado no contrato.

55. Ocorre que um contrato eivado por sobrepreço não é um ato jurídico perfeito, assim entendido como aquele já realizado, acabado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, satisfazendo todos os requisitos formais para gerar a plenitude dos seus efeitos.

56. *Dentre outras causas elencadas no art. 166 do Código Civil, considera-se nulo o negócio jurídico quando for ilícito o seu objeto; o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; não revestir a forma prescrita em lei; for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; tiver por objetivo fraudar lei imperativa; e a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção. O objeto do negócio jurídico administrativo é a contratação segundo os preceitos da Lei 8.666/1993. Por isso, o contrato com sobre preço afigura-se ilícito, na medida em que não se adequa à Lei.*

57. *Nesse sentido, é oportuno colacionar diversos dispositivos legais que caracterizam como ilícito a contratação pela Administração Pública por preço superior ao de mercado, a começar pela própria lei 8.666/1993, em seu art. 96: (...)*

Verifica-se, portanto, que o TCU considera o artigo 24 aplicável ao tipo de processo lá discutido (o que confere, também, com as nossas considerações feitas), nada obstante o TCU tenha, no caso concreto, rejeitado a conformação dos fatos à hipótese prevista no artigo.

2.3. Sobre a Apelação nº 1058610-23.2016.8.26.0053, no TJ-SP:

Trata-se, no caso, de vantagem funcional de natureza indenizatória (Auxílio saúde) que era conferida aos funcionários da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, sem que fosse necessária a efetiva *comprovação da realização dos gastos*. Esta desnecessidade de comprovação estava estabelecida no Ato nº 12/2012 da Mesa então vigentes. Contudo, os Atos nº 18/2013 e nº 20/2014 passaram a exigir tal comprovação, e daí começaram a exigir dos funcionários a comprovação dos gastos ocorridos naqueles anos em que não havia tal obrigatoriedade.

Aqui houve, pelo TJ, a aplicação direta das disposições do art. 24 da LINDB, justamente para considerar como *situações plenamente constituídas* aquelas em que os funcionários, confiantes nas disposições de *ato administrativo anterior*, não possuíam mais (ou nunca possuíam) os comprovantes daqueles gastos.

Transcreve-se abaixo o parágrafo do voto em que a aplicação do art. 24 da LINDB ao caso é analisada:

“No caso em apreço, é possível divisar que **os pagamentos efetuados correspondem a atos administrativos produzidos de acordo com as exigências normativas de então, que geraram efeitos favoráveis aos servidores**, e que tem por objeto presumido a organização da vida financeira básica que se relaciona com a estabilidade jurídica e tranquilidade existencial, tudo a recomendar, em nome da concretização da segurança jurídica e da legítima confiança, o respeito às situações plenamente constituídas a que se refere o art. 24 da LINDB.” (grifou-se)

Verifica-se, portanto, que o TJ-SP aplicou o art. 24 da LINDB precisamente em uma situação de natureza tal qual aquela em que, nas considerações aqui ao norte feitas, entendemos aplicável o dispositivo. Ou seja, no caso de uma *“situação plenamente constituída”* por força e obra de um *ato administrativo* que a gerou.

2.4. Sobre a Manifestação da PGFN no caso relativo à Resolução nº 9101-000.058

As considerações da PGFN, *em linhas gerais, não destoam das aqui feitas*, nada obstante algumas coisas aqui trazidas não constem da manifestação da PGFN, e vice-versa.

A PGFN destaca o viés do projeto de lei (controle das contratações públicas) e também defende que o art. 24 se dirige “à **revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular**”. Tal como aqui feito.

Também afirma que o lançamento não configura procedimento de “revisão”, “*não sendo de seu escopo revisar atos nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída*”, mas tão somente apurar as consequências tributárias advindas daqueles atos. Tal como aqui feito.

Ao enfrentar o argumento da parte contrária, de que o lançamento pudesse ser o ato veiculador da “revisão” prevista no art. 24, a PGFN acrescenta um argumento, *não feito nas considerações gerais aqui ao norte*, de que o dispositivo violaria a *previsão constitucional* de que tal matéria (lançamento) somente poderia ser veiculada por lei complementar.

A PGFN fez dois “algoritmos” que me pareceram úteis, que são bastante procedentes e que estão em linha com as considerações gerais feitas anteriores.

O primeiro, para sintetizar a que tipo de situação *se aplica* o art. 24:

“Noutras palavras, o dispositivo abrange a seguinte situação:

1 – A Administração praticou um ato, firmou um contrato ou ajuste, estabeleceu um processo ou publicou uma norma, seguindo orientação então vigente;

2 – Este ato, contrato, ajuste, processo ou norma gerou uma situação plenamente constituída em favor do administrado;

3 – A Administração altera sua orientação sobre a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma, por ela praticado, procedendo à sua revisão;

4 – A revisão levará em conta a orientação anterior, sob a qual o ato da Administração foi praticado, evitando declarar a invalidade daquelas situações plenamente constituídas em consequência daquele ato.”

Este algoritmo reflete com precisão a situação tratada na Apelação do TJ-SP (auxílio saúde).

O segundo algoritmo, para sintetizar o *absurdo da argumentação de que seria o lançamento* o ato de “revisão” dos atos de particulares:

“Segundo essa interpretação, a norma se prestaria a reger a seguinte situação:

1 – A Administração praticou um lançamento, seguindo orientação então vigente;

2 – Este ato de lançamento gerou uma situação plenamente constituída (?);

3 – A Administração (órgão julgador da impugnação/recurso) **altera sua orientação sobre a validade do lançamento** (?), procedendo à sua revisão;

4 – A revisão levará em conta a orientação anterior, **sob a qual o lançamento foi praticado**, evitando declarar a invalidade daquelas situações plenamente constituídas (?).”

Por fim, a PGFN aborda ainda mais *outra interpretação* do dispositivo que, conforme informa, teria sido feita no âmbito do CARF: a de que *a validade do lançamento estaria vinculada à jurisprudência existente à época dos fatos fiscalizados, e não à época em que praticado o ato objeto de revisão (no caso, o próprio lançamento)*. Ou seja, a decisão que “revisa” o lançamento, no CARF, teria de levar em conta o “direito do contribuinte de não ser autuado à luz das orientações gerais porventura existentes à época em que praticados os fatos fiscalizados”.

Neste aspecto, a PGFN, além de destacar que a interpretação proposta está “completamente dissociada do texto legal”, diz que isto equivale a afirmar que “a Lei 13.655/2018 estaria conferindo ‘eficácia normativa’ à jurisprudência majoritária anterior, enquadrando-a no CTN como norma tributária complementar (art. 100, II)”, o que seria um total despropósito, porque, neste caso, as ditas “orientações gerais” estariam vinculando a atuação do próprio auditor autuante, e, ademais, indevidamente engessando o órgão julgador, pois este “jamais poderia contrariar a jurisprudência que o antecedeu no julgamento de determinada matéria”. São considerações bastante interessantes, que vão além daquelas nos comentários gerais.

2.5. Sobre o caso HELIO LANIADO (Acórdão nº 9202-006.996)

Neste caso, o art. 24 foi trazido como questão de ordem, por conselheira presente à sessão, quando faltava, aparentemente, apenas um único voto a ser proferido. Nada obstante o acórdão registre que a questão de ordem não foi *conhecida*, fato é que ela foi analisada, e bastante, no bojo do voto, tendo a aplicação do art. 24 sido rejeitada por dois fundamentos: **(i)** pelo estágio em que se encontrava o processo (uma única linha sobre o assunto); e **(ii)** pela absoluta inaplicabilidade da Lei nº 13.655, de 2018, à atividade judicante do CARF (todo o restante da fundamentação).

Em síntese, defendeu acertadamente a relatora, a Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, que a lei é de natureza essencialmente administrativa e voltada aos *órgãos de controle* (CGU, TCU, CADE, etc), citando como reforço a Nota Técnica Conjunta nº 1/2018, do Ministério Público Federal (que solicitava o veto integral ao projeto, ressalte-se, embora apenas alguns específicos dispositivos tenham, ao final, sido vetados). Assim, sustenta que a aplicação desta lei ao CARF, quando muito, “*restringir-se-ia às suas atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva, quanto a eventuais contratos, convênios e atos congêneres, inerentes ao próprio funcionamento do Órgão*”.

E que, não sendo o CARF um “*órgão de controle*”, não há como aplicar a lei ao CARF.

Processo nº 16327.721125/2014-38
Acórdão n.º **9101-003.735**

CSRF-T1
Fl. 15.878

Adicionadas essas considerações quanto à parca jurisprudência existente até o momento, que são úteis para uma melhor compreensão da aplicabilidade do artigo em discussão, reafirmo as considerações anteriores.

Ressalto ainda que, na data do presente julgamento (11/09/2018), já havia sido publicado o Acórdão nº 1301-003.284, mas não tive tempo de aprofundá-lo, pois publicado na data de ontem (10/09/2018).

Assim, em resumo, voto no sentido de **NÃO APLICAR, EM TESE, O ART. 24 DA LINDB** ao processo administrativo fiscal.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo