



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000425/2010-73
Recurso Embargos
Acórdão nº **1201-003.098 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de agosto de 2019
Embargante TERRA NETWORKS BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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.

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os Embargos de Declaração sem efeitos infringentes para confirmar a improcedência do Recurso Voluntário quanto à alegação de possibilidade de aplicação do art. 24 da LINDB na solução da controvérsia. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada).

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-003.098 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16643.000425/2010-73

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por TERRA NETWORKS BRASIL S/A contra acórdão desta turma que deu parcial provimento ao seu Recurso Voluntário nos termos do assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO.

Não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior.

INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO"

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

O reconhecimento contábil do ágio não representa manifestação de fato tributário impositivo. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de ágio.

POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. AMORTIZAÇÃO FISCAL.

A glosa de despesas decorrentes de amortização de ágio pago com fundamento na rentabilidade futura da investida não configura inexatidão quanto a período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções. A amortização ocorre na medida em que os resultados projetados da investida se confirmam, sendo inaplicáveis as regras de postergação de pagamento de imposto.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. A dedutibilidade de despesas lançadas a título de perdas no recebimento de créditos depende do preenchimento das condições do artigo 9º da Lei 9.430/96. Não comprovada a observância dos requisitos legais de dedutibilidade, a perda

registrada deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte demonstrar a dedutibilidade de despesas lançadas em sua escrituração, o que importa apresentar e relacionar as faturas aos lançamentos contábeis. A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de um universo com base no teste de amostra extraída dele.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL).

Argui a Embargante às fls. 4403 a 4407 que suscitou fato novo referente ao cabimento da aplicação do superveniente art. 24 da LINDB, com redação dada pela Lei 13.655/2018 para seu caso. Que “tal dispositivo determina que a revisão de atos cujos efeitos já se completaram deverá levar em consideração as orientações gerais da época, dentre as quais se incluem a jurisprudência administrativa e as práticas reiteradas da administração.”. Conclui a recorrente que o acórdão embargado, contudo, deixou de enfrentar a questão.

Consigna ainda que:

Conforme levantamento feito no site do E. CARF, desde a edição da Lei 9.532 em 1997, até 2010, a jurisprudência de ágio majoritária era no sentido de que o cumprimento das condições acima mencionadas seria suficiente para a dedução de despesas com amortização fiscal do ágio. (Doc 1).

Como já demonstrado ao longo da Impugnação e do Recurso Voluntário, essas condições foram devidamente observadas na operação objeto do Auto de Infração e, portanto, não restam dúvidas que a ora Embargante atuou conforme jurisprudência majoritária à época.

Ao final, requer que os Embargos sejam acolhidos no sentido de reconhecer a aplicação do art. 24 da LINDB, produzindo efeitos infringentes em relação à decisão embargada.

Às fls. 4436 a 4445, a r. presidência, nos termos do art. 65, caput e §3º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, admitiu esta questão para julgamento colegiado de Embargos de Declaração, rejeitando as demais suscitadas pela Embargante.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1201-003.098 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000425/2010-73

Voto

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Relator.

O acórdão embargado deixou de enfrentar a questão suscitada na petição de fls. 4349 a 4361, protocolada em 16.05.2018 quanto a fato superveniente, qual seja, a entrada em vigor da Lei 13.655 de 25 de abril de 2018, a qual deu nova redação ao art. 24 da Lei de Introdução de Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-lei nº 4.657/1942).

No mérito, contudo, entendo não ser aplicável em tese o art. 24 da LINDB no processo administrativo fiscal.

Isto porque o art. 100 do CTN, que é lei complementar, já regula de forma exauriente – isto é, sem deixar lacunas – esta questão, não sendo possível admitir a aplicação do art. 24 da LINDB, conforme requerido pela Embargante.

Em primeiro lugar, tem-se que o art. 100 do CTN, por interpretação a *contrario sensu*, textualmente funciona como norma permissiva de mudança de interpretações por parte das autoridades administrativas. Ou seja, pode, sim, a autoridade administrativa, inclusive a julgadora, mudar, nos estritos termos postos pelo CTN (art. 100 e 146), o seu entendimento sobre questões tributárias, sem que isto implique qualquer direito a ser reclamado pelo contribuinte na apuração do tributo devido. Ressalva-se apenas que, em tais casos, a imposição de penalidades e de juros de mora devem ser afastados, mesmo assim nas hipóteses restritas a seus incisos I a IV, as quais denomina *Normas Complementares*. Confira-se:

SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

Em segundo lugar, as decisões administrativas do CARF enquadram-se, pelo princípio da especialidade, no inc. II supra (decisões administrativas colegiadas), e não no inciso III (práticas reiteradas). Ou seja, necessitaria, ainda, de lei que atribuísse, em caráter específico, eficácia normativa a decisões do CARF para que elas produzissem efeitos em termos de afastamento da multa e dos juros.

Em terceiro lugar, se sequer para afastar multas e juros de mora a jurisprudência administrativa, ainda que “majoritária” – como preceitua o art. 24 da LINDB –, pode ser evocada, por bloqueio do art. 100, II, do CTN (por falta de lei que lhe atribuisse eficácia normativa), menos ainda teria poder para fixar a norma jurídica aplicável na apuração do tributo devido em si, como prescreve o art. 24 da LINDB. Não podendo o *menos*, isto é, afastar multas e juros de mora, não poderia a jurisprudência administrativa, ainda que majoritária, atingir o *mais*, isto é, ditar a apuração do valor do tributo devido para um determinado período que fosse.

Como se deduz a partir de seu texto a seguir, uma aplicação do art. 24 da LINDB não só excluiria a multa e os juros de mora, como também o próprio tributo cobrado:

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. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)
[\(Regulamento\)](#)

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

Como se observa ainda, o art. 24 da LINDB pretendeu revogar não apenas, de forma indireta, o inc. II do art. 100, referente às decisões administrativas, como também de forma direta o próprio inc. III, referente às práticas reiteradas, cuja observância, para o CTN, garante apenas a exclusão da multa e juros, enquanto para a LINDB deve excluir também a cobrança do tributo. Para isto, acabou por incluir os incisos II e III do CTN no que denominou “orientações gerais”.

Portanto, o art. 24 da LINDB choca-se frontalmente com os dispositivos apontados do CTN. Por ser a LINDB lei ordinária, não pode ser aplicada ao Processo Administrativo Fiscal o qual, ao menos nesta parte, está competentemente regulado por Lei Complementar (CTN).

Em linha semelhante, vem decidindo a 1ª Turma da Câmara Superior:

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.

(Processo nº 16561.720047/2014-81. Acórdão nº 9101003.734. 1ª Turma. 11.09.2018).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

(Processo nº 16561.720077/2013-15. Acórdão nº 9101003.839. 1ª Turma. 03.10.2018)

A competência da lei complementar para regular esta matéria também se confirma, pois se trataria de caso constitucionalmente classificável como *normas gerais* (art. 146 da CF/88)¹, dado aplicar-se, em tese, indistintamente aos 3 (três) entes federados.

Admitir que uma lei ordinária federal pudesse inovar o ordenamento jurídico tributário com tamanha envergadura – como pretendeu o art. 24 da LINDB, ao prescrever uma verdadeira extensão da competência dos órgãos administrativos julgadores no âmbito dos 3 (três) entes federados – em vez apenas de se restringir a propor soluções gerais para dúvidas na aplicação do direito material, violaria também, salvo melhor juízo, a ideia de federalismo fiscal consubstanciada na CF/88.

Neste caso, forçoso é confirmar a competência da lei complementar para regular a matéria, não podendo uma lei ordinária federal fazê-la e, por conseguinte, revogar o CTN neste ponto.

Assim, entendo que o art. 24 da LINDB não se aplica em tese ao processo administrativo fiscal, devendo, portanto, ser rejeitado o pleito da Embargante quanto a este ponto.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração sem efeitos infringentes para confirmar a improcedência do Recurso Voluntário frente à alegação de possibilidade de aplicação do art. 24 da LINDB na solução da controvérsia.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Relator

¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

Fl. 7 do Acórdão n.º 1201-003.098 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000425/2010-73