



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

Processo nº 16561.720047/2014-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.734 – 1ª Turma
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria ÁGIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LAJEADO ENERGIA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA.

Sendo similares os fatos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma, é conhecido o recurso especial.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECRETO-LEI 4.657/1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO PAGO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO. FALTA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE REAL INVESTIDOR E INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO INDEDUTÍVEL.

Não se sustenta, na determinação do lucro tributável pelo IRPJ, a dedução decorrente de despesa com amortização de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, se não houver a confusão patrimonial entre a real investidora e a investida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE

O ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada

pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995. Diante disso, a amortização desse ágio, ao tempo de vigência desse dispositivo legal, não é dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de impedimento do conselheiro André Mendes de Moura, suscitada em sede de sustentação oral e, 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. Acordam, ainda, por maioria de votos, quanto ao mérito do art. 24 da LINDB, 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. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Flávio Neto quanto à questão do propósito negocial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos auto ao colegiado de origem, para apreciação das matérias relacionadas à qualificação da multa e aos juros sobre multa. 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. Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiros André Mendes Moura e Demetrius Nichele Macei não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, 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)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

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 e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL quanto aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, com imposição de multa de 150% relacionada a ágio (fls. 2.039).

Ressalte-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.999):

3. DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA ENGENDRADA PELA FISCALIZADA

No decorrer do presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, será demonstrado que o aumento de capital social da EDP LAJEADO através da conferência de ações da LAJEADO ENERGIA detidas pela EDP – BR não se firmou em razões fático negociais oriundas da atividade econômica. (...)

1. Situação em 30/11/2009 antes da incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA

A EDP ENERGIAS DO BRASIL (...) doravante denominada apenas por EDP-BR, é controladora da TOCANTINS, da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO. (...)

2. Situação em 31/11/2009, às 13 h, imediatamente após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA:

A LAJEADO ENERGIA e EDP LAJEADO desenvolviam a mesma atividade econômica, a saber, geração e comercialização de energia elétrica de qualquer natureza. A TOCANTINS tinha como único ativo a participação no capital social da LAJEADO ENERGIA. Portanto, a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA constituiu ato preparatório para consolidação das operações e das bases acionárias da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO. (...)

3. Situação em 30/11/2009, às 15 h, imediatamente após o aumento do capital da EDP LAJEADO:

A EDP LAJEADO aprovou em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 30/11/2009 Às 15 hs (...) o aumento de capital de R\$ 243.055.841,19 (...) para R\$ 947.027.847,13 (...) mediante a emissão de 209.426.434 (...) ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, as quais foram subscritas e integralizadas pela acionista EDP-BR através da conferência de 71.304.886 (...) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, representativas de 53,7% do capital social da LAJEADO ENERGIA. No mesmo dia, às 17 h, ou seja, 2 h após, a EDP LAJEADO, em Assembleia Geral Extraordinária, aprovou a sua incorporação pela LAJEADO ENERGIA. (...)

4. Situação em 30/11/2009, às 19 h, imediatamente após a incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA:

Em relação à incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA, a mesma foi aprovada em 30/11/2009, através das respectivas Assembleias, às 17 h, pela EDP LAJEADO e às 19:00 h pela LAJEADO ENERGIA.

Como já dito anteriormente, pelo fato de a LAJEADO ENERGIA e a EDP LAJEADO desenvolverem a mesma atividade econômica e possuírem o mesmo controlador, ou seja, a EDP-BR, a fiscalizada justificou a incorporação da EDP LAJEADO para evitar a duplicidade de gastos operacionais.

4. DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

É importante deixar bem claro que o que está sendo questionado neste Termo de Verificação Fiscal não é a reorganização societária em si realizada pela fiscalizada, a qual resultou na incorporação da TOCANTINS e da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA, e sim uma de suas etapas que foi o aumento de capital realizada pela EDP LAJEADO em 30/11/2009 sem propósito comercial algum conforme descrito pormenorizadamente no item 5.1.1 DO AUMENTO DE CAPITAL FISCAL DA EDP LAJEADO. (...)

5.1.1 DA SUBSTÂNCIA E DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (...)

No caso aqui tratado, a investidora EDP-BR após o término da reorganização societária realizada em 30/11/2009, não deixou de existir e nem tampouco deixou de deter a participação societária na LAJEADO ENERGIA que já possuía antes do início dessa reorganização societária. Apenas aumentou o seu investimento na LAJEADO ENERGIA após a incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA, uma vez que, antes do início da referida reorganização societária, a EDP-BR era detentora da participação societária na EDP LAJEADO.

A prática adotada pela EDP-BR detentora da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO, consistiu nas seguintes operações: a) transferência do “Ágio LAJEADO ENERGIA” (ágio LAJEADO ENERGIA + TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) para a EDP LAJEADO em 30/11/2009, às 15:00, em função da subscrição e integralização das novas ações emitidas pela EDP LAJEADO para aumento do seu capital; b) incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA em 30/11/2009, APROVADA ÀS 17:00 pelos acionistas da EDP LAJEADO (onde a EDP-BR detinha diretamente 100% do capital votante) e ÀS 19:00 pelos acionistas da LAJEADO ENERGIA (onde a EDP-BR detinha diretamente 100% do capital votante). Essas operações tiveram como um dos objetivos “construir” uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento indevido do benefício fiscal da amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99. Isso em que a empresa que realizou o investimento com ágio (EDP-BR) liquidasse seu investimento (LAJEADO ENERGIA) ao final da reorganização societária.

Assim, após a reorganização societária, a EDP-BR conseguiu i) permanecer com o seu investimento na LAJEADO ENERGIA que já detinha antes do início dessa reorganização societária, todavia, não mais desdobrado em “investimento + ágio (originado na permuta realizada em 18/06/2008 com o Grupo REDE)” (...)

6..1 DO IRPJ E CSLL – AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Conforme apresentado neste Termo (...) a fiscalizada não poderia ter amortizado o “Ágio LAJEADO ENERGIA” (ágio LAJEADO ENERGIA + ágio TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) oriundo da permuta com o Grupo REDE ocorrida em 18/06/2008.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, confirmando que o ágio teria origem em permuta realizada para aquisição de participação societária:

Esclarecemos que a participação da EDP-BR na Impugnante foi adquirida, direta e indiretamente (via aquisição da Tocantins Energia) por meio de operação de permuta celebrada por uma contraparte independente, realizada em 11 de setembro de 2008 (...). Nos termos do contrato de permuta, a EDP-BR adquiriu a sua participação societária na Impugnante em troca da participação societária que, até então, possuía na Empresa de Energia Elétrica de Mato Grosso do Sul S/A (Enersul).

Desta maneira, em virtude da execução da permuta, a EDP passou a ser acionista direta da Tocantins Energia e da Rede Lajeado a qual passou a denominar-se Lajeado Energia S.A., ora impugnante), ao mesmo tempo em que detinha participação direta na EDP Lajeado. A permuta teve como consequência, assim, a entrada da EDP-BR na base acionária da Impugnante, a qual já tinha o Estado de Tocantins como um de seus acionistas indiretos.

Por ocasião da aquisição realizada, a EDP-BR desdobrou o custo de aquisição das ações da Impugnante e da Tocantins Energia (holding) – curso esse correspondente ao valor contábil das ações da Enersul, por se tratar de operações de permuta – entre valor de patrimônio líquido das sociedades investidas e ágio na aquisição dos investimentos, na exata forma prevista no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre decidiu pela manutenção integral do lançamento, conforme acórdão do qual se destaca ementa (fls. 2312):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

SIMULAÇÃO. PROVA. ATOS JURÍDICOS SIMULADOS NÃO SÃO OPONÍVEIS AO FISCO.

A simulação contempla divergência psicológica da intenção dos agentes. A prova da simulação se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é, de regra, a prova indireta ou indiciária. Índícios vários e concordantes constituem prova. Atos jurídicos simulados não são oponíveis ao fisco.

Em recurso voluntário (fls. 2.346), o contribuinte alega: (i) impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento, pois a DRJ teria mantido a autuação por vislumbrar simulação, o que não foi tratado pelo Auto de Infração; (ii) a legitimidade do ágio registrado; (iii) a possibilidade de transferência do ágio, mesmo sem propósito negocial; (iv) a ilegalidade da multa qualificada; (v) a ilegalidade da cobrança dos juros de mora sobre de mora sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais **deu provimento ao recurso voluntário**, em acórdão cuja ementa se reproduz a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE. RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

*ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO.
INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.*

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos a ensejar conclusão diversa.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 14/08/2017 (fls. 2.643), que interpôs recurso especial em 27/09/2017 (fls. /2.691), no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito do ágio, constando como paradigmas os acórdãos **9101-002.428** e **9101-002.814**. Apresenta razões, ainda, para o restabelecimento da multa qualificada, como também a exigência de juros sobre a multa de ofício.

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (André Mendes de Moura) deu seguimento ao recurso especial, em decisão da qual se reproduz trecho a seguir:

Seguem abaixo as ementas dos acórdãos paradigmas, integralmente transcritas:

Acórdão nº 9101-002.428 – 1ª Turma (...)

Acórdão nº 9101002.814 – 1ª Turma (...)

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmáticos analisam situações fáticas substancialmente semelhantes entre si. Registre-se que nenhum deles versa sobre o chamado “ágio interno” (assim considerado aquele havido em operações meramente contábeis, sem a participação de empresas independentes entre si na operação que deu origem ao ágio, e sem efetivo sacrifício patrimonial).

Ao contrário, em todos eles considerou-se que houve um sacrifício patrimonial por parte dos adquirentes da participação societária com ágio, e que as partes, na operação que deu origem ao ágio, eram independentes.

Além disto, em todos os casos, a posterior operação de incorporação ocorrida com vistas ao aproveitamento fiscal da amortização do ágio não se deu diretamente entre a investidora original e a investida, mas sim por intermédio de alguma sucessão de operações societárias, ainda que as peculiaridades específicas desta reorganização societária variem de caso para caso. (...)

O acórdão recorrido, conforme demonstrou a recorrente, e se verifica até mesmo pela simples ementa do julgado, considerou lícita a dedução da amortização do ágio, mesmo tendo havido a utilização de uma empresa “veículo” para viabilizar a transferência do ágio em questão, bastando que ocorresse a confusão patrimonial entre a investidora e a investida (após a referida transferência). (...)

Já no acórdão paradigma 9101-002.428, em similar situação — com ágio havido entre partes independentes na origem de sua formação, com sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes, e também com uso de empresa “veículo” para viabilizar a transferência do ágio em questão — a decisão do colegiado foi diametralmente oposta, na medida em que se exigia, como requisito para possibilitar a amortização do ágio, que a confusão patrimonial ocorresse entre a investidora originária (“aquela que efetivamente acreditou na ‘mais valia’ do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição”) e a investida, não sendo aceita, portanto, a utilização da empresa “veículo” para a transferência do ágio e posterior incorporação. (...)

Da mesma forma, no acórdão paradigma 9101-002.814, também em situação similar — com ágio havido entre partes independentes na origem de sua formação, com sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes, e também com uso de empresa “veículo” para viabilizar a transferência do ágio em questão — a decisão do colegiado também se deu em sentido divergente, na medida em que também ali se exigia, como requisito para possibilitar a amortização do ágio, que a confusão patrimonial ocorresse entre a investidora originária e a investida, não sendo aceita a utilização de empresa veículo, para a qual tenha o ágio sido canalizado, nesta operação de incorporação. (...)

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária, opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 68 do RICARF) com relação à matéria “amortização do ágio”.(...)

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e foi demonstrada a divergência jurisprudencial arguida, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL interposto pela Fazenda Nacional com relação a matéria “amortização do ágio”.

Em 01/12/2017 o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão do recurso voluntário, recurso especial e sua admissibilidade (fls. 2.707), apresentando contrarrazões ao recurso, em 18/12/2017 (fls. 2.710), nas quais alega:

- (i) Ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, na medida em que no caso dos autos restou decidido que haveria propósito negocial, pois a empresa “veículo” (EDP Lajeado) era

empresa operacional à época dos fatos, além de não ter ocorrido fraude ou simulação. De outro lado, os paradigmas trataram de “empresas-veículos de duração efêmera”, nas quais constatado abuso de direito ou simulação;

(ii) O contribuinte acrescenta que os paradigmas tratariam de sociedades estrangeiras, transferência internacional do ágio, sem laudo contemporâneo à operação, o que distinguiria aqueles casos do caso ora em julgamento;

(iii) Ainda no conhecimento, alega a falta de demonstração analítica da divergência;

(iv) Finalmente, caso conhecido o recurso, pede seja delimitada a devolutividade à existência de propósito negocial, ponderando, outrossim, que não há acórdãos paradigmas tratando da multa qualificada;

(v) No mérito, reitera as razões de defesa ao longo do processo, requerendo a manutenção do acórdão recorrido

Em sustentação oral, o patrono sustenta o impedimento do Conselheiro André Mendes de Moura, que teria analisado a admissibilidade do recurso especial. Também em sustentação oral, o patrono do contribuinte sustenta a aplicação do artigo 24, da LINB (Decreto-Lei nº 4.657/1942), com redação conferida pela Lei nº 13.655/2018, alegando tratar-se de norma aplicável ao presente processo.

Em sessão de julgamento de agosto, o Procurador da Fazenda Nacional requereu o afastamento da LINB, como também sustentou a necessidade de procedência ao recurso especial.

Após pedido de vista na sessão de agosto, o contribuinte apresenta petição na qual, em síntese, alega que *"ao tempo dos fatos fiscalizados, a validade e eficácia das operações que deram origem à amortização do ágio era reconhecida pela jurisprudência majoritária do tribunal administrativo"*, requerendo, assim, a aplicação do artigo 24, da LINB. Sustenta, ainda, que em diversas oportunidades no processo teria indicado precedentes que atestariam o entendimento predominante do CARF para fins de aplicação da citada norma. Finalmente, apresenta 11 acórdãos favoráveis aos contribuintes, além de 2 desfavoráveis (que seriam os casos da "Berneck e EPTV").

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O colegiado deliberou sobre a alegação de impedimento do Conselheiro André Mendes de Moura, rejeitando a arguição de impedimento por inexistir no Regimento Interno do CARF qualquer restrição nesse sentido (Portaria MF 343/2015). Ponderou-se que o RICARF estabelece o impedimento de conselheiros na hipótese de *"atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida ou no julgamento de embargos contra ela opostos, como relator ou redator relativamente à*

matéria objeto do recurso especial" (Portaria MF, art. 41, §3º). No entanto, não é o caso dos autos, afinal, o conselheiro André Mendes de Moura não é relator do presente processo, como tampouco foi relator do recurso julgado pela Turma *a quo*.

Conheço da alegação sobre aplicabilidade do artigo 24, tratando-se de fato novo trazido pela parte, considerando que as contrarrazões foram apresentadas em janeiro de 2014 e apenas em 2018 foi incluído tal dispositivo na LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942).

Quanto à alegação de necessidade de aplicação do artigo 24, é necessária breve digressão. Prevê o artigo 24, do Decreto-Lei 4.657/1942), com redação conferida 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.

Em reunião de julgamento no mês de agosto de agosto, entendi inaplicável ao caso dos autos, notadamente porque o contribuinte - que pleiteou sua aplicação - não teria demonstrado a "*jurisprudência administrativa majoritária*".

Nesse contexto, o contribuinte apresentou no último dia 30 de agosto de 2018, petição mencionada no relatório onde, dentre outras alegações, apresenta jurisprudência predominante no CARF no decorrer dos anos de 2009 a 2012.

Primeiramente, é necessário interpretar o caput do artigo 24, da LINDB, quando menciona a validade do "*ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado*" se aplicaria a atos particulares, como pretende o contribuinte Recorrido. Ou se apenas se aplicariam aos atos administrativos, como sustenta a Procuradoria.

Com efeito, a LINDB não se restringe a atos administrativos, afinal, rege todo o Direito Brasileiro, inclusive ao Direito Tributário. Sem que o legislador tenha inserido específica restrição para aplicação exclusiva em outro ramo de Direito, não cabe aos julgadores fazê-lo.

A despeito de sua possível aplicação ao Direito Tributário, não poderia ser aplicado tal regramento, fruto de alteração pela Lei nº 13.655, de forma retroativa. Afinal, a partir da vigência da referida Lei, foi inserida no sistema a norma que atribui o efeito de vinculação às decisões administrativas "*majoritárias*".

Por fim, reitero o entendimento manifestado na última reunião (agosto de 2018) sobre a necessária demonstração pelo contribuinte e da existência de **jurisprudência**

administrativa majoritária, para fins de apreciação do pleito para aplicação do artigo 24, da LINDB.

Acrescento, ainda, que o contribuinte apresentou 11 (onze) acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Conselho dos Contribuintes para atestar a predominância de entendimento no período dos fatos geradores, visando aplicar o citado artigo 24, são os seguintes de acordo com relação apresentada pelo contribuinte (fls. 2.774/2787):

- (i) **101-97.027**, julgado em 13/11/2008 e publicado em 22/10/2010 (Editora Ática S/A)
- (ii) **1101-00.064**, julgado em 13/05/2009, publicado em 13/05/2009 (Sara Lee Cafés do Brasil Ltda.;
- (iii) **1101-00.354**, julgado em 02/09/2010, publicado em 23/03/2011 (Vivo S/A)
- (iv) **1301-000.711**, julgado em 19/10/2011, publicado em 11/11/2011 (Tele Norte Leste Participações S.A)
- (v) **1402-000.802**, julgado em 21/10/2011, publicado em 04/01/21012 (Banco Santander)
- (vi) **1201-000.659**, julgado em 15/03/2012, publicado em 26/06/2012 (Camil Alimentos S.A.)
- (vii) **1402-000.993**, julgado em 11/04/2012, publicado em 05/06/2012 (Companhia Energética do Rio Grande do Norte)
- (viii) **1201-00.689**, julgado em 08/05/2012, publicado em 04/07/2012 (Companhia Energética de Pernambuco)
- (ix) **1402-001.077**, julgado em 13/06/2012, publicado em 26/10/2012 (Editorar Scipione Ltda.)
- (x) **1301-000.999**, julgado em 07/08/2012, publicado em 06/11/2012 (Companhia Energética de Pernambuco)
- (xi) **1402-001.310**, julgado em 05/12/2012, publicado em 12/03/2013 (Biosintética Farmacêutica Ltda).

Note-se que este último (**1402-001.310**) foi publicado em 12/03/2013 - como informado pelo próprio contribuinte -, portanto, depois dos fatos geradores em discussão nestes autos. Assim, inaplicável como orientação ao contribuinte. Até porque o parágrafo único do artigo 24 menciona que a jurisprudência majoritária deveria ser "*de amplo conhecimento público*", o que não se verifica quanto a acórdão ainda não publicado. Importante também ressaltar que há outros acórdãos contrários ao pleito do contribuinte prolatados em julgamentos de sessões de julgamento em 2012, mas publicados no ano seguinte (v.g. **1402-001.211**).

Por tais razões, o citado acórdão **1402-001.310** (Biosintética) não poderia ser considerado para eventual aplicação retroativa do artigo 24, caso admitida tal irretroatividade - a despeito do entendimento desta Relatora. Afinal, claramente não demonstra a jurisprudência

dominante no CARF ao tempo dos fatos geradores. Restariam, de toda forma, 10 precedentes identificados pelo contribuinte.

Diante disso, é importante interpretarmos o que é jurisprudência majoritária, lembrando que a autuação fiscal trata de fatos ocorridos entre 2009 e 2012.

Pois bem. Em **2009**, segundo o contribuinte, haveria 1 acórdão favorável (**1101-00.064**). Assim, questiona-se se um precedente é suficiente para demonstrar a jurisprudência dominante em 2009 para fins de aplicação do artigo 24. Mais ainda: também em 2009, foi proferido acórdão desfavorável (**1101-00120**, EPTV) e em 2008 um precedentes também contrário à sua linha de defesa (**103-23.441**).

Até **2010**, além deste precedente favorável e dois contrários, o contribuinte identificou mais um acórdão favorável (**1101-00.354**, Vivo). Assim, neste ano teríamos 2 favoráveis e 2 contrários. Não vislumbro, definitivamente, jurisprudência, muito menos majoritária.

Em **2011**, além dos 4 acórdãos anteriormente referidos, mais 2 identificados como favoráveis ao contribuinte (**1301-000.711**, Tele Norte Leste e **1402-000.802**, Banco Santander). Novamente, não vislumbro sequer jurisprudência, mas apenas precedentes em ambos os sentidos.

Em **2012** foram publicadas mais 4 acórdãos que, segundo o contribuinte, teriam julgado favoravelmente quanto à empresa veículo (1402-000.993, 1201-00689 e 1402-001.077 e 1301-000.999). Assim chegamos aos 10 acórdãos publicados até 2012 confirmando - segundo entendimento do contribuinte - a dedutibilidade a despeito de uso de "empresa veículo" e 2 em sentido contrário. Mas mesmo nesse panorama não consigo entender que há jurisprudência majoritária, como pretende o contribuinte.

Primeiramente, porque havia 9 Turmas Ordinárias no CARF, Turmas Especiais, além da Primeira Turma da CSRF, e os 10 acórdãos referidos pelo contribuinte seriam apenas de 4 destas Turmas, quais sejam: 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara (1101); 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (1301); 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara (1402) e 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara (1201).

Não menos relevante é o fato de **sequer estas 4 Turmas identificadas nos precedentes enumerados pelo contribuinte terem entendimento pacífico sobre o tema**, revelando a distinção fática e jurídica entre os casos, que dificultam - se não inviabilizam - a aplicação do artigo 24 como pretende o Recorrido.

Nesse sentido, note-se que a Turma prolatora do acórdão **1101-00120** (desfavorável ao contribuinte, tratando de autuação da Empresa Paulista de Televisão S.A., julgado em junho de 2009) foi a mesma Turma que julgou de forma contrária no mês anterior o processo da Sara Lee Cafés do Brasil Ltda. (acórdão nº **1101-00.064**) e, favoravelmente ao contribuinte, em sessões de julgamento posteriores (**1101-00.354**, acórdão publicado em 23/03/2011 e **1101-000.835**, Termopernambuco S.A., acórdão publicado em 04/12/2012).

A constatação da distinção entre os casos é ainda mais evidente se verificado que muitos dos precedentes identificados pelo contribuinte tratam de operações societárias no âmbito de privatizações, tratando, ainda, de restrições societárias e regulatórias que impuseram a forma societária adotada. Observa-se, por exemplo, no acórdão **1301-000.711** (Tele Norte

Leeste): "No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco". Para aquele Colegiado, aparentemente, a existência de normas específicas relacionadas à privatização auxiliaram na verificação da legitimidade das operações. Aquele entendimento não é aplicável ao caso dos autos.

Diante deste panorama, mesmo que seja vencida sobre a aplicação imediata do artigo 24, da LINDB, para o caso dos autos, entendo que não há jurisprudência majoritária tratando do tema objeto de recurso especial, mas apenas precedentes que não seriam suficientes à identificação de "**jurisprudência**" do CARF e, muito menos, jurisprudência **majoritária**.

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, tendo sido indicados 2 (dois) acórdãos paradigmas: **9101-002428** e **9101-002814**.

O contribuinte pede não seja conhecido o recurso especial por **ausência de similitude fática**. Ademais, sustenta que não haveria **demonstração analítica da divergência**.

Inicialmente, analiso a **similitude fática** e existência de divergência na interpretação da lei tributária.

O primeiro acórdão paradigma (**9101-002428** - **Ática**) tem o seguinte contexto fático conforme relatório:

No que tange ao ponto central do mérito, mencionado no item 3 da sua parte dispositiva, a decisão recorrida determinou o cancelamento dos créditos tributários constituídos pela Fiscalização. As autuações se fundamentaram no entendimento de que a contribuinte, EDITORA ÁTICA S/A, deduziu indevidamente, nos anos-calendário de 2000 a 2002, de seu lucro real e da sua base de cálculo da CSLL, despesas relativas à amortização de ágio contabilizado na aquisição de suas próprias quotas, posteriormente direcionadas ao seu patrimônio por meio de operações societárias que foram consideradas atos simulados.

Tais operações envolveram a autuada EDITORA ÁTICA S/A e três pessoas jurídicas (EDITORA ABRIL S/A, HAVAS S/A e SERRA DAS ARARAS PARTICIPAÇÕES LTDA.) que adquiriram suas quotas junto às pessoas físicas que antes as detinham. Além destas, também participou das operações a JVHA PARTICIPAÇÕES S/A, controladora da última adquirente citada.

Em 20/08/1999, as três empresas mencionadas adquiriram as quotas da contribuinte autuada, registrando ágio relativo à diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento. Em 25/08/1999, a EDITORA ABRIL S/A

(doravante mencionada apenas como ABRIL) e a HAVAS S/A (de agora em diante, citada apenas como HAVAS) transferiram suas quotas e o ágio a elas relacionado para a SERRA DAS ARARAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (deste ponto em diante, referida apenas como SERRA DAS ARARAS), por ocasião da integralização do aumento de capital social subscrito nesta empresa. Finalmente, em 30/10/2000, a SERRA DAS ARARAS foi cindida e a contribuinte atuada incorporou suas próprias quotas de capital, passando a aproveitar o ágio que as acompanhou para reduzir o IRPJ e a CSLL devidos ao Fisco, sob o argumento de que tal prática estaria albergada pelo art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) - RIR/1999.

Por entender que tal dedução não tinha base legal e só fora alcançada por meio prática de atos simulados, a Fiscalização lavrou autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL referentes ao período em que ocorreu a dedução entendida como indevida. A autuação fora mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância e, posteriormente, cancelada pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

O primeiro acórdão paradigma (9101-002.428) tem a seguinte fundamentação, para justificar a manutenção dos autos de infração, conforme voto do Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

O ponto central do debate desenvolvido ao longo dos autos diz respeito à regularidade do procedimento adotado pela contribuinte EDITORA ÁTICA (e condenado pela Fiscalização) de deduzir, nos anos-calendário de 2000 a 2002, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização do ágio registrado originalmente nas contabilidades das adquirentes ABRIL, HAVAS e SERRA DAS ARARAS, por ocasião da aquisição de participação societária na atuada, com ágio (operação ocorrida em 20/08/1999).

Tal ágio, originalmente dividido na contabilidade das três adquirentes, foi reunido na SERRA DAS ARARAS alguns dias após a aquisição, por meio da integralização de aumento de capital social desta empresa pela ABRIL e pela HAVAS. Na aludida integralização, estas duas empresas cederam as participações societárias que haviam adquirido na EDITORA ÁTICA, acompanhadas das respectivas frações do ágio registrado na aquisição. Assim, o capital social da SERRA DAS ARARAS aumentou de R\$99,00 (noventa e nove reais) para R\$126.671.893,00 (cento e vinte e seis milhões, seiscentos e setenta e um mil e oitocentos e noventa e três reais).

Já em 30/10/2000, a empresa SERRA DAS ARARAS sofreu cisão total e a parcela de seu patrimônio correspondente à participação societária na EDITORA ÁTICA, juntamente com o ágio a ela associado, foi integralmente incorporada pela própria

empresa cuja expectativa de rentabilidade futura originalmente fundamentou a criação do ágio.

Com a incorporação de parte do patrimônio da SERRA DAS ARARAS pela EDITORA ÁTICA, esta empresa passou a deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSLL despesas decorrentes da amortização do ágio recém introduzido em seu patrimônio, considerando que tal prática estaria amparada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, também contempladas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), nos arts. 385 e 386. (...)

Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou stricto sensu (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).(...)

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição, pelas empresas ABRIL, HAVAS e SERRA DAS ARARAS, das quotas da EDITORA ÁTICA, em operação realizada em 20/08/1999. Também não se discute que tais valores superaram o valor contábil das quotas alienadas. Conforme alegou por várias vezes a recorrida, a existência de tal ágio ou a sua fundamentação

econômica não foram alvo de questionamento pela Fiscalização ou pela própria PGFN em seu recurso especial.

Ocorre que praticamente a totalidade deste ágio foi originalmente registrado na contabilidade das empresas ABRIL e HAVAS, já que a terceira adquirente, SERRA DAS ARARAS, contava à época com capital social de apenas R\$99,00 (noventa e nove reais).

Sendo assim, para que o ágio oriundo da aquisição das quotas da recorrida pudesse ser utilizado na forma prevista no art. 386 do RIR/1999, existiam duas opções para o recém formado grupo: (i) a EDITORA ÁTICA poderia incorporar suas três controladoras, trazendo o ágio recém registrado para a sua contabilidade (a incorporação de apenas alguma das controladoras também seria possível, com a utilização proporcional à parcela do ágio registrado naquela empresa); ou (ii) as controladoras poderiam incorporar frações do patrimônio da EDITORA ÁTICA, correspondentes às parcelas das quotas adquiridas (neste caso, a empresa recém-adquirida teria que ser cindida).

O caso dos autos não é idêntico ao caso analisado pelo primeiro paradigma, mas tem elementos similares suficientes ao enfrentamento da interpretação da legislação tributária enfrentada por ambos. com efeito, ambos os julgamentos (recorrido e primeiro paradigma) tratam da dedutibilidade de ágio, à luz dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997, concluindo o **paradigma** que "a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou *stricto sensu*", isto é que haja "confusão patrimonial" entre a real adquirente e a participação societária adquirida.

Em sentido contrário, o a Turma prolatora do **acórdão recorrido** entendeu pela possibilidade de transferência do ágio - para que tal benefício fosse usufruído -, interpretando o citado dispositivo de forma diametralmente oposta ao paradigma:

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Assim, há similitude fática e divergência na interpretação da lei tributária com relação ao primeiro paradigma, suficientes para o conhecimento do recurso especial.

Diante disso, **conheço do recurso especial quanto ao primeiro paradigma (9101-002.428).**

Anoto que o primeiro acórdão paradigma (**9101-002428**, Editora Ática) foi proferido nos autos do processo nº 19515.002198/2005-15, no qual consta acórdão nº **101-97.027**, identificado pelo contribuinte quando tratou do artigo 24, da LINDB. Há portanto, a similitude entre os casos para o conhecimento do recurso especial.

O **segundo paradigma (9101-002.814 - Santander)** trata do seguinte panorama fático, conforme relatório desta decisão:

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão, a Fazenda destaca o tema contra o qual se insurge: que o ágio foi suportado por empresa estrangeira, a SANTANDER HISPANO, que, posteriormente, o transferiu para a empresa brasileira SANTANDER HOLDING e, nessas circunstâncias, não foram cumpridas as condições para amortização previstas em lei e o laudo de avaliação com base em rentabilidade futura não é contemporâneo aos fatos. Fala da ausência de incorporação do investimento e pede que seja reformado o acórdão recorrido, restaurando-se o entendimento firmado na decisão de primeira instância que manteve o lançamento, inclusive com multa qualificada, na pessoa jurídica sucessora.

O voto do citado acórdão paradigma confirma tal situação fática ao mencionar o Temo de Verificação Fiscal:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 173 e seguintes do volume I, o foco da autuação diz respeito a obrigações tributárias do Banco do Estado de São Paulo S.A, mas como em 2006 tal banco foi incorporado pelo Banco Santander S.A, o auto de infração foi lavrado já em nome do sucessor.

As operações dizem respeito ao Programa Nacional de Desestatização do Banco Central do Brasil, publicado com a finalidade de alienar ações do Banco do Estado de São Paulo S.A, por leilão, em 20 de novembro de 2000.

Assim, em 20/11/2000, o Banco Santander Central Hispano, instituição financeira constituída de acordo com as leis da Espanha, com sede em Santander, Espanha, arrematou em leilão, 97,208% das ações do Banespa e pagou por essa aquisição o montante de R\$ 7.050.000.000,00. Nesse montante estavam incluídos o valor patrimonial das ações e o ágio pago sobre o valor patrimonial.

Menos de um mês antes disso, em 25/10/2000, já havia sido providenciada a constituição da empresa Santander Holding, no Brasil, com o capital social de R\$ 1.000,00, integralizados pelo Banco Santander Brasil e por um sócio pessoa física.

Em 29/05/2001, portanto, logo após a aquisição do controle acionário do Banespa, se deu a Primeira Alteração do Contrato Social da Santander Holding Ltda, por meio da qual houve um aumento de capital social da Santander Holding, que passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 9.574.901.000,00, mediante a criação de novas ações integralizadas pelo Banco Santander Central Hispano S.A. (com sede na Espanha), com a conferência de ações do Banespa.

Dessa forma, o valor capitalizado pela Santander Hispano (Empresa Espanhola) na Santander Holding (Empresa

Brasileira) por meio de integralização das ações do Banespa foi de R\$ 9.574.900.000,00 (mediante Laudo de Avaliação da KPMG), no qual estavam computados o valor do investimento de R\$ 2.112.832.369,93 e um ágio de R\$ 7.462.067.630,07, que foi objeto da amortização ora discutida (concluiu a Fiscalização que o ágio inicialmente pago pela sociedade espanhola sofreu reavaliação quando foi internalizado no Brasil).

No dia seguinte, ou seja, em 30/05/2001, o Santander Hispano transfere as quotas de sua propriedade na Santander Holding, representada pelas ações do Banespa, para a Meridional Holding, que passou a deter a maior parte da Santander Holding.

Na sequência, em 29/06/2001, o Banco Santander S.A incorporou a Meridional Holding e também recebeu as quotas que o Banco Santander Brasil detinha da Santander Holding, passando, assim, o Banco Santander S.A, a deter a totalidade do Santander Holding.

Em seguida, em 12/07/2001, o Banespa incorpora sua controladora Santander Holding e começa a amortizar o ágio.

De acordo com a Fiscalização, é fato incontroverso o pagamento do ágio pela empresa espanhola; contudo, ela destaca que a carteira de clientes e a capilaridade de que o Banespa dispunha certamente influenciaram no valor do ágio que fora pago, de forma que entende que o ágio foi pago em razão do fundo de comércio, o que seria enquadrado na alínea “c” do § 2º, do art. 20 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972, e não na alínea “b”, e portanto, não sujeita a amortização.

Diante deste quadro fático, decidiu a Turma no acórdão paradigma (9101-002.814 - Santander), conforme voto vencedor:

A partir do confronto desses argumentos é possível constatar que as operações em si são fatos incontroversos e, repiso: a Fiscalização não questiona o ágio pago pela Santander Central Hispano S.A. A autuação diz respeito ao que sucede a essa aquisição até chegar na dedução da despesa de amortização do ágio.

E nesse sentido, é de se entender que não era possível a dedução, quer seja em razão do laudo que o lastreia, quer seja porque na incorporação em comento a pessoa jurídica que contabilizou o ágio, no caso a Santander Holding, não arcou com o ônus desse ágio, quer seja porque houve reavaliação de ativos.

No que diz respeito ao laudo, a Fiscalização questionou o fundamento e a contribuinte não rebateu esse fundamento. Com efeito, desprezar todo o valor do fundo de comércio não seria razoável.

Assim, é de se concordar com a Fiscalização que a compra pela Santander Hispano das ações do Banespa decorreu do valor da marca "Banespa", sua capilaridade e notoriedade em todo o

Brasil, pois de fato a clientela do Banespa constituía um ativo de grande valor para quem estava adquirindo. A Fiscalização ainda destaca que esse fundo de comércio tanto teve relevo, que somente em 2006, ou seja, 5 anos após a aquisição das ações do Banespa, é que houve a sua incorporação pelo Banco Santander S.A, o que vem a corroborar que o fundo de comércio do Banespa seria a justificativa maior para o grupo ter pago o ágio e que a classificação como rentabilidade futura decorre do intento de aproveitar o benefício da amortização. (...)

No entanto, tudo o que foi dito até agora torna-se irrelevante para o deslinde dessa questão porque o argumento principal e exclusivamente determinante para a glosa da despesa de amortização do ágio diz respeito ao fato de que o ágio foi efetivamente pago pela empresa espanhol, de onde se conclui que a dedução não tem amparo legal à luz do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, cuja letra pressupõe que quem adquire efetivamente o investimento e tenha arcado com esse ônus, possa deduzir, senão vejamos:

Note-se que há alguma distinção fática e jurídica, mas o cerne do julgamento foi a interpretação ao artigo 7º e 8º, concluindo-se no segundo acórdão paradigma (9101-002814) que "*ágio foi efetivamente pago pela empresa espanhol, de onde se conclui que a dedução não tem amparo legal à luz do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, cuja letra pressupõe que quem adquire efetivamente o investimento e tenha arcado com esse ônus*", interpretação distinta daquela empregada pelo acórdão recorrido.

Conheço o recurso especial, portanto, também quanto ao segundo paradigma (Santander)

Curiosamente, aliás, esse paradigma (Santander) foi proferido no processo nº 16561.000.2008/72, com acórdão de Turma Ordinária nº 1402-000.802, identificado pelo Recorrido quando pediu a aplicação do artigo 24, da LINDB. Nesse sentido, sustentou o Recorrido que "*a jurisprudência majoritária do CARF, no período objeto da autuação, admitia a movimentação do ágio, ainda que por meio de sociedades veículos*". Tal manifestação do contribuinte corrobora o entendimento sobre a similitude entre os casos - exigida pelo regramento processual administrativo - que justifica o conhecimento do recurso especial.

A alegação do contribuinte de **falta de demonstração analítica da divergência** também não merece acolhida.

A Procuradoria discorreu longamente sobre as razões pelas quais entende existente divergência na interpretação da lei tributária, reputando-se cumprido o requisito regimental. Não há mera reprodução de ementa, mas reprodução de trechos da íntegra dos acórdãos (paradigmas e recorrido), como também razões a respeito da divergência apontada quanto à similitude dos casos e divergência nas normas que fundamentaram o recurso especial (fls. 5 a 25 do seu recurso).

Por tais razões, voto por **conhecer o recurso especial da Procuradoria**.

Nesse sentido, irretocável a decisão do Presidente de Câmara (Conselheiro André Mendes de Moura) ao conhecer o recurso especial:

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmáticos analisam situações fáticas substancialmente semelhantes entre si. Registre-se que nenhum deles versa sobre o chamado “ágio interno” (assim considerado aquele havido em operações meramente contábeis, sem a participação de empresas independentes entre si na operação que deu origem ao ágio, e sem efetivo sacrifício patrimonial).

Ao contrário, em todos eles considerou-se que houve um sacrifício patrimonial por parte dos adquirentes da participação societária com ágio, e que as partes, na operação que deu origem ao ágio, eram independentes.

Além disto, em todos os casos, a posterior operação de incorporação ocorrida com vistas ao aproveitamento fiscal da amortização do ágio não se deu diretamente entre a investidora original e a investida, mas sim por intermédio de alguma sucessão de operações societárias, ainda que as peculiaridades específicas desta reorganização societária variem de caso para caso.

O acórdão recorrido, conforme demonstrou a recorrente, e se verifica até mesmo pela simples ementa do julgado, considerou lícita a dedução da amortização do ágio, mesmo tendo havido a utilização de uma empresa “veículo” para viabilizar a transferência do ágio em questão, bastando que ocorresse a confusão patrimonial entre a investidora e a investida (após a referida transferência). Neste aspecto, os seguintes excertos da ementa: (...)

Já no acórdão paradigma 9101-002.428, em similar situação — com ágio havido entre partes independentes na origem de sua formação, com sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes, e também com uso de empresa “veículo” para viabilizar a transferência do ágio em questão — a decisão do colegiado foi diametralmente oposta, na medida em que se exigia, como requisito para possibilitar a amortização do ágio, que a confusão patrimonial ocorresse entre a investidora originária (“aquela que efetivamente acreditou na ‘mais valia’ do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição”) e a investida, não sendo aceita, portanto, a utilização da empresa “veículo” para a transferência do ágio e posterior incorporação.

Da mesma forma, no acórdão paradigma 9101-002.814, também em situação similar — com ágio havido entre partes independentes na origem de sua formação, com sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes, e também com uso de empresa “veículo” para viabilizar a transferência do ágio em questão — a decisão do colegiado.

O contribuinte pede, ainda, que a delimitação da matéria apreciada, para que não seja analisado “ausência de propósito negocial”, “multa qualificada” e “juros sobre a multa.”

Ocorre que o questionamento sobre propósito negocial das operações societárias analisadas nos autos foi um dos fundamentos do lançamento tributário. Ademais, foi devidamente enfrentada pelo acórdão recorrido como também em razões recursais.

A respeito do recurso especial destaco trecho expressamente tratando do tema:

A questão central do acórdão em tela reside na ausência de propósito negocial do aumento de capital da EDP Lajeado e na ausência de confusão patrimonial do investimento (continuidade da existência da investida Lajeado Energia e da investidora EDPBR). (fls. 2647)

Observa-se que o acórdão recorrido, mesmo diante da clássica situação de SIMULAÇÃO relativa (falseamento da realidade, com prevalência da forma em detrimento da substância), com a utilização de empresa-veículo e falta de propósito negocial, admitiu a sua plena dedutibilidade no caso em tela. (fls. 2651)

Assim, nota-se que é claro o questionamento sobre o propósito negocial da operação, contestando-se o acórdão recorrido. Ressalto, assim, que o julgamento sobre acerto da decisão recorrida sobre a existência de propósito negocial compõe o mérito do recurso especial a ser analisado. Assim, não merece acolhida o pedido do contribuinte para delimitação da lide, com a exclusão deste tema.

Os demais temas referidos acima (multa qualificada e juros sobre a multa) serão mencionadas ao final do presente voto. Até porque não foram indicados paradigmas específicos para tais temas ou sequer se manifestou a esse respeito o Presidente de Câmara na decisão sobre admissibilidade do recurso especial, provavelmente porque a Turma *a quo* não se pronunciou a respeito dos temas na forma enfrentada em razões de recurso voluntário.

Passo, assim, à análise do mérito deste recurso.

Dedutibilidade do ágio

O Termo de Verificação Fiscal, em síntese, efetuou a glosa da despesa com amortização do ágio porque utilizadas empresa “veículo” para a qual foi transferido o ágio, constatando o Ilustre Auditor Fiscal que:

A prática adotada pela EDP-BR detentora da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO, consistiu nas seguintes operações: a) transferência do “Ágio LAJEADO ENERGIA” (ágio LAJEADO ENERGIA + TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) para a EDP lajeado em 30/11/2009, às 15:00, em função da subscrição e integralização das novas ações emitidas pela EDP LAJEADO para aumento do seu capital; b) incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA em 30/11/2009, APROVADA Às 17:00 pelos acionistas da EDP LAJEADO (onde

a EDP-BR detinha diretamente 100% do capital votante) e Às 19:00 pelos acionistas da LAJEADO ENERGIA (onde a EDP-BR detinha diretamente 100% do capital votante). Essas operações tiveram como um dos objetivos “construir” uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento indevido do benefício fiscal da amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99. Isso em que a empresa que realizou o investimento com ágio (EDP-BR) liquidasse seu investimento (LAJEADO ENERGIA) ao final da reorganização societária.

Assim, após a reorganização societária, a EDP-BR conseguiu i) permanecer com o seu investimento na LAJEADO ENERGIA que já detinha antes do início dessa reorganização societária, todavia, não mais desdobrado em “investimento + ágio (originado na permuta realizada em 18/06/2008 com o Grupo REDE)” (...)

Diante disso, tratarei no presente voto da possibilidade de surgimento de ágio com a utilização de “*empresa veículo*” para transferência do ágio.

O lançamento tributário e o acórdão recorrido tratam da interpretação do s artigos artigo 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997. Lembro o teor do artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “c” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (...)

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

E a previsão do artigo 8º, da Lei nº 9.532/1997, verbis:

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Em comentários aos citados dispositivos legais, Marcos Vinicius Neder e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira tratam da possibilidade de holding e incorporação reversa, sem prejuízo do reconhecimento do ágio dedutível:

A Lei nº 9.532/1997 expressamente veio a permitir a dedução do ágio, no caso da "incorporação reversa", algo que não estava claro na legislação anterior. Ou seja, o ágio passou a ser dedutível também no momento em que a investida incorpora a investidora. Trata-se, claramente, da incorporação da investidora direta. Essa permissão expressa que autoriza deduzir o ágio na "incorporação reversa" teve como objetivo estimular o interesse da iniciativa privada na aquisição de participação societária em empresas públicas em fase de privatização. (...)"

A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos

controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)

A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)

A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei" (Análise do Tratamento Contábil e Fiscal do Ágio em Estrutura de Aquisição ou Titularidade de Sociedades quanto há a Interposição de Holding, in Controvérsias Jurídico-Contábeis, 4ª Volume, São Paulo, Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179).

Destaco, ainda, trecho do voto vencedor no acórdão recorrido, do Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, cujas razões adoto para decidir:

No presente caso, torna-se nítido, através da transcrição do TVF, que o entendimento formado pela fiscalização e confirmado pelo acórdão recorrido, foi o de que o aumento de capital na EDP LAJEADO e posterior incorporação pela LAJEADO ENERGIA visava única e exclusivamente a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio. Abaixo trago a colação excertos do TVF que aborda esse tema: (...)

No entanto, essa explicação veio de forma convincente na impugnação e no recurso voluntário, conforme trecho extraído da defesa da recorrente e constante do relatório deste Acórdão: (...)

O que motivou a transferência do investimento na Impugnante para a EDP Lajeado foram, sobretudo, motivos de natureza societária, já que o objetivo fiscal também poderia ser alcançado de outra maneira. Com efeito, tratando-se a EDP-BR de uma empresa de capital aberto, a alternativa da sua incorporação pela Impugnante, embora conduzisse ao mesmo resultado fiscal, seria extremamente complicada e inconveniente do ponto de

vista societário. Se essa operação fosse realizada, as suas ações teriam que ser substituídas por ações de emissão da Impugnante, a qual teria, ainda, que obter o registro de companhia aberta (LSA, art. 223, §3º), procedimento extremamente complexo e oneroso. Além disto, semelhante operação poderia dar ensejo ao exercício do direito de retirada pelos acionistas dissidentes, o que também poderia tornar a operação demasiadamente onerosa.

Portanto, entendo plausível a explicação da recorrente ao norte reproduzida e, por conseguinte, afasto a falta de propósito negocial na operação societária realizada, bem como, a ocorrência de fraude na operação

(...)

Segundo as contrarrazões apresentada pela Fazenda e conforme apurado pela Fiscalização, o ágio amortizado pelo contribuinte não é dedutível para fins fiscais porque a real adquirente da participação societária mediante o pagamento desse ágio não incorporou (ou foi incorporada por) esse investimento adquirido. Portanto, a “confusão patrimonial” exigida pela Lei nº 9.532/1997 foi cumprida apenas de maneira artificial, por meio da interposição de uma empresa veículo. Quanto a utilização de empresa-veículo, entendo que a EDP Lajeado Energia S.A. não era uma sociedade dessa natureza, uma vez que consistia em uma empresa já existente e operacional na época dos fatos, conforme comprovado nos autos. No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, “b” da Lei nº 9.532/97: (...)

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, com a efetiva incorporação da EDP Lajeado (sociedade investidora) pela recorrente (sociedade investida), tendo cumprido desta forma os ditames do art. 7º da Lei nº 9.532/97, e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

Adoto as razões do acórdão recorrido, acima colacionado, para confirmar a **legitimidade do ágio** tratado nos autos, sem que se vislumbre artificialidade nas operações acima citadas.

Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da confusão patrimonial como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao “investidor original”. A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original

e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc.). No caso dos autos, como reconhecido pelo acórdão recorrido, tais requisitos foram devidamente demonstrados. Acrescento que sequer foi contestado pela fiscalização que houve dispêndio, independência de partes (na origem do ágio), demonstração da rentabilidade futura.

Nesse contexto, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma, pois demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

Diante disso, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, adotando razões de decidir do acórdão recorrido.

Conclusão

Conforme razões expostas, **rejeito o impedimento** do Conselheiro André Mendes de Moura e **afasto a aplicação do artigo 24, da LINDB** ao caso dos autos.

Ademais, voto **por conhecer o recurso especial da Procuradoria, inclusive para análise de argumentos sobre "propósito negocial"**. No mérito, voto por **negar provimento ao recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido.

Caso vencida, é necessária a baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento de temas não apreciados, quais sejam: (i) multa qualificada (ii) juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

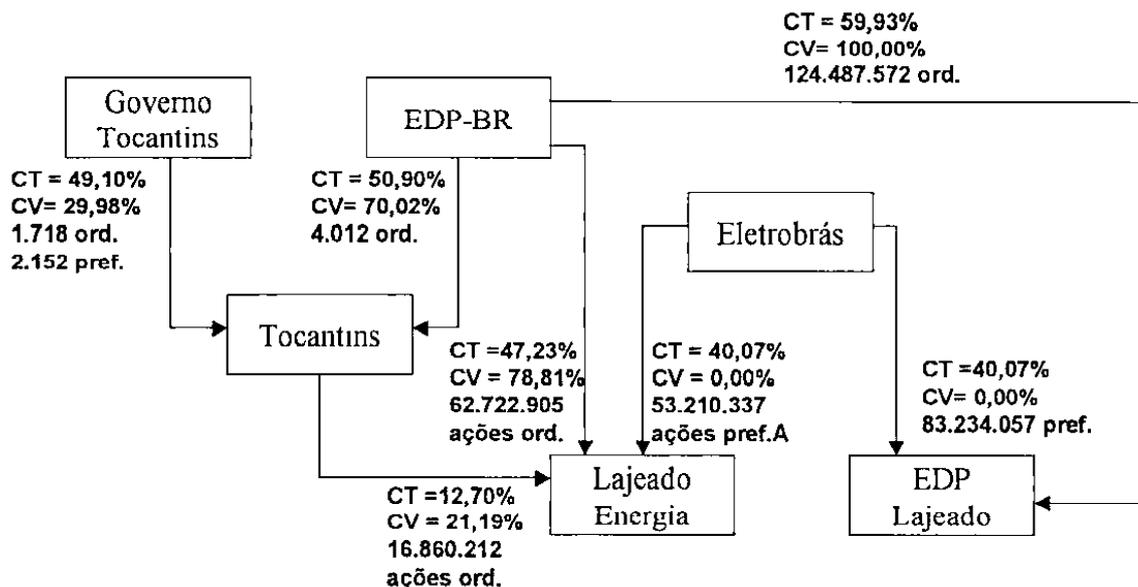
Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator designado.

Para o deslinde da questão referente à dedutibilidade do ágio, cabe destacar o seguinte, do Termo de Verificação Fiscal:

"1. Situação em 30/11/2009 antes da incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA:

A EDP ENERGIAS DO BRASIL S/A - CNPJ nº 03.983.431/0001-03, doravante designada apenas por EDP-BR, é controladora da TOCANTINS, da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO.

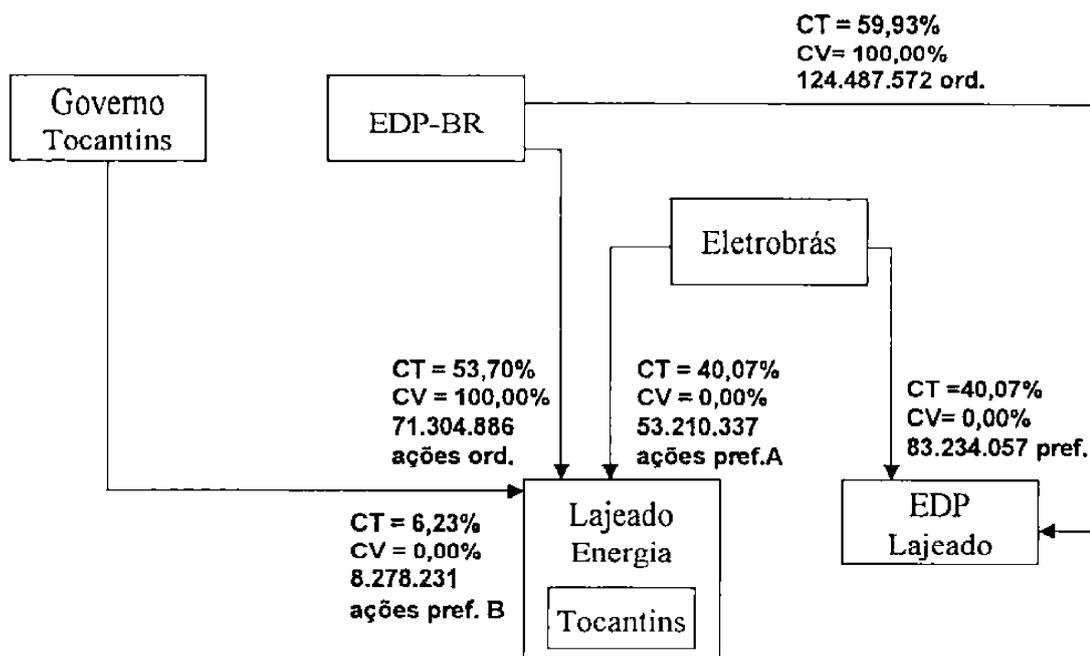
Momento **IMEDIATAMENTE** anterior à incorporação da Tocantins ocorrida em 30/11/09, às 13:00h



2. Situação em 30/11/2009, às 13h, imediatamente após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA:

A LAJEADO ENERGIA e a EDP LAJEADO desenvolviam a mesma atividade econômica, a saber, geração e comercialização de energia elétrica de qualquer natureza. A TOCANTINS tinha como único ativo a participação no capital social da LAJEADO ENERGIA. Portanto, a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA constitui ato preparatório para a consolidação das operações e das bases acionárias da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO.

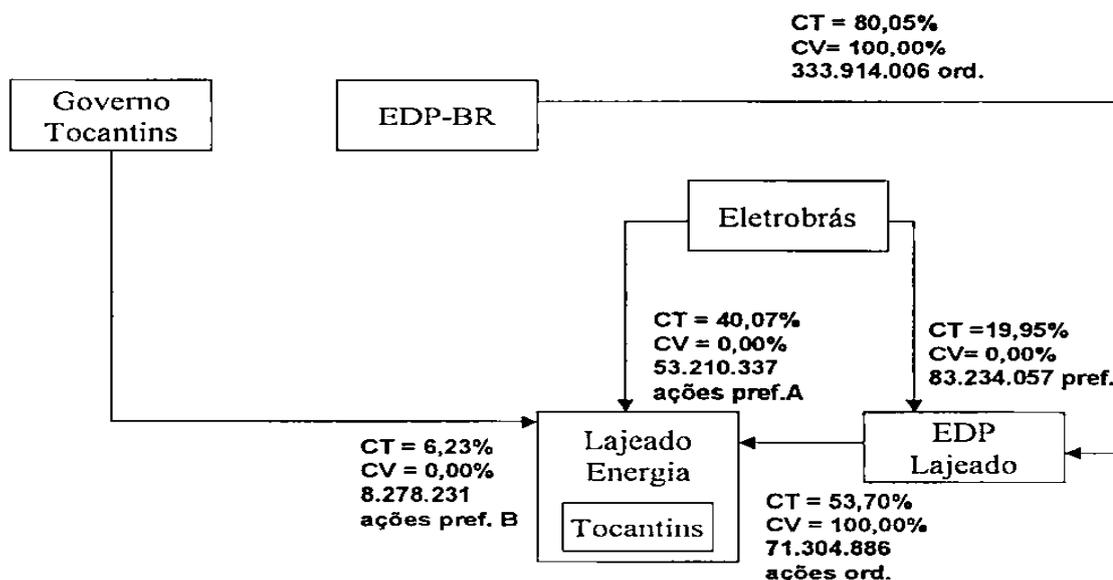
Momento **IMEDIATAMENTE** posterior à incorporação da Tocantins ocorrida em 30/11/09, às 13:00h



3. Situação em 30/11/2009, às 15h, imediatamente após o aumento de capital da EDP LAJEADO:

A EDP LAJEADO aprovou em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/11/2009 às 15h, registro JUCESP sob nº 465.474/09-3 em 09/12/2009, o aumento de capital de R\$ 243.055.841,19 (duzentos e quarenta e três milhões, cinquenta e cinco mil, oitocentos e quarenta e um reais e dezenove centavos) para R\$ 947.027.874,13 (novecentos e quarenta e sete milhões, vinte e sete mil, oitocentos e setenta e quatro reais e treze centavos) mediante a emissão de 209.426.434 (duzentos e nove milhões, quatrocentos e vinte e seis mil, quatrocentos e trinta e quatro) ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, as quais foram subscritas e integralizadas pela acionista EDP-BR através da conferência de 71.304.886 (setenta e um milhões, trezentos e quatro mil, oitocentos e oitenta e seis) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, representativas de 53,7% do capital social da LAJEADO ENERGIA. No mesmo dia, às 17h, ou seja, 2h após, a EDP LAJEADO, em Assembléia Geral Extraordinária, aprovou a sua incorporação pela LAJEADO ENERGIA. Portanto, como veremos no decorrer deste Termo de Verificação Fiscal, mais especificamente no item **5.1.2. DO AUMENTO DE CAPITAL DA EDP LAJEADO**, não existe qualquer propósito negocial, societário, econômico ou financeiro que justificasse a realização desta etapa da reorganização societária, a não ser obter indevidamente benefício fiscal previsto na legislação tributária (art. 386 do RIR/99).

Momento **IMEDIATAMENTE** posterior ao aumento de capital da EDP Lajeado ocorrido em 30/11/09, às 15:00h, com a integralização das ações da Lajeado Energia detidas pela EDP-BR

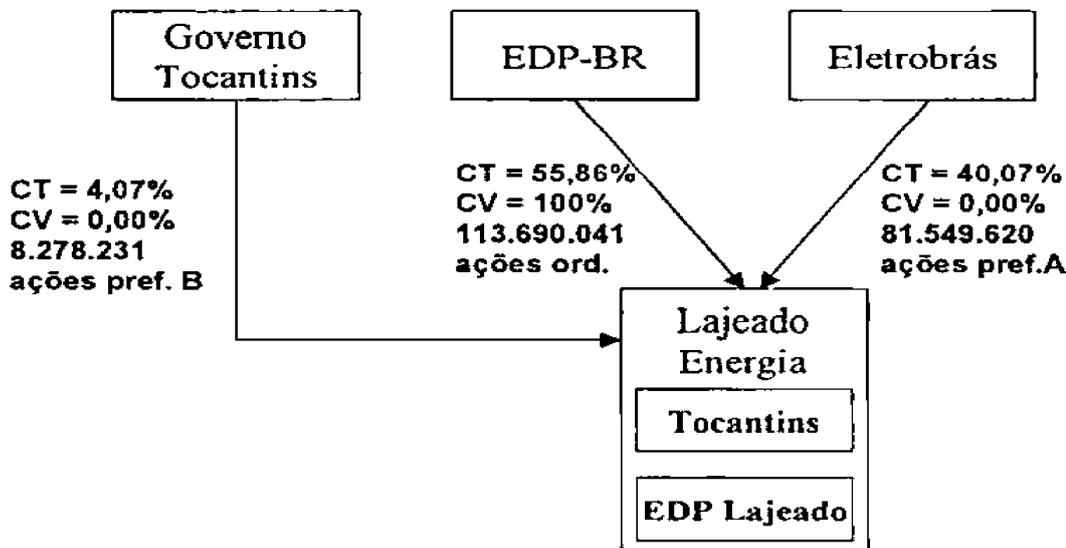


4. Situação em 30/11/2009, às 19h, imediatamente após a incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA:

Em relação à incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA, a mesma foi aprovada em 30/11/2009, através das respectivas Assembléias, às 17:00h pela EDP LAJEADO e às 19:00h pela LAJEADO ENERGIA.

Como já dito anteriormente, pelo fato de a LAJEADO ENERGIA e a EDP LAJEADO desenvolverem a mesma atividade econômica e possuírem o mesmo controlador, ou seja, a EDP-BR, a fiscalizada justificou a incorporação da EDP LAJEADO para evitar a duplicidade de gastos operacionais e ineficiências administrativas, além de eventuais conflitos em vista das diferentes bases acionárias.

Momento **IMEDIATAMENTE** posterior a incorporação da EDP Lajeado ocorrida em 30/11/09, às 19:00h



4. DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

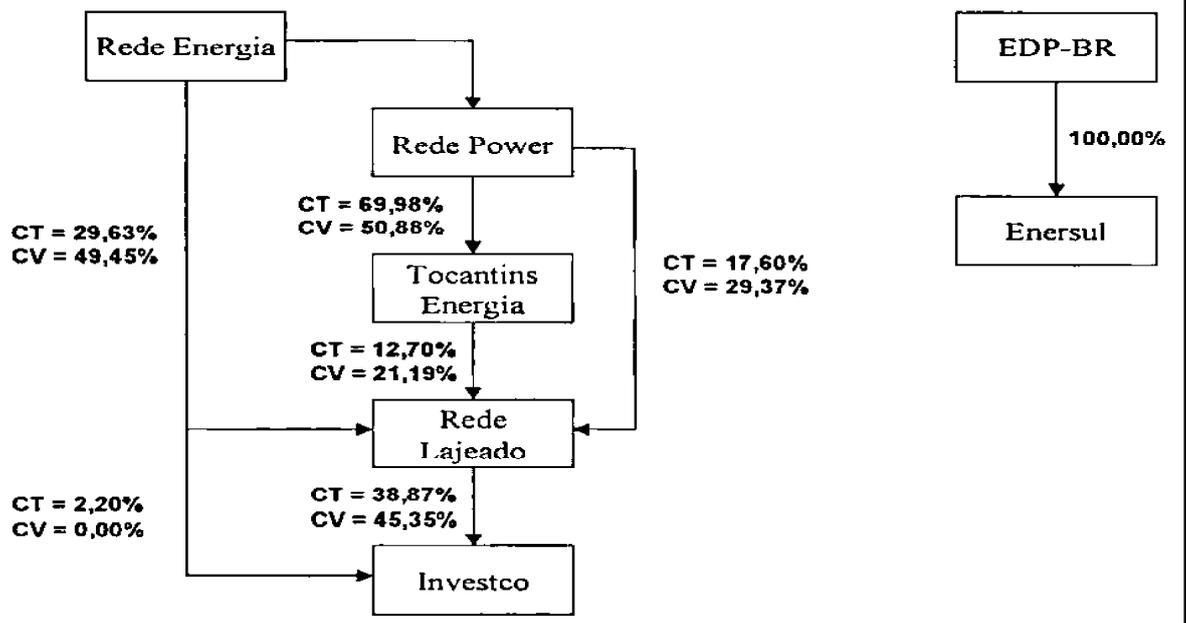
[...]

Em 18 de junho de 2008, através do Instrumento Particular de Compromisso de Permuta de Ações e Outras Avenças assinado entre a EDP-BR e a REDE ENERGIA S/A (CNPJ nº 61.584.140/0001-49) e a REDE POWER DO BRASIL S/A (CNPJ nº 00.412.685/0001-83), as partes comprometeram-se e obrigaram-se a realizar uma permuta sem torna, nas seguintes condições: a) a EDP-BR comprometeu-se e obrigou-se a transferir, por permuta, à REDE ENERGIA S/A e à REDE POWER DO BRASIL S/A, a totalidade das ações da EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL; b) a REDE ENERGIA S/A e a REDE POWER DO BRASIL S/A comprometeram-se e obrigaram-se a entregar à EDP-BR, por permuta, as ações detidas pelas mesmas na REDE LAJEADO ENERGIA S/A (atual LAJEADO ENERGIA S/A), na INVESTCO S/A e na TOCANTINS ENERGIA S/A.

Na realização dessa permuta, as ações transacionadas foram avaliadas a valor econômico através dos Laudos de Avaliação realizados pela empresa BES INVESTIMENTO DO BRASIL S/ABANCO DE INVESTIMENTO. A avaliação econômica das ações da TOCANTINS ENERGIA S/A foi uma avaliação reflexa em função da sua participação no capital social da REDE LAJEADO ENERGIA S/A (atual LAJEADO ENERGIA S/A). Nos referidos laudos, constam as estruturas acionárias das empresas envolvidas na operação de permuta como segue:

Estrutura Acionária - Rede Energia e Rede Power

- EDP-BR



Em 17 de julho de 2008, através da 27ª Assembléia Geral Extraordinária da EDP-BR, foi aprovada a referida transação de permuta de ativos sem torna, assim como os Laudos de Avaliação da REDE LAJEADO ENERGIA S/A (atual LAJEADO ENERGIA S/A), da INVESTCO S/A e da EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL A partir desse momento, a EDP-BR, que já possuía o controle da EDP LAJEADO, passou a deter também o controle da TOCANTINS e da LAJEADO ENERGIA.

Como consequência dessa transação de permuta, no que tange apenas às aquisições da TOCANTINS e da LAJEADO ENERGIA, a EDP-BR registrou em sua contabilidade, após alguns ajustes referente às partes beneficiárias, além dos respectivos investimentos, um ágio referente à aquisição da TOCANTINS no valor de R\$ 67.140.383,17 (sessenta e sete milhões, cento e quarenta mil, trezentos e oitenta e três reais e dezessete centavos) e um ágio referente à aquisição da LAJEADO ENERGIA no valor de R\$ 330.797.673,54 (trezentos e trinta milhões, setecentos e noventa e sete mil, seiscentos e setenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), totalizando o montante de R\$ 397.938.056,71 (trezentos e noventa e sete milhões, novecentos e trinta e oito mil, cinquenta e seis reais e setenta e um centavos).

Em 30/11/2009, a EDP-BR resolveu realizar uma reorganização societária que resultou na incorporação da TOCANTINS e da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA.

Para uma melhor compreensão e análise dos fatos ocorridos, dividiremos a reorganização societária em 3 (três) etapas. São elas:

- A) Incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA;
- B) Aumento de capital da EDP LAJEADO;
- C) Incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA.

Todavia, antes de entrarmos na análise da reorganização societária propriamente dita, vejamos como era o quadro acionário das empresas incorporadas e da incorporadora antes de iniciada a referida reorganização societária conforme

consta no Livro de Registro de Ações Nominativas da LAJEADO, no Livro de Registro de Ações Nominativas da EDP LAJEADO, Planilha Quantidade e Tipo de Ações e na Resposta aos TIFP, TIF 2 e TIF 3 de 24/02/2014 apresentadas pela fiscalizada no decorrer desta fiscalização:

Quadro acionário em 30/11/2009 antes das incorporações				
TOCANTINS				
	Ações Ordinárias	Ações Preferenciais	Capital Total	Capital votante
EDP-BR	4.012		50,90%	70,02%
Governo do Tocantins	1.718	2.152	49,10%	29,98%
EDP LAJEADO				
	Ações Ordinárias	Ações Preferenciais	Capital Total	Capital votante
EDP-BR	124.487.572		59,93%	100,00%
Eletrobrás		83.234.057	40,07%	0,00%
LAJEADO ENERGIA				
	Ações Ordinárias	Ações Preferenciais	Capital Total	Capital votante
EDP-BR	62.722.905		47,23%	78,81%
Eletrobrás		53.210.337	40,07%	0,00%
TOCANTINS	16.860.212		12,70%	21,19%
Legenda:				
Eletrobrás: Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás				
Governo do Tocantins: Governo do Estado do Tocantins				

Conforme se depreende da análise do quadro acima, é inegável que as decisões administrativas envolvendo a TOCANTINS, a EDP LAJEADO e a LAJEADO ENERGIA eram tomadas pelo acionista controlador EDP-BR, tendo em vista possuir, direta e indiretamente, respectivamente 70,02%, 100,00% e 89,60% do capital votante dessas empresas.

A) Incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA:

[...]

Nos trechos acima transcritos, podemos observar que, com a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA, não houve aumento do capital social da LAJEADO ENERGIA. Isso se deve ao fato do valor do Patrimônio Líquido da TOCANTINS ser igual ao valor do investimento que a TOCANTINS detinha na LAJEADO ENERGIA.

Outro ponto a observar é que, com a extinção da TOCANTINS, em contrapartida ao cancelamento das ações ordinárias da LAJEADO ENERGIA detidas pela TOCANTINS, mantendo-se a proporcionalidade, a EDP-BR recebeu ações ordinárias e o GOVERNO DO ESTADO DO TOCANTINS recebeu ações preferencias. Isso demonstra que a EDP-BR sempre teve interesse nas ações ordinárias de suas investidas, que lhe davam direito a voto e consequentemente ao controle das mesmas.

Destacamos também que o Sr. Luiz Otávio Assis Henriques ocupava o cargo de Diretor Presidente da TOCANTINS e da EDP LAJEADO, assim como o cargo de Diretor Vice Presidente de Geração da EDP-BR.

[...]

B) Aumento de Capital da EDP LAJEADO:

[...]

Da leitura dos trechos acima, verificamos que a EDP LAJEADO emitiu 209.426.434 (duzentas e nove milhões, quatrocentas e vinte e seis mil, quatrocentas e trinta e quatro) novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, recebendo como contrapartida 71.304.886 (setenta e um milhões, trezentas e quatro mil, oitocentas e oitenta e seis) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, da LAJEADO ENERGIA no valor contábil de R\$ 703.972.032,94 (setecentos e três milhões, novecentos e setenta e dois mil, trinta e dois reais e noventa e quatro centavos). A relação de substituição de ações entre as 2 (duas) empresas foi de 0,3405 (71.304.886 ações LAJEADO ENERGIA / 209.426.434 ações EDP LAJEADO), ou seja, cada 1 (uma) ação da EDP LAJEADO equivaleu a 0,3405 ação da LAJEADO ENERGIA, em função do valor econômico das 2 (duas) companhias definidos nos Laudos de Avaliação realizados pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda, os quais foram aprovados juntamente com a aprovação da incorporação EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA.

Outra observação que podemos fazer é que não haveria qualquer motivo razoável, qualquer propósito negocial que justificasse esse aumento de capital da EDP LAJEADO, através da conferência das ações da LAJEADO ENERGIA detidas pela EDP-BR, sendo que, 2h após, a EDP LAJEADO aprovaria em Assembléia Geral Extraordinária a sua incorporação pela LAJEADO ENERGIA. Esse fato será melhor elucidado no item **5.1.2. DO AUMENTO DE CAPITAL DA EDP LAJEADO.**

[...]

Tendo em vista que a KPMG Auditores Independentes, para efeito de avaliação contábil da LAJEADO ENERGIA, utilizou como data-base 30/09/2009, as "Amortizações do Ágio LAJEADO ENERGIA" e os "Ganhos de Equivalência Patrimonial LAJEADO ENERGIA" referentes aos meses de outubro/2009 e novembro/2009 foram contabilizados na EDP LAJEADO respectivamente através das contas contábeis sob nº 6350615008 e 6310612002 conforme quadro acima.

Observamos também que, nos lançamentos contábeis acima, ao aumentar o capital social da EDP LAJEADO, a EDP-BR registrou a subscrição e a integralização dessas novas ações da EDP LAJEADO transferindo o investimento que detinha na LAJEADO ENERGIA mais o seu respectivo ágio.

C) Incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA:

[...]

Da leitura das atas acima, podemos destacar alguns pontos importantes. São eles: a) para fins de incorporação, a KPMG Auditores Independentes avaliou o Patrimônio Líquido da EDP LAJEADO pelo seu valor contábil; b) todavia, para fins de determinação da relação de substituição de ações da EDP LAJEADO pelas ações da LAJEADO ENERGIA, a Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda avaliou o Patrimônio Líquido das mesmas pelos seus valores econômicos; c) a relação de substituição das ações da EDP Lajeado por ações da LAJEADO ENERGIA é de 0,3405 ações da LAJEADO ENERGIA para cada ação da EDP LAJEADO; d) o Sr. Luiz Otávio Assis Henriques ocupava o cargo de Diretor Presidente da EDP LAJEADO.

[...]

Da leitura dos trechos transcritos acima, primeiramente podemos destacar que o referido Protocolo foi assinado em 18 de novembro de 2009, mesma data de

assinatura do Protocolo e Justificação de Incorporação assinado entre a LAJEADO ENERGIA e a TOCANTINS.

A justificativa apresentada pela fiscalizada para a realização da incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA basicamente foi que ambas as empresas desenvolviam a mesma atividade econômica e por essa razão a manutenção de estruturas distintas geraria duplicidade de gastos operacionais e ineficiências administrativas, inclusive frente à condução dos negócios e gestão dos ativos da investida comum, Investco S.A.

Assim como também consta nas deliberações das Atas da Assembléias Gerais Extraordinárias da EDP LAJEADO e da LAJEADO ENERGIA realizadas em 30 de novembro de 2009, respectivamente às 17:00h e 19:00h, para fins de incorporação, a KPMG Auditores Independentes avaliou o Patrimônio Líquido da EDP LAJEADO pelo seu valor contábil e para fins de determinação da relação de substituição de ações da EDP LAJEADO pelas ações da LAJEADO ENERGIA, a Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda avaliou o Patrimônio Líquido das mesmas pelos seus valores econômicos. Além disso, a relação de substituição das ações da EDP Lajeado por ações da LAJEADO ENERGIA é de 0,3405 ações da LAJEADO ENERGIA para cada ação da EDP LAJEADO. Vale ressaltar que todas as avaliações tiveram como data base 30/09/2009.

O montante do ágio no valor de R\$ 128.778.277,86 (cento e vinte e oito milhões, setecentos e setenta e oito mil, duzentos e setenta e sete reais e oitenta e seis centavos), líquido de provisão, a ser vertido para a LAJEADO ENERGIA como decorrência da incorporação foi integralmente destinado à Reserva Especial de ágio na incorporação. Na medida em que o ágio for sendo amortizado e a LAJEADO ENERGIA auferir o respectivo benefício decorrente de seu aproveitamento contábil e fiscal, a parcela de Reserva Especial correspondente a tal benefício será capitalizada em proveito da EDP-BR, acionista controladora da EDP LAJEADO.

[...]

5.1.2. DO AUMENTO DE CAPITAL DA EDP LAJEADO

[...]

O aumento de capital da EDP LAJEADO gerou efeitos jurídicos apenas por 2h até ser aprovada pela própria EDP LAJEADO a sua incorporação pela LAJEADO ENERGIA.

[...]

Na realidade, o único motivo que justificaria a realização por parte da EDP-BR do aumento de capital da EDP LAJEADO seria a transferência para a EDP LAJEADO do "Ágio LAJEADO ENERGIA" (ágio LAJEADO ENERGIA + ágio TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) no valor total de R\$ 378.759.642,00 (trezentos e setenta e oito milhões, setecentos e cinquenta e nove mil e seiscentos e quarenta e dois reais) para que o mesmo, após a incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA, pudesse ser indevidamente amortizado tributariamente na própria LAJEADO ENERGIA sob o pretexto da situação jurídica enquadrar-se na norma prescrita pelo art. 386 do RIR/99.

É o "Ágio LAJEADO ENERGIA" que serviu de base para a apuração do "montante do ágio no valor de R\$ 128.778.277,86 (cento e vinte e oito milhões,

setecentos e setenta e oito mil, duzentos e setenta e sete reais e oitenta e seis centavos), líquido de provisão (...)" de que trata o Anexo I da Ata da Assembléia Geral Extraordinária da LAJEADO ENERGIA realizada em 30 de novembro de 2009, às 19:00h.

Todavia, essa situação é inoponível ao Fisco, uma vez que a fiscalizada, através de uma manobra jurídica sem propósito negocial algum, tentou lesar o Erário ao reduzir indevidamente o pagamento dos tributos de IRPJ e de CSLL devidos.

5.2. DA CONTINUIDADE DA EXISTÊNCIA DA INVESTIDORA E DA INVESTIDA

O investimento em ações, adquiridas com ágio ou deságio, tem o seu tratamento contábil edificado na Lei nº 6.404/1976 e o seu tratamento fiscal disciplinado pelos artigos 385 e 386 do RIR/99 e 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

[...]

No caso aqui tratado, a investidora EDP-BR, após o término da reorganização societária realizada em 30/11/2009, não deixou de existir e nem tampouco deixou de deter a participação na LAJEADO ENERGIA que já possuía antes do início dessa reorganização societária. Apenas aumentou o seu investimento na LAJEADO ENERGIA após a incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA, uma vez que, antes do início da referida reorganização societária, a EDP-BR era detentora de participação na EDP LAJEADO.

A prática adotada pela EDP-BR, detentora do controle da LAJEADO ENERGIA e da EDP LAJEADO, consistiu nas seguintes operações: a) transferência do "Ágio LAJEADO ENERGIA" (ágio LAJEADO ENERGIA + ágio TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) para a EDP LAJEADO em 30/11/2009, às 15:00h, em função da subscrição e integralização das novas ações emitidas pela EDP LAJEADO para aumento de seu capital; b) incorporação da EDP LAJEADO pela LAJEADO ENERGIA em 30/11/2009, aprovada às 17:00h pelos acionistas da EDP LAJEADO (onde a EDP-BR detinha diretamente 100% do capital votante) e às 19:00h pelos acionistas da LAJEADO ENERGIA (onde a EDP-BR detinha indiretamente 100% do capital votante). Essas operações tiveram como um dos objetivos "construir" uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento indevido do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99.

Isso sem que a empresa que realizou o investimento com ágio (EDP-BR) liquidasse seu investimento (LAJEADO ENERGIA) ao final da reorganização societária.

Assim, após a reorganização societária, a EDP-BR conseguiu: *i)* permanecer com o seu investimento na LAJEADO ENERGIA que já detinha antes do início dessa reorganização societária, todavia, não mais desdobrado contabilmente em "**investimento + ágio (originado na permuta realizada em 18/06/2008 com o Grupo REDE)**", e *ii)* **constituir**, na contabilidade da LAJEADO ENERGIA, as contas patrimoniais denominadas "Créditos Tributários Diferidos s/ Ágio na Incorporação de Sociedade Controladora - IR" [contas contábeis 1129983001 (curto prazo) e 1219983001 (longo prazo)] e "Créditos Tributários Diferidos s/ Ágio na Incorporação de Sociedade Controladora - CS" [contas contábeis 1129983002 (curto prazo) e 1219983002 (longo prazo)] em valor igual ao benefício fiscal do ágio.

Portanto, pelas razões aqui apresentadas, a amortização tributária do "Ágio LAJEADO ENERGIA" (ágio LAJEADO ENERGIA + ágio TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) oriundo da permuta realizada em 18/06/2008 com o Grupo REDE não encontra amparo na legislação tributária.

6. DA INFRAÇÃO

6.1. DO IRPJ E CSLL - AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Conforme apresentado neste Termo, mais precisamente nos itens **5.1.2. DO AUMENTO DE CAPITAL DA EDP LAJEADO** e **5.2. DA CONTINUIDADE DA EXISTÊNCIA DA INVESTIDORA E DA INVESTIDA**, a fiscalizada não poderia ter amortizado tributariamente o "Ágio LAJEADO ENERGIA" (ágio LAJEADO ENERGIA + ágio TOCANTINS após a incorporação da TOCANTINS pela LAJEADO ENERGIA) oriundo da permuta com o Grupo REDE ocorrida em 18/06/2008. Todavia, o fez ao excluir esses valores na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL conforme podemos constatar no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR²⁷ e no Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL - LACS²⁸ dos períodos de apuração 2009, 2010, 2011 e 2012 como segue:

[...]"

Assim apresentadas as circunstâncias relevantes ao julgamento, importa considerar que a legislação tributária não admite a dedutibilidade do ágio amortizado, a não ser quando da alienação de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (artigo 426 do RIR/99), ou nos termos estipulados pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

- a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
- b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

Depreende-se dos aludidos dispositivos que a dedutibilidade do ágio amortizado, no cômputo do lucro real, fundado em expectativa de rentabilidade futura, requer que se confirme a confusão patrimonial entre investida e a real investidora. E mais: os dispositivos precedentemente indicados formulam que a dedutibilidade do ágio amortizado deve decorrer de **sacrifício patrimonial** da pessoa jurídica incorporada ou da pessoa jurídica incorporadora. Tal conclusão provém do *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ao endereçar a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à reivindicação de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Impende observar que tal artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da **aquisição**.

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora **adquirir** a participação societária na incorporada com o antedito sobrepreço.

Como já realçado, a investidora EDP-BR adquiriu os investimentos em TOCANTINS e LAJEADO ENERGIA com ágio, tornando-se, com essas aquisições, controladora dessas sociedades empresariais. No primeiro momento após a aquisição desses investimentos, efetivou-se a incorporação de TOCANTINS por LAJEADO ENERGIA. Em seguida, já no segundo momento, EDP-BR, controladora de LAJEADO ENERGIA e de EDP LAJEADO, integralizou o aumento de capital desta última, transferindo-lhe a participação societária que possuía em LAJEADO ENERGIA. Com isso, o ágio que EDP-BR havia suportado, na aquisição dos investimentos em TOCANTINS E LAJEADO ENERGIA, foi transferido para EDP LAJEADO. No terceiro momento, LAJEADO ENERGIA incorporou EDP LAJEADO. A partir de então, LAJEADO ENERGIA passou a aproveitar os ágios que haviam sido assumidos por EDP-BR, na aquisição dos investimentos em TOCANTINS e LAJEADO ENERGIA, deduzindo-os na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

À luz das disposições legais estabelecidas pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, com a redação vigente ao tempo dos fatos ora apreciados, a dedutibilidade dos ágios amortizados, na apuração do lucro real, só poderia ser admitida se houvesse ocorrido a confusão patrimonial entre a real investidora EDP-BR, que suportou as mais-valias aqui em foco, quando da aquisição dos investimentos em TOCANTINS e LAJEADO ENERGIA, e essas duas sociedades, objeto dos investimentos adquiridos com referidos sobrepreços. No entanto, a investidora EDP-BR, após o término da reorganização societária empreendida em 30/11/2009, não deixou de existir e tampouco deixou de deter a participação societária em LAJEADO ENERGIA. Vê-se, então, que, o grupo EDP não tinha qualquer interesse em promover a unificação patrimonial das sociedades EDP-BR e LAJEADO ENERGIA após a permuta efetuada com o grupo REDE.

A legislação tributária não permite a dedução fiscal do ágio amortizado apenas com base na existência de uma aquisição de participação societária de terceiros independentes. Expressamente, a Lei nº 9.532/1997 exige a confusão patrimonial entre a investida e a real investidora. Portanto, a atuada não faz jus à dedução dos ágios amortizados, na apuração do lucro real.

No tópico seguinte, a questão relativa à dedutibilidade do ágio, na determinação da base de cálculo CSLL.

No tocante à acusação de infração à legislação da CSLL, cabe salientar, antes de tudo, que o ágio pago com lastro em rentabilidade futura deve ser contabilmente amortizado ao longo do tempo, conforme orienta o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI¹:

"11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

¹ Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FEA/USP), 7a Edição.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

[...]

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

a) CONTABILIZAÇÃO

V Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio **pago por expectativa de lucros futuros** da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa **adquirida**. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se **pagou o ágio** não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente). (...) (grifei)

Portanto, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Isso porque, como é cediço, as ações são bens móveis, conforme previsão do artigo 82 do vigente Código Civil. Nesses termos, o ágio pago sob a justificativa de rentabilidade futura, na aquisição de ações, constitui gasto que deve ser amortizado, como despesa, dentro do período pelo qual se pagou por lucros futuros. Nesse cenário, tal despesa de amortização não pode afetar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do já mencionado artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995.

Ademais, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Em face do exposto, não se deve anuir com a dedutibilidade do ágio amortizado, na apuração da base de cálculo da CSLL.

Conclusão: conheço do Recurso Especial da PGFN para, no mérito, dar-lhe provimento, determinando-se o retorno dos autos à Turma ordinária, para julgamento das questões relacionadas à qualificação da multa e aos juros sobre multa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.

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***". Deve-se 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 Turma 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, no âmbito do CARF, 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 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 ÁVILA², “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”).³

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 específicas⁴.

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*’”⁵.

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 parte⁶. 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

² 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.

³ 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.

⁴ Vide: Código Civil. Arts. 174, 475, 476 e 477.

⁵ BRASIL. STF. RE 86787, Relator Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 20.10.1978, DJ 04.05.1979.

⁶ Vide: 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.

expectativa na outra, aja de forma incoerente com a conduta anterior”⁷, ou, ainda, que a “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”⁸.

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*)”.⁹ 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”.¹⁰

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 Civil¹¹, este último veiculando verdadeira *cláusula geral da boa-fé*¹².

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.¹³ Acresce-se, contudo, que há mandamento constitucional a ser

⁷ BRASIL. TJDF. 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.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ Merecem menção, ainda, os arts 4º, III, e art. 51, IV, do Código de Defesa do Consumidor.

¹² Vide: RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 50-51.

¹³ 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.

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. ARRUDA ALVIM¹⁴ 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 deles¹⁵, 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 julgado¹⁶, 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 MODESTO¹⁷, 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

¹⁴ 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.

¹⁵ BRASIL. STJ. REsp 47.015/SP, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.10.1997, DJ 09.12.1997.

¹⁶ BRASIL. STJ. REsp 141.879/SP, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, julgado em 17.03.1998, DJ 22/06/1998.

¹⁷ 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.

seguir-los até que sejam desconstituídos ou reformados. Como uma via de mão dupla, deve haver proteção às condutas condizentes com a interpretação administrativa.

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”¹⁸. 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 atuação 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 ÁVILA¹⁹, 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

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2000, prefácio à 13ª edição.

¹⁹ 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.

administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua aparência de legitimidade deve ser protegida”, leciona ÁVILA.

A segurança jurídica, na feliz colocação de LEANDRO PAULSEN²⁰, 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.²¹ Leciona SACHA CALMON NAVARRO COELHO²² 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 STF²³ 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. STJ²⁴, 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

²⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.

²¹ 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.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.

²³ BRASIL. STF. RE 131741, Relator Min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.04.1996, DJ 24.05.1996.

²⁴ BRASIL. STJ. REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24.03.2010, DJe 09.04.2010.

determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento”, ofende “a máxima *nemo potest venire contra factum proprium*”.

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 posituação 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).²⁵

Décadas atrás, tomando como exemplo as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço, RUBENS GOMES DE SOUSA²⁶, 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.

²⁵ 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.

²⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 51-52.

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 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 Toffoli²⁷, *in verbis*:

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

Vejamos. 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.

²⁷ Fonte: Conjur.

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 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 BORGES²⁸, têm justificativa no “estado de incerteza objetiva”, do qual decorreria “instabilidade

²⁸ 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.

incompatível com o valor constitucional da segurança jurídica”, asseguradas pelo direito à 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 endereçada²⁹, 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 cumprimento³⁰.

No âmbito da União, a legislação tributária federal³¹ 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).³² 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.³³

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 mandatória, portanto, a garantia do *nemo potest venire contra factum proprium*.

²⁹ 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.

³⁰ Vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 116.

³¹ Vide: Lei n. 9.430/96, Decreto n. 70.235/72 e Decreto n. 7.574/2011.

³² Vide: Lei n. 9.430/96, art. 50, Decreto n. 7.574/2011, art. 99.

³³ 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”³⁴. 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 Civil³⁵ (“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.

³⁴ GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: IBDT, 1975, p. 56.

³⁵ 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*³⁶. 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.³⁷

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.

³⁶ 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 repisar 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*.

³⁷ 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, divirjo 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 EAgr 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 enfoque, 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 Rafael Vidal de Araujo.

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

Quanto ao conhecimento acompanhei a relatora 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 a relatora apenas pelas conclusões (que o art. 24 da LINDB) não se aplica; entretanto, enquanto ela entendeu por não aplicá-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 Meirelles³⁸, *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*”³⁹.

³⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª Ed., Malheiros, São Paulo: 1995, pág. 133.

³⁹ MEIRELLES, pág. 141.

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.

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 Baleeiro⁴⁰, 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**

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

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). 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, “revisados” 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 presidencial⁴¹:

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,

⁴¹ disponível em <http://www.planalto.gov.br>

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.

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 2015⁴²:

“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**;
- 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)

⁴² disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134033>

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 “*imune*” 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 publicado⁴³:

“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 AIIIm 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 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...

⁴³ 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>

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 16561.720047/2014-81
Acórdão n.º **9101-003.734**

CSRF-T1
Fl. 2.871

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 Araujo