ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001282/2010-71

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

Processo nº	19515.001282/2010-71
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.807 – 1ª Turma**
Sessão de	2 de outubro de 2018
Matéria	IRPJ
Recorrente	VOTORANTIM CIMENTOS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LINDB. DECRETO-LEI 4.657. ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O art. 24, da LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942), com redação conferida pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica ao caso dos autos.

PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30%.

Aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do art. 24 da LINDB, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rego, que não conheceram. Acordam, ainda, por maioria de votos, quanto ao mérito do art. 24 da LINDB, em não aplicá-lo ao caso concreto, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que entenderam que o art. 24 da LINDB se 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, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego, que não o aplicavam em tese, e o conselheiro Demetrius Nichele Macei, que aplicava em tese, mas não ao caso concreto em razão de irretroatividade. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele

Macei, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado). Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes Moura, Luís Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner e Demetrius Nichele Macei. 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)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - 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, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara que negou provimento ao recurso voluntário, em acórdão proferido em 24/03/2015:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Data do fato gerador: 31/12/2006*
>
> *PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.*
>
> *O lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda pode ser compensado em até 30% com os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores.*

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*
>
> *Data do fato gerador: 31/12/2006*
>
> *BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.*
>
> *O resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da contribuição social pode ser compensado em até 30% com as bases de cálculo negativas apuradas em períodos anteriores.*
>
> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Data do fato gerador: 31/12/2006*
>
> *MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.*
>
> *Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula CARF nº 47).*

O contribuinte requereu vista dos autos em 24/07/2015, apresentando recurso especial em 05/08/2015, sustentando divergência a respeito da **inaplicabilidade da limitação do artigo 15 e 16, da Lei nº 9.065/95, à compensação de prejuízos na extinção de pessoa jurídica**, indicando como paradigma o acórdão **1103-00619** (Processo Administrativo nº 16095.000635/2008-09)

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (fls. 410)

> *O cotejo dos trechos colacionados pela recorrente permite constatar que foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. No acórdão paradigma, contrariamente ao acórdão recorrido, entendeu-se que a "trava" de 30% do lucro real e da base de cálculo da CSL, para a compensação do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, não ganha aplicabilidade na extinção da pessoa jurídica, seja por dissolução e liquidação, seja por incorporação. (...)*
>
> *Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte.*

A Procuradoria, sendo intimada em 14/11/2016, apresentou contrarrazões em 23/11/2016, requerendo seja negado provimento ao recurso especial.

O contribuinte, em reunião de julgamento, apresentou memoriais de julgamento, requerendo a aplicação do artigo 24, da LINDB, com redação conferida pela Lei n. 13655/2018. Diante disso, este Colegiado decidiu por intimar a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para manifestação a esse respeito (Resolução n. **9101-000.058**, fls. 436).

Nesse contexto, a Procuradoria apresentou manifestação nos autos (fls. 442) na qual pede seja rejeitado o pedido do contribuinte de aplicação do artigo 24, da LINDB. Sustenta que tal alteração pela Lei n. 13.655 tem por objeto o controle de contratações públicas, referindo-se à revisão de atos da Administração. Menciona, ainda, que caberia à Lei Complementar regular normas gerais em matéria tributária, contendo o CTN um capítulos sobre aplicação, interpretação e integração da Legislação Tributária, inclusive regulando o atos administrativos com caráter normativo e seus efeitos, conforme art. 100.

O contribuinte novamente se manifestou nos autos, reiterando o pedido de cancelamento do auto de infração, com a aplicação do artigo 24, da LINDB (fls. 461).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial é tempestivo e foi demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, razão pelo qual o conheço, adotando as razões do Presidente de Câmara.

Art. 24, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro

Conheço da matéria apresentada pelo contribuinte, eis que é lei posterior à interposição de recurso e, assim, deve ser apreciada pelo Colegiado mesmo que sem a apresentação de divergência na interpretação da lei tributária, pois poderia ter impacto no julgamento da matéria devolvida ao nosso conhecimento.

Prevê o artigo 24, do Decreto-Lei nº 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.* (grifamos)

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. Tanto assim que o termo *"administrativa"* – empregado no caput do artigo 24 - é feminino, quando a concordância com todos os subjetivos anteriores exigiria o uso masculino do termo, para dispor: *ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos*. Optou o legislador por apenas concordar o termo administrativo com o subjetivo norma, concluindo-se pela possibilidade de interpretação de maior segurança ao ato particular, em conformidade com o artigo 24.

Acrescento que a **revisão** do ato pode ser efetuada no âmbito do processo administrativo, prescrevendo o artigo 149, do Código Tributário Nacional

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I - quando a lei assim o determine;*
>
> *II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*
>
> *III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*
>
> *IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
>
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*
>
> *VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*
>
> *VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*
>
> *IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

O Código Tributário Nacional não restringe que autoridade administrativa poderia revisar o lançamento e atos particulares trazidos ao seu conhecimento, sendo cabível a revisão pelo julgador administrativo.

Ademais, a Lei nº 9.784/1999 autoriza a **revisão** em processo administrativo, a qualquer tempo:

> *Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.*
>
> *Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.*

Não se vislumbra também neste dispositivo qualquer restrição à atuação do Conselheiro do CARF para a revisão do processo, na hipótese de *fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.*

Assim, entendo que a segurança jurídica prestigiada pelo artigo 24, da LINDB tem por finalidade assegurar ao contribuinte que os atos – praticados com apoio em orientação administrativa – poderiam ser resguardados de revisão no processo administrativo tributário.

Em que pese a possibilidade de aplicação aos processos tributários, não é razoável a retroatividade pretendida pelo contribuinte, para atribuir efeitos à anterior jurisprudência além dos efeitos previstos quando proferidas estas decisões.

Afinal, apenas quando vigente a referida lei 13.655/2018 foi inserido no sistema a norma que atribui o efeito de vinculação às decisões administrativas "majoritárias". A modificação dos efeitos (agora *erga omnes*) atribuídos à jurisprudência majoritária não retroage.

A título de exemplo, os repetitivos inseridos no ordenamento em 2009 - que expressamente tem tal natureza por decisão do Colegiado que as toma (STJ ou STF) só com a edição de Lei processual específica - e para julgamentos posteriores a esta alteração processual - passaram a produzir efeitos contra todos, portanto, sem efeitos retroativos.

Diante disso, entendo inaplicável o artigo 24, da forma pleiteada pelo contribuinte. Assim, **rejeito pedido do contribuinte para cancelamento do auto de infração**.

Trava de 30%

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais é regulada pelo artigo 6º, §3º, alínea *c*, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

> *Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*
>
> *§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:*

> *a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;*
>
> *b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;*
>
> *c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.*

A Lei nº 8.981/1995 estabeleceu a limitação máxima de 30%, tratando também da possibilidade de utilização dos prejuízos acumulados nos anos-calendário subsequentes:

> *Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*
>
> *Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.*

A Lei nº 9.065/1995 também delimitou a compensação do prejuízo fiscal, tratando do limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado:

> *Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.*
>
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.*

A limitação de 30% na compensação de prejuízos é reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), *verbis*:

> *Art. 250.Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): (...)*
>
> *III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto*

> *nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).*
>
> *Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).*
>
> *§ 1ºO disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).*
>
> *§ 2ºOs saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.*
>
> *§ 3ºO limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.*

Em que pese a vedação à autorização de compensação usual acima dos 30%, a autorização para compensação integral dos prejuízos, na hipótese de incorporação, tem relação com a sucessão de direitos e obrigações da incorporada pela incorporadora, como tratam os artigos 227, da Lei nº 6.404/1964 e 1.116, do Código Civil. Afinal, a restrição ao direito da incorporadora de aproveitamento de todo o prejuízo detido pela incorporada implica na limitação - indevida - da plena sucessão de direitos e obrigações como assegurada legalmente.

É oportuno ressaltar que os artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/1995 estabelecem limitação de 30% para o aproveitamento ao ano, sem, no entanto, impedir a compensação da totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL ao longo do tempo. A interpretação do acórdão recorrido, estendendo a limitação de 30% ao caso de empresas extintas por incorporação, implica na negativa do direito ao restante do crédito, em violação aos próprios artigos 15 e 16 da citada Lei.

Ademais, lembre-se que antes da Lei nº 9.065/1995 existia limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, constante do artigo 12, da Lei nº 8.541/1992, para aproveitamento apenas nos 4 (quatro) anos-calendários subsequentes ao da apuração deste prejuízo. (*Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos calendários, subsequentes ao ano da apuração)*.

Esta limitação temporal (quatro anos-calendários subsequentes) foi extinta com a edição da Lei nº 9.065/1995, que prestigiou a possibilidade de aproveitamento integral do prejuízo em qualquer exercício posterior, mas limitou este aproveitamento ao percentual de 30% ao ano. A lógica da norma, portanto, é assegurar o aproveitamento da integralidade do prejuízo, razão pela qual há que ser garantido o aproveitamento integral na hipótese de incorporação da pessoa jurídica.

A garantia da integral compensação de prejuízos à incorporadora respeita, ainda, o conceito de lucro firmado no artigo 43, do Código Tributário Nacional, impossibilitando que patrimônio da incorporada seja objeto de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Diante de tais razões, a compensação de prejuízos fiscais, no caso de incorporação, não está limitada ao percentual de 30%.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal analisou a limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais, concluindo pela sua constitucionalidade, em acórdãos cujas ementas são a seguir reproduzidas:

> *RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*
>
> *1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido*
>
> *2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009)*

> *DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.*
>
> *1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, Tribunal Pleno, DJe 25/03/2010)*

Ademais, há decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a repercussão geral da matéria:

> *IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controvérsia sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591.340, DJe 06/11/2008)*

Não obstante o reconhecimento de repercussão geral, inexiste decisão definitiva que tenha reconhecido a constitucionalidade da limitação de 30%, para compensação de prejuízos fiscais, submetida ao rito do artigo 543-B, do Código de Processo Civil.

Acrescente-se que as decisões anteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não são vinculantes para os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, além disso, estas decisões não trataram da incorporação de pessoa jurídica, situação peculiar que há de ser enfrentada de forma distinta daquelas apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição supra.

Por tais razões, **dou provimento ao recurso especial**.

Conclusão:

Afasto a aplicação do artigo 24, da LINDB ao caso dos autos.

Ademais, **conheço do recurso especial do contribuinte e lhe dou provimento**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator designado

O presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento, no sentido de que a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL é também aplicável no caso de empresas extintas por incorporação.

Os comandos normativos relacionados ao tema são encontrados nos arts. 42 e 48 da Leis nº 8.981/1995, bem como nos arts 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995.

Da leitura desses dispositivos, já transcritos pela I. Relatora, verifica-se que não há nenhum dispositivo no sentido de afastar o limite máximo de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores, em face do evento extinção da pessoa jurídica por conta da incorporação.

Por outro lado, há de se observar que quando o legislador pretendeu estabelecer exceções à aplicação da "trava dos 30%", ele o fez de forma expressa, conforme dois exemplos, que se destaca.

Primeiro, no que diz respeito às empresas inscritas no regime BEFIEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995:

> *Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Beneficias Fiscais a Programas Especiais de Exportação BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas.*

Segundo, quando o legislador tratou do aproveitamento de prejuízos fiscais referentes à atividade rural, na Lei nº 8.023.de 1990. De acordo com este diploma legal, mediante o atendimento de determinadas condições, não se aplica a limitação de 30% na compensação de prejuízos de atividade rural com (1) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário, e (2) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração. Também não se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, casos em que se aplica a trava de 30%.

Ora, sendo a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores prevista em lei, eventual exceção a esta limitação, só pode ser reconhecida mediante dispositivo legal próprio, como foi o caso dos dois exemplos acima mencionados.

Se a lei não fez qualquer exceção a regra que limita a trava dos 30%, não se pode permitir que no silêncio da lei, por esforço exegético, se crie hipótese de exceção, sob pena de restar violado o próprio princípio da legalidade.

Por fim, entre as razões de decidir, adoto o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013, que fez um perspicaz estudo do tema:

> *"Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.*
>
> *Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.*
>
> *Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.*
>
> *Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.*
>
> *Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.*
>
> *No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais.*
>
> *Vejamos.*
>
> *Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:*
>
> *a) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R$ 1.000,00. Nos quatro anos subseqüentes apura lucro líquido*

ajustado, respectivamente, nos valores de R$ 200,00, R$ 300,00, R$ 400,00 e R$ 400,00;

b) o sujeito passivo apura no ano "X" prejuízo fiscal de R$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R$ 100,00, R$ 200,00, R$ 200,00 e R$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação "a" o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação "b" o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação "b" não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano "X".

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações "a" e "b" retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação "b".

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Mediada Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, ***até integralmente****, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (Grifamos)*

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;

b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

(...)

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

"Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, "se mantém em silêncio". Mas existe também um "silêncio eloquente" da lei."

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito.

Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explicita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à baila a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, in On Law and Reason, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não

> *excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.*
>
> *A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.*
>
> *Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*
>
> *Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos."*

Entendo completamente aplicáveis à discussão desenvolvida nos presentes autos, que trata de extinção da sucedida por incorporação, as considerações expostas no voto acima reproduzido.

A tese no sentido de que existiria, no ordenamento atinente ao IRPJ, norma implícita que determina a possibilidade de afastamento da trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta dos arts. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 (reproduzido no art. 514 do RIR/1999) não conduz necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado. Assim, improcede a defesa da existência de uma aventada norma implícita.

Logo, estando plenamente em vigor a limitação dos 30% para a compensação, e por não existir nenhuma regra (lei) que a excepcione para os casos de incorporação, fusão e cisão, não há como acolher a pretensão da recorrente.

Diante destas considerações, mostra-se acertado o entendimento do acórdão recorrido, devendo, por conseguinte, ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner

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

> *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.* (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.* (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

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

A hermenêutica jurídica[1] impõe a adoção de diversas técnicas e processos interpretativos, dentre eles, o literal, o gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático, como ferramentas que auxiliam na compreensão do sentido e alcance das normas jurídicas. Assim, é dever do intérprete adotá-las no processo interpretativo.

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

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

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

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

No âmbito do Direito Tributário, contudo, inexiste qualquer previsão de discricionariedade. Ao contrário, o ato administrativo tributário por excelência é o lançamento tributário, o qual possui caráter vinculado, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)[2], tendo sido definido pelo próprio legislador como "*o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*" (art.142, *caput,* do CTN)[3].

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

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

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

> *Art. 25. A revisão, na esfera administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, não se podendo, com base em mudança posterior de orientação geral, considerar como inválidas as situações plenamente constituídas.*
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.*
>
> *Acompanhou o referido projeto original a seguinte justificativa:*

---

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

[3] *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

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

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

- A relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma;

- A tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas questões jurídico-públicas;

- A dificuldade de o Poder Público obter cumprimento voluntário e rápido de obrigação por terceiros, contribuindo para a inefetividade das políticas públicas;

- A instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle.

- Os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar cumprimento de obrigações);

- O modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública.

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

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

- Consagram alguns novos princípios gerais a serem observados pelas autoridades nas decisões baseadas em normas indeterminadas (arts. 20 e 21);

- Conferem aos particulares o direito à transição adequada quando da criação de novas situações jurídicas passivas (art. 22);

- Estabelecem o regime jurídico para negociação entre autoridades públicas e particulares (art. 23);

- Criam a ação civil pública declaratória de validade, com efeito erga omnes, para dar estabilidade a atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativas (art. 24);

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

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

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

> *- Impõem a consulta pública obrigatória para a edição de regulamentos administrativos (art. 28); e:*
>
> *- Determinam a compensação, dentro dos processos, de benefícios ou prejuízos injustos gerados para os envolvidos (art. 29)*
>
> *(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Contratações Públicas e Seu Controle. 2013: Malheiros, p. 280)*
>
> *Assim, submetemos a presente proposta, tal como formulada pelos professores citados, na expectativa de contar com as sugestões de aprimoramento dos eminentes pares. (g.n.)*

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

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

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

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

> *Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação."*

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

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

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

> *Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*
>
> ***I - impugnação do sujeito passivo;***
>
> ***II - recurso de ofício;***
>
> *III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifou-se)*

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

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I - quando a lei assim o determine;*
>
> *II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*
>
> *III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*
>
> *IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
>
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*
>
> *VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*
>
> *VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

> *IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*
>
> *Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

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

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

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

> *CAPÍTULO XV*
>
> *DO RECURSO ADMINISTRATIVO E DA REVISÃO*
>
> *Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.*
>
> *§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.*
>
> *§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.*
>
> *§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso.* (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006). Vigência
>
> *Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.*
>
> *Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:*
>
> *I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

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

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

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

> *Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.*
>
> *Art. 64-A. Se o recorrente alegar violação de enunciado da súmula vinculante, o órgão competente para decidir o recurso explicitará as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso.* (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006). Vigência
>
> *Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.* (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006). Vigência
>
> *Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.*
>
> *Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.*

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

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

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

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

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

O 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 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. Na sequência, apresentou o contribuinte, ainda, levantamento jurisprudencial que evidenciaria a existência de decisões majoritárias considerando válidas operações muito semelhantes às praticadas.

Tendo em vista que tais questões foram suscitada na Tribuna pelo patrono do contribuinte, o Colegiado resolveu converter o julgamento do recurso especial em diligência. Foi concedida vista à PFN para que se manifeste a respeito da aplicação do art. 24 da LINDB ao caso concreto. A PFN, então se manifestou nos autos apenas quanto à não aplicação, em tese, do dispositivo legal em questão a todo o processo administrativo tributário.

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 ÁVILA[4], "o seu investimento, em vez de orientado e respeitado pelo Direito, transformar-se-ia em jogo de azar".

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

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

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

O princípio *nemo potest venire contra factum proprium* não foi homenageado com cláusulas gerais expressas nas codificações brasileiras do **Direito privado**. No Código Civil de 2002, há apenas a tutela de comportamentos contraditórios em temas que, ainda que fundamentais, são aplicáveis a situações específicas[6].

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 matrimonio contraído no exterior, adotou como argumento de decisão a "infração ao princípio geral de direito segundo o qual não pode a parte '*venire contra factum proprium*'"[7].

[4] ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 487-95.
[5] Vide, nesse sentido: SCHREIBER, Anderson. A proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 284-285.
[6] Vide: Código Civil. Arts. 174, 475, 476 e 477.
[7] BRASIL. STF. RE 86787, Relator Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 20.10.1978, DJ 04.05.1979.

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 parte[8]. Em suas decisões, este Tribunal tem afirmado que a "vedação do comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) é decorrente do princípio da boa-fé objetiva e visa impedir que uma das partes, após ter gerado uma expectativa na outra, aja de forma incoerente com a conduta anterior"[9], ou, ainda, que a "proibição do *venire contra factum proprium* ou teoria dos atos próprios visa proteger a parte contra aquele que deseja exercer um status jurídico em contradição com um comportamento assumido anteriormente"[10].

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

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

A *boa-fé* pode ser analisada sob duas perspectivas: *objetiva* e *subjetiva.* A *boa-fé subjetiva* corresponderia a um estado psicológico, em que o sujeito não teria conhecimento de transgressões (crença de não ofensa ao Direito), colocando-se em discussão convicções do indivíduo. Por sua vez, pela perspectiva da *boa-fé objetiva*, a questão seria outra: o comportamento do sujeito se conformaria a imperativos éticos, com a adoção de modelos de conduta social? Enquanto o Código Civil de 1916 prestigiou a *boa-fé subjetiva*, o novo Código adotou como constante a sua modalidade *objetiva*, com destaque aos arts. 113 e 422 do Código Civil[13], este último veiculando verdadeira *cláusula geral da boa-fé*[14].

Esse arcabouço jurídico torna a norma "*nemo potest venire contra factum proprium*", **ainda que implícito nas codificações, cogente no âmbito do Direito privado**. E

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

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

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

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

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

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

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

isso é de grande relevância ao presente estudo: a existência de dispositivos positivados no Código Civil, para a tutela de comportamentos contraditórios específicos, não prejudica a existência ou eficácia jurídica dessa norma, que permanece a irradiar efeitos sobre as hipóteses não contempladas pelas referidas regras positivadas.

Tal como se dá no âmbito do Direito privado, são caros ao **Direito administrativo** os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da proteção da confiança e da moralidade pública.[15] Acresce-se, contudo, que há mandamento constitucional a ser considerado. O art. 37 da Constituição Federal determina que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedeçam aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. ARRUDA ALVIM[16] 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 deles[17], 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 julgado[18], 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 MODESTO[19], que suscita o dever do "sujeito titular de direitos ou prerrogativas públicas de respeitar a aparência criada por sua própria conduta anterior nas

[15] Nesse sentido, vide: FACCI. Lucio Picanço. A proibição de comportamento contraditório no âmbito da administração pública: a tutela da confiança nas relações jurídico-administrativas. Disponível em http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/7450652, acesso em 28.06.2016.
[16] ALVIM, Arruda. Juiz federal. Lista tríplice. Alegada inobservância do art. 93, II, da Constituição Federal. Revista de direito Constitucional e Internacional, vol. 36, Jul – Set/2001, p. p. 288 – 306. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 288 – 306.
[17] BRASIL. STJ. REsp 47.015/SP, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.10.1997, DJ 09.12.1997.
[18] BRASIL. STJ. REsp 141.879/SP, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, julgado em 17.03.1998, DJ 22/06/1998.
[19] Nesse sentido, vide: MODESTO, Paulo. Controle jurídico do comportamento ético da administração pública no brasil. Revista de Direito administrativo. Rio de Janeiro, 209, jul./set. 1997, p. 76-78.

relações jurídicas subsequentes, ressalvando a confiança gerada em terceiros, regra fundamental para a estabilidade e segurança no tráfego jurídico". O administrado, por conseguinte, não pode ser punido caso o agente administrativo vier a "emitir novo ato em contradição manifesta com o sentido objetivo dos seus atos anteriores, ferindo o dever de coerência para com o outro sujeito da relação sem apresentar justificação razoável".

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

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

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

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

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

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

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

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

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 ÁVILA[21], devem ser investigadas sob "perspectiva que conjugue equilibradamente o modo, o ritmo e a intensidade do exercício dos direitos fundamentais com o modo, o ritmo e a intensidade da atuação estatal". A segurança jurídica, nessa condição de princípio-condição, torna essencial a preservação da confiança e da não-surpresa quanto aos atos administrativos: "o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos", afinal, "como os atos administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua aparência de legitimidade deve ser protegida", leciona ÁVILA.

A segurança jurídica, na feliz colocação de LEANDRO PAULSEN[22], representa "valor supremo" do Estado Democrático, como "qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção", encontrando dimensões variadas, entre as quais a "confiança no tráfego jurídico", que prescreveria a proteção da boa-fé e da aparência.

A tutela da boa-fé e da legítima confiança, com a consequente proibição de comportamentos contraditórios da administração fiscal, também encontra fundamento no princípio da legalidade, cuja proteção se estende àqueles que utilizam o Direito como fundamento para o direcionamento de livre arbítrio que lhes é inerente.[23] Leciona SACHA CALMON NAVARRO COELHO[24] 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 STF[25] 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

[21] ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 486; 491; 765.
[22] PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.
[23] Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no Direito Tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2009, p. 487-95.
[24] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.
[25] BRASIL. STF. RE 131741, Relator Min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.04.1996, DJ 24.05.1996.

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. STJ[26], por meio de recurso especial representativo de recursos repetitivos, determinou a aplicação da referida norma para a proteção da expectativa do contribuinte à adesão a parcelamentos tributários. Conforme a decisão da Corte, "o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento", ofende "a máxima *nemo potest venire contra factum proprium*".

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

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

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

Décadas atrás, tomando como exemplo as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço, RUBENS GOMES DE SOUSA[28], 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*).

[26] BRASIL. STJ. REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24.03.2010, DJe 09.04.2010.
[27] Vide: MANNINO, Enrico Estefan; ZEITUNE, Daniel Duque Estrada. Não-tributação da variação cambial positiva pelo PIS e Cofins – observância às práticas reiteradas da Fazenda Pública – proibição ao comportamento próprio contraditório – *venire contra factum proprium*". In: Revista Dialética de Direito Tributário v. 99. São Paulo: Dialética, 2003, p. 124-132.
[28] SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 51-52.

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

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

A norma em questão tem como escopo uma porção limitada de hipóteses, com caráter não exaustivo e com a possibilidade de uma situação subsumir-se a mais de um de seus incisos. Em comum, nos incisos do art. 100 do CTN, o legislador elegeu como critério de *discrímen* atos administrativos não direcionados especificamente ao contribuinte, mas com 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 principio 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 Toffoli[29], *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.

[29] Fonte: Conjur.

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

Resta saber se seria possível a Corte, em sede de recurso extraordinário, conceder, com base diretamente no princípio da segurança jurídica (confiança no tráfego jurídico e acesso à Justiça), espécie de provimento que, ao cabo, resulte em 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 havia normas cogentes de proteção da confiança na jurisprudência tributária. A jurisprudência do CARF naturalmente não está imune a essa norma, precisamente por manifestar o entendimento final da administração fiscal federal sobre as matérias que lhe são submetidas.

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 regulá-la, 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 de leis ordinárias representa declaração expressa de qual grau de proteção

à confiança é reconhecido 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 BORGES[30], têm justificativa no "estado de incerteza objetiva", do qual decorreria "instabilidade 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 endereçada[31], 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 cumprimento[32].

No âmbito da União, a legislação tributária federal[33] reconhece a possibilidade de alteração do entendimento manifestado pela administração em consulta de particular quanto à classificação fiscal ou à aplicação da legislação tributária e aduaneira a uma determinada hipótese fática, prescrevendo as respectivas consequências jurídicas.

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

[30] BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário v. 154. São Paulo: Dialética, 2008, p. 78.
[31] Sobre a questão, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. Revista Direito Tributário Atual v. 14, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1995, p. 13-14. BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário v. 154. São Paulo: Dialética, 2008, p. 77.
[32] Vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2011, p. 116.
[33] Vide: Lei n. 9.430/96, Decreto n. 70.235/72 e Decreto n. 7.574/2011.
[34] Vide: Lei n. 9.430/96, art. 50, Decreto n. 7.574/2011, art. 99.
[35] Vide: Lei n. 9.430/96, art. 48, Decreto n. 7.574/2011, art. 100.

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 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.*

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

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

Note-se, ainda, que o art. 927 do novo Código de Processo Civil[37] ("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

[36] GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: IBDT, 1975, p. 56.
[37] Lei n. 13.105/2015.

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.

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

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

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

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

> Art. 2. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
> Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
> (...)
> XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Nesse cenário, fica mais claro que, mesmo antes da edição da Lei nº 13.655/2018 já estavam em vigor normas cogentes de proteção da confiança na jurisprudência tributária, especialmente aquela produzida no âmbito federal (CARF).

---

[38] Há no sistema jurídico normas cuja função é meramente pedagógica, declaratória, didática. Tais normas não são, em absoluto, imprescindíveis, já que não lhes cabe mais do que 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*.

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

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.

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 vênia, 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 a 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.

Em especial, é função primordial do processo administrativo tributário a revisão da validade do lançamento tributário. Na esfera administrativa federal, a revisão do lançamento tributário é realizada justamente pelo CARF. A atividade de revisão do ato de lançamento, realizada por este Tribunal, restou explicitada com a clareza que é costume, no voto proferido pelo i. Conselheiro Rafael Vidal no acórdão n. 9101-002.355, *in verbis:*

> "Para exame da questão também está em jogo a identidade da Câmara Superior, enquanto instância de pacificação da jurisprudência e enquanto revisora do ato administrativo do lançamento. Ao atuar como instância de pacificação de jurisprudência, a CSRF não renuncia a sua competência de revisora do ato de lançamento. E revisora, deverá revisar o provimento jurisdicional do lançamento, o que faz revisando a decisão *a quo*."

A atividade desempenhada pelo CARF, portanto, se adequa, em tese, à hipótese de incidência da norma de proteção da confiança veiculada pelo art. 24 da LINDB, portanto.

É, ainda, 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 a expedição de certidões positivas ou negativas de débitos tributários, a contagem de prazos de prescrição etc.

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 dessume da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

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

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

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

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. Não informando, o débito estará declarado e em aberto, não ensejando a obtenção de certidão negativa." (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da

Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).
6. In casu, restou assente, no Tribunal de origem, que: No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP?s, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos. (...) Nessa esteira, depreende-se que o crédito tributário derivado de documento declaratório prescinde de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte para que se considere constituído, uma vez que a declaração do sujeito passivo equivale ao lançamento, tornando o crédito tributário formalizado e imediatamente exigível. A Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP é documento fiscal declaratório, do qual devem constar todos os dados essenciais à identificação do valor do tributo relativo ao exercício competente. Assim, a GFIP é suficiente à constituição do crédito tributário e, na hipótese de ausência de pagamento do tributo declarado ou pagamento a menor, enseja a inscrição em dívida ativa, independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal. (...) Também não faz jus o apelado à Certidão Positiva de Débito com efeitos de Negativa prevista no artigo 206 do CTN, considerando que embora cabível nos casos em que há crédito tributário constituído e exigível, este deverá estar com a exigibilidade suspensa de acordo com qualquer das hipóteses elencadas nos artigos 151 e 155 do CTN, ou em cobrança executiva, devidamente garantido por penhora, o que não restou demonstrado no presente caso."
7. Consequentemente, revela-se legítima a recusa da autoridade impetrada em expedir certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) quando a autoridade tributária verifica a ocorrência de pagamento a menor, em virtude da existência de divergências entre os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores efetivamente recolhidos mediante guia de pagamento (GP) (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.179.233/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 13.11.2009; AgRg no REsp 1.070.969/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12.05.2009, DJe 25.05.2009; REsp 842.444/PR, Rel.
Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 07.10.2008; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2008, DJe 04.03.2009; e AgRg nos EAg 670.326/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 14.06.2006, DJ 01.08.2006).
8. Hipótese que não se identifica com a alegação de mero descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária (artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91).
9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1143094/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

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

> 1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF - constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal.
> 2. Consequentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, razão pela qual, em caso do não-pagamento do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa. (Precedentes: AgRg no REsp 1070969/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009;
> REsp 1131051/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2008, DJe 04/03/2009; REsp 1050947/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008; REsp 603.448/PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 04/12/2006; REsp 651.985/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 16/05/2005)
> 3. Ao revés, declarado o débito e efetuado o pagamento, ainda que a menor, não se afigura legítima a recusa de expedição de CND antes da apuração prévia, pela autoridade fazendária, do montante a ser recolhido. Isto porque, conforme dispõe a legislação tributária, o valor remanescente, não declarado nem pago pelo contribuinte, deve ser objeto de lançamento supletivo de ofício.
> 4. Outrossim, quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão da pendência de recurso administrativo contestando os débitos lançados, também não resta caracterizada causa impeditiva à emissão da Certidão de Regularidade Fiscal, porquanto somente quando do exaurimento da instância administrativa é que se configura a constituição definitiva do crédito fiscal.
> 5. In casu, em que apresentada a DCTF ao Fisco, por parte do contribuinte, confessando a existência de débito, e não tendo sido efetuado o correspondente pagamento, interdita-se legitimamente a expedição da Certidão pleiteada. Sob esse 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)**

Esse entendimento jurisprudencial é certamente dos mais marcantes na história do Direito Tributário brasileiro. A partir dessa definição, não apenas algumas discordâncias doutrinárias se acalmaram, mas uma série de questões conexas direta ou indiretamente também passaram a ser melhor definidas. Trata-se de entendimento do e. STJ que sustenta uma boa parcela da organicidade do sistema.

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, cujo papel deve ser considerado como suportado pelo art. 142 do

CTN, sob pena de contrariar-se o pressuposto do caráter reconhecido pelo e. STJ ao "lançamento tributário por homologação".

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 vênia, 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.

No âmbito do CARF, é possível divisar dois momentos distintos em sua jurisprudência. A primeira compreende o período entre 2001 e 2009, enquanto que a segunda teve início em meados de 2009/2010.

No acórdão n. 108-06682, de 20.9.2001, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**, julgou ser **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a "trava dos 30%" na hipótese de extinção por incorporação:**

> INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a . norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Ainda em 2001, o acórdão n. 101-93438, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, julgou que a compensação dos prejuízos, mesmo na hipótese de extinção por incorporação, deveria respeitar a "trava dos 30%":

> IRPJ - COMPESAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.
> INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIAPOSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO — Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.

A incipiente divergência foi sufragada logo em 2002, quando a CSRF julgou a questão. Assim, no acórdão n. 01-04258, de 2.12.2002, a CSRF, por maioria, julgou **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a "trava dos 30%" na hipótese de extinção por incorporação:**

> COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA – No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada."

As decisões que se seguiram, tanto das Turmas Ordinárias quanto da CSRF, navegaram em águas tranquilas, firmes na compreensão de que seria válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a "trava dos 30%" na hipótese de extinção por incorporação. **Por unanimidade**, o acórdão da CSRF n. 01-05100, de 19.10.2004, confirmou tal entendimento:

> IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Destacam-se as seguintes decisões das Turmas Ordinárias que se seguiram, boa parte por **unanimidade de votos**:

> IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.
> (Acórdão n. 108-07456, de 2.7.2003, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

> IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – O artigo 33 do Decreto-lei no 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação.

Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.
(Acórdão n. 101-94515, de 17.3.2004, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — EMPRESAS EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL- A jurisprudência do Conselho que afasta a limitação só alcança a compensação feita na declaração final de extinção."
(Acórdão n. 101-95856, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%.
(Acórdão n. 101-95872, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002).
(Acórdão n. 107-09.243, de 05.12.**2007**, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

CSL — INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO (REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA) — TRAVA. DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE — A denominada trava de 30% na compensação de prejuízos, que pressupõe o principio de continuidade da empresa, não pode ser aplicada quando a sociedade se encontra em processo de extinção em razão do regime de liquidação ordinária em que se encontra.
(Acórdão n. 107-07.856, de 11.11.**2007**, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte.
(Acórdão n. 107-09.447, de 13.8.**2008**, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – TRAVA – CISÃO – Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo

> proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.
> (Acórdão n. 101-96509, de 22.1.**2008**, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**).

Em 02.10.**2009**, por voto de qualidade, a CSRF alterou esse entendimento até então corrente, como se observa no acórdão n. 9101-00401:

> IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

Como se observa, em **2007**, quando da prática dos atos relevantes a este processo administrativo, o contribuinte estava imerso em um sistema jurídico no qual as decisões enunciadas pelo CARF, inclusive por sua CSRF, manifestavam com *constância* que, em face de extinção da pessoa jurídica por incorporação, seria legítima a compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) sem a "trava dos 30%". Havia, sem dúvida alguma, "jurisprudência administrativa majoritária" sobre a matéria, legitimando a questão aos olhos do contribuinte que, de boa-fé, se pauta-se no entendimento do CARF.

É muito coerente a observação de ROBERTO DUQUE ESTRADA[40] a respeito do cenário instaurado à época da conduta praticada pelo contribuinte, *in verbis*:

> "Qualquer consultor em matéria tributária, entre dezembro de 2002 e outubro de 2009, quando indagado por clientes se uma pessoa jurídica, no período base de sua extinção, em virtude de cisão, fusão ou incorporação, poderia compensar integralmente o saldo de prejuízos fiscais acumulados, isto é, sem observar o limite de 30% de redução do lucro líquido, teria respondido afirmativamente à questão e classificado como muito remota a probabilidade de perda em eventual discussão administrativa.
> O consultor tributário fundamentaria sua resposta na jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), inaugurada pelo Acórdão CSRF/01-04.258, de 1º de dezembro de 2002, da relatoria do conselheiro Celso Alves Feitosa, assim ementado: (…)"

Nesse cenário, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte, a fim de garantir-lhe proteção à sua confiança depositada na jurisprudência majoritária do CARF à época em que os atos relevantes ao presente processo administrativo foram praticados, como determina, inclusive, o art. 24 da LINDB.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

[40] ESTRADA, Roberto Duque. Não há segurança jurídica sem decisões estáveis, *in* CONJUR. Acesso em: http://www.conjur.com.br/2012-nov-21/consultor-tributario-nao-seguranca-juridica-decisoes-estaveis